RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-10-10-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012

BIC - Plus-values et moins-values - Règles générales - Opérations ou événement ayant pour effet soit une sortie d'actif, soit une dépréciation totale de l'élément - Éléments de l'actif immobilisé

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Plus-values et moins-values
Titre 1 : Règles générales
Chapitre 1 : Fait générateur des plus-values et moins-values d'actif immobilisé
Section 1 : Éléments de l'actif immobilisé

Sommaire :

I. Éléments permanents de l'actif
A. Emballages
1. Emballages récupérables identifiables
2. Emballages récupérables non identifiables
B. Pièces de rechange
C. Terrains de carrière
D. Voitures de démonstration
II. Biens autres que ceux constituant l'objet même de l'entreprise
A. Pièces d'or et lingots
B. Titres en portefeuille
1. Titres de participation
2. Titres de placement
C. Brevets, procédés et techniques
D. Immeubles
1. Opérations réalisées par les entreprises ayant la qualité de marchands de biens
2. Opérations de caractère habituel avec intention spéculative
3. Lotissement de terrains figurant dans l'actif immobilisé d'une entreprise.
III. Critère de l'inscription au bilan
A. BIENS FAISANT NÉCESSAIREMENT PARTIE DE L'ACTIF IMMOBILISÉ
B. BIENS QUI PEUVENT FAIRE PARTIE DE L'ACTIF OU EN DEMEURER EXCLUS
1. Immeubles
2. Titres en portefeuille

3. Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et soumises au régime simplifié d'imposition

1

En règle générale, il y a lieu de considérer comme faisant partie de l'actif immobilisé l'ensemble des éléments permanents de l'actif autres que ceux qui constituent l'objet même de l'entreprise.

S'agissant de la distinction entre éléments d'actif et charges, et des dépenses représentatives d'éléments d'actif, cf. BOI-BIC-CHG-20-10.

I. Éléments permanents de l'actif

10

Il s'agit des éléments stables de l'actif dont la destination normale est d'être conservés et par suite immobilisés dans l'entreprise, soit comme moyens d'exploitation, soit à titre d'emploi des capitaux, à l'exclusion de ceux qui constituent pour l'entreprise l'objet usuel de son négoce (cf. ci-après II n°s 130 et suiv.).

20

Les éléments permanents de l'actif s'entendent de toutes les immobilisations existant dans l'entreprise, qu'elles soient corporelles ou incorporelles, qu'il s'agisse de biens meubles ou immeubles, qu'elles soient affectées ou non aux opérations professionnelles, qu'elles soient ou non amortissables, qu'elles soient ou non amorties.

30

Par suite, ne peuvent notamment être admis au régime particulier des plus-values les profits réalisés à l'occasion de la vente d'éléments d'actif correspondant aux capitaux circulants (marchandises, matières premières, produits et approvisionnements divers) générateurs de bénéfices d'exploitation.

40

En ce qui concerne la nature des biens compris dans les stocks, cf. BOI-BIC-CHG-20. On rappellera, toutefois, diverses solutions concernant les emballages, les pièces de rechange, les terrains de carrière, les voitures de démonstration.

A. Emballages

Pour une étude plus détaillée, cf. BOI-BIC-PDSTK-20-10-B.

50

En principe, seuls les emballages non récupérables sont à comprendre dans les stocks. En effet, les emballages récupérables constituent normalement des immobilisations (CGI, ann. III, art. 38-ter).

Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks.

Au plan pratique, il y a donc lieu de distinguer selon qu'il s'agit d'emballages récupérables identifiables ou non identifiables.

1. Emballages récupérables identifiables

60

Susceptibles d'être commodément identifiés au moyen, par exemple, de l'apposition d'un numéro de série (futailles, bouteilles de gaz, containers, etc.), ces emballages constituent au plan comptable des immobilisations corporelles.

Ils doivent donc obligatoirement figurer parmi les valeurs immobilisées et sont soumis au régime fiscal des immobilisations.

2. Emballages récupérables non identifiables

70

Il s'agit d'objets parfaitement fongibles dont l'identification est impossible ou entraînerait des difficultés excessives (bouteilles, casiers, verres, etc.).

Aux termes de l'article 38 ter de l'annexe III au CGI, les emballages récupérables non identifiables peuvent être portés parmi les stocks.

Cette disposition répond aux règles comptables selon lesquelles les emballages récupérables non commodément identifiables unité par unité peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et comptabilisés en tant que tels.

B. Pièces de rechange

80

Conformément à la doctrine administrative BOI-BIC-AMT-10-20-Q, les pièces de rechange interchangeables doivent être considérées comme des stocks. A l’inverse, les pièces de rechange indispensables pour maintenir le potentiel d’une immobilisation et inutilisables pour un autre emploi doivent être regardées comme formant un tout unique avec l’immobilisation.

Jusqu’à présent, le PCG ne définissait pas de manière explicite le traitement des pièces détachées et de rechange. Désormais, il prévoit, en son article 321-14.3 que les pièces de rechange et les pièces de sécurité constituent généralement des stocks déduits du résultat imposable au fur et à mesure de leur consommation.

Cette règle générale comporte, toutefois, deux exceptions, lorsque :
- les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité sont utilisables sur une durée supérieure à douze mois, soit généralement sur plus d’un exercice ;
- s’ils ne peuvent être utilisés qu’avec une immobilisation corporelle (cas de pièces non

interchangeables par exemple).

Dans ces deux cas, les pièces de rechange et de sécurité doivent être considérées comme des immobilisations corporelles.

Un traitement identique doit désormais être appliqué du point de vue fiscal. Dès lors qu'elles doivent être inscrites à l'actif du bilan, elles ne peuvent être déduites du résultat imposable mais peuvent, le cas échéant, faire l'objet d'un amortissement ou d'une provision pour dépréciation.

En ce qui concerne l'amortissement des pièces de rechange cf. BOI-BIC-AMT-10-20-Q.

C. Terrains de carrière

90

L'administration considère que le gisement d'une carrière, ainsi que le tréfonds ou terrain de surface restant après épuisement des matériaux constituent des immobilisations.

Plusieurs décisions ont, en effet, assimilé les gisements de carrière à des immobilisations, même lorsque ceux-ci ont fait l'objet d'une mise en exploitation (CE, arrêts du 8 janvier 1975, n° 93348 ; du 23 janvier 1980, n° 17189 et du 18 mars 1983, n° 31702).

100

Suivant cette jurisprudence, l'Administration considère que le gisement d'une carrière constitue une immobilisation (RM Charasse, JO, deb. Sénat du 18 avril 1985, p. 704, n° 16357).

110

Il convient d'observer toutefois que le terrain de carrière ne serait pas considéré comme une immobilisation dans l'hypothèse où l'exploitant se livre à des opérations habituelles d'achat ou de vente de terrains de carrière sans les mettre en exploitation, il prend alors la qualité de marchand de biens en application de l'article 35-1 1° du CGI et les profits tirés de son exploitation sont immédiatement imposés au taux plein dans les conditions de droit commun.

Dans ce cas, le terrain de carrière devrait être regardé comme acquis en vue de la vente et comme ayant, par suite, la nature d'un « stock immobilier ».

D. Voitures de démonstration

120

Les voitures de démonstration utilisées par les négociants en automobiles font a priori partie du stock des véhicules destinés à la vente, elles doivent par suite être comprises dans l'actif circulant et figurer à un compte de la classe 3.

Il a été jugé, à cet égard, que ne font pas partie de l'actif immobilisé les voitures de démonstration qu'un contribuable utilise pour les besoins de son commerce de véhicules automobiles, dès lors qu'elles sont des biens de même nature que ceux faisant l'objet de ce négoce, que leur emploi est étroitement lié à la vente desdits biens et qu'elles sont vendues, après une courte période d'utilisation, dès qu'elles ne sont plus du modèle le plus récent (CE, arrêt du 20 juin 1969, req. n° 75064).

Remarque : Lorsqu'un élément est utilisé par une entreprise comme moyen permanent d'exploitation, il ne s'agit pas nécessairement d'un élément de l'actif immobilisé. Il peut s'agir en effet de biens appartenant à un exploitant individuel, mais que celui-ci, tout en les utilisant pour son exploitation a conservés dans son patrimoine « personnel » (***cf. ci-après III*** ***).***

II. Biens autres que ceux constituant l'objet même de l'entreprise

130

Qu'il s'agisse de biens corporels (terrains, bâtiments, installations, matériel, mobilier, etc.) ou incorporels (fonds de commerce, brevets, licences d'exploitation, titres en portefeuille, etc.) les éléments de l'actif ne peuvent revêtir le caractère d'immobilisations que s'ils ne constituent pas pour l'entreprise un objet usuel de son négoce.

140

Le point de savoir si un élément fait ou non partie de l'actif immobilisé est, bien entendu, une question de fait qu'il appartient au service de trancher sous le contrôle du juge de l'impôt.

A. Pièces d'or et lingots

150

Les pièces d'or (françaises ou étrangères) et les lingots de métaux précieux acquis par une entreprise doivent être regardés comme des éléments de l'actif immobilisé dès lors que le commerce ou la transformation de ces biens ne constitue pas l'objet même de l'activité de l'entreprise.

B. Titres en portefeuille

160

Le portefeuille-titres s'entend traditionnellement de l'ensemble des titres de participation et des titres de placement figurant au bilan (CGI, ann. III, art. 38 sexies et 38 septies).

1. Titres de participation

Constituent des titres de participation, les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment, parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

2. Titres de placement

Les titres autres que les titres de participation sont répartis par le plan comptable en deux catégories :

- les titres immobilisés qui sont définis comme les titres que l'entreprise a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à bref délai ;

- les valeurs mobilières de placement qui sont des titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance.

Sur la distinction entre titres de placement et titres de participation cf. BOI-BIC-PVMV-30-10.

170

Les profits que leur cession procure aux entreprises qui ont pour objet le commerce de titres, et pour lesquelles ces valeurs constituent en réalité des stocks, doivent être compris dans le bénéfice d'exploitation, quelle que soit la date d'acquisition des valeurs cédées. La notion de commerce de titres ne doit pas être entendue dans un sens large ; en principe notamment il convient de considérer que tel n'est pas l'objet des activités des banques et des établissements financiers.

180

Pour la généralité des entreprises (y compris, en principe, les banques et les établissements financiers), les titres du portefeuille détenus depuis plus de deux ans doivent être considérés, dans la pratique, comme faisant partie de l'actif immobilisé pour l'application du régime des plus-values.

190

Lorsque la durée de leur détention est inférieure à deux ans, ils peuvent encore être assimilés à des éléments d'actif immobilisé à la condition toutefois qu'à la date de leur cession, le portefeuille comprenne également d'autres titres de même nature détenus depuis au moins deux ans.

Les titres de même nature s'entendent de ceux qui sont émis par une même collectivité et qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits au sein de ladite collectivité.

200

En revanche, si tous les titres de la nature considérée détenus par l'entreprise ont été acquis moins de deux ans avant la cession d'une partie d'entre eux, les profits -ou pertes- provenant de cette cession sont traités, non comme des plus-values -ou moins-values- d'actif immobilisé, mais comme de simples bénéfices -ou pertes- d'exploitation (sur cette question, cf. BOI-BIC-PVMV-30-30).

C. Brevets, procédés et techniques

210

Les brevets, procédés et techniques présentent le caractère d'éléments de l'actif immobilisé lorsque leur destination normale est d'être conservés comme moyens d'exploitation par l'entreprise.

Par suite, les profits résultant de la cession de tels droits par les entreprises ayant pour objet le commerce des droits attachés à la propriété industrielle procèdent, en réalité, d'opérations sur stocks et doivent être compris dans le bénéfice d'exploitation imposé aux taux de droit commun.

220

Mais, en raison de l'intérêt qui s'attache au développement de la recherche scientifique et technique, la notion de commerce de droits attachés à la propriété industrielle doit être entendue dans un sens restrictif. Il convient d'admettre que ce commerce ne constitue l'objet même de l'activité d'une entreprise que lorsque cette dernière se livre à l'acquisition à titre onéreux de tels droits en vue de la revente.

230

En revanche, les entreprises qui limitent leur négoce, sauf exceptions nécessitées par leur activité même, à la cession de brevets, procédés ou techniques qu'elles ont découverts ou mis au point elles-mêmes doivent être admises de plein droit au régime des plus-values pour les profits qu'elles retirent de ces cessions (sur le régime des cessions de droits de la propriété industrielle, cf. l'article 39 terdecies du CGI et BOI.BIC-PVMV-20-20-20).

D. Immeubles

1. Opérations réalisées par les entreprises ayant la qualité de marchands de biens

240

Par application du principe général, les immeubles ou terrains ne constituent pas des éléments de l'actif immobilisé lorsqu'ils sont l'objet du négoce d'une entreprise ayant la qualité de marchand de biens (cf. BOI-BIC-CHAMP-20-10-10).

Ainsi, lorsqu'une société constituée en vue de l'achat, de la vente ou de l'échange de tous immeubles urbains et ruraux et, notamment, en vue du lotissement et de la vente d'un domaine qui lui a été apporté lors de sa constitution, s'est bornée, en fait, à procéder au lotissement et à la vente de ce domaine, cette circonstance n'empêche pas que les cessions effectuées doivent être regardées, non comme portant sur les éléments de l'actif immobilisé, mais comme constituant l'objet du négoce de la société (CE, arrêt du 4 juillet 1973, req. n° 85900, RJ, n° II, p. 84).

2. Opérations de caractère habituel avec intention spéculative

S'agissant des profits de construction réalisés par les entreprises industrielles et commerciales, cf. BOI-BIC-CHAMP-20-50.

250

Les immeubles ne peuvent être considérés comme des moyens permanents d'exploitation mais comme faisant partie du stock immobilier lorsqu'ils sont l'objet d'opérations qui présentent un caractère habituel et procèdent d'une intention

spéculative, les profits résultant de ces opérations sont imposés dans les mêmes conditions que ceux réalisés par les marchands de biens.

Lorsqu'il s'agit d'une société, le caractère habituel des opérations et l'intention de revendre sont, le plus souvent, révélés par la définition de l'objet social donnée par les statuts . Si les circonstances de fait sont également à prendre en considération, les dispositions du pacte social ont une importance primordiale, et c'est seulement dans l'hypothèse où l'activité réelle de l'entreprise ne correspond pas aux statuts que la présomption résultant de ces derniers doit être écartée (cf. BOI-BIC-CHAMP-20-10-20-20).

Ainsi, dans le cas d'une société qui, propriétaire d'un ensemble immobilier qu'elle utilisait pour l'exploitation d'un hôtel de luxe, l'a vendu par appartements après l'avoir divisé et aménagé, au prix de travaux importants, et dès lors que les profits résultant des ventes successives ont constitué la presque totalité des bénéfices imposables durant plusieurs exercices, l'immeuble à usage d'hôtel a été regardé comme ayant perdu la qualité d'élément d'actif immobilisé et comme ayant fait l'objet même du négoce de la société requérante (CE, arrêt du 4 mai 1966, req. n° 57056, RO, p. 153 ; cf. également, dans le même sens, l'arrêt du CE du 19 janvier 1966, req. n° 51846, RO, p. 27).

De même, une société qui exploitait, en le donnant à bail, un ensemble immobilier de garages et de parkings, construit sur un terrain appartenant à un tiers, et qui, après avoir acquis ce terrain a vendu des emplacements représentant plus de la moitié de son patrimoine immobilier, doit être considérée comme exerçant désormais l'activité de marchand de biens.Les ventes ne constituent donc pas des cessions d'éléments de l'actif immobilisé mais des cessions d'immeubles en stock, passibles de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun (CE arrêt du 15 avril 1988 , req. n° 48 847).

À l'inverse, la notion d'intention spéculative n'a pas été retenue à l'égard d'une société anonyme, propriétaire d'un ensemble immobilier constituant l'essentiel de son actif immobilisé, qu'elle exploitait en louant une partie des locaux à usage commercial tandis qu'elle utilisait l'autre partie et qui, plus de vingt ans après l'acquisition dudit ensemble, a cédé, au cours de plusieurs années, un certain nombre desdits locaux en réalisant à cette occasion, des plus-values imposables.

Il a été jugé, en effet, qu'en dépit du grand nombre d'actes de cession intervenus au cours de la période considérée et nonobstant les quelques opérations financières ou immobilières réalisées conformément aux statuts, mais en dehors de la gestion de l'immeuble, la société ne pouvait être regardée comme ayant transformé son activité pour adopter celle de marchand de biens dont le stock eût été composé par l'immeuble qui constituait antérieurement son actif, dès lors que, d'une part, ces cessions lui avaient été imposées par de graves difficultés financières qui ne lui permettaient plus d'entretenir l'immeuble et que, d'autre part, il ne résultait pas des rapports soumis aux actionnaires qu'elle eût entendu changer de profession. Décidé, en conséquence, que les ventes dont il s'agit devaient être réputées porter sur des éléments de l'actif immobilisé de la société.

Il convient de noter que cette dernière avait pour objet statutaire « toutes opérations immobilières de quelque nature que ce soit et généralement toutes opérations mobilières, commerciales, industrielles ou financières se rattachant

directement ou indirectement aux dites opérations immobilières » (CE, arrêt du 12 janvier 1972, req. n° 77731, RJ, n° II, p. 10. À rapprocher de l'arrêt du 23 juin 1958, req. n° 40109, RO, p. 159).

De la même manière, il a été jugé qu'un immeuble exploité comme hôtel depuis son acquisition et figurant à l'actif immobilisé d'une société de négoce immobilier ne peut être considéré comme un élément des stocks. Par suite, les profits réalisés lors de sa revente par appartements sont imposables selon le régime des plus-values de cession d'éléments d'actif (CE, arrêt du 18 juin 1986, n° 42666).

3. Lotissement de terrains figurant dans l'actif immobilisé d'une entreprise.

260

Les profits qu'une société anonyme réalise lors de la vente après lotissement de terrains précédemment affectés à son exploitation relèvent du régime d'imposition des plus-values de cession d'éléments de l'actif immobilisé, défini aux articles 39 duodecies et suivants du CGI, et non de celui des bénéfices d'exploitation dès lors que, dans les circonstances de l'espèce, la société ne pouvait être regardée comme s'étant engagée dans une activité nouvelle et distincte de lotisseur qui aurait conféré aux terrains en cause la nature d'un stock.

Ainsi jugé dans une affaire où les terrains faisaient partie de l'actif immobilisé de l'entreprise avant d'être vendus et où leur vente était motivée par des considérations de restructuration et de gestion industrielle, le fractionnement en lots après autorisation de lotir apparaissant comme un souci de mieux vendre des éléments de l'actif immobilisé (CE, arrêt du 30 mai 1979, req. n° 12560).

Il apparaît donc qu'il doit être tenu compte de l'ensemble des circonstances ayant présidé à la cession des terrains pour déterminer le régime fiscal qui leur est applicable.

Ainsi dans une décision du CE du 3 octobre 1979, req. n° 6837, la Haute Assemblée a jugé que les terrains qu'une société anonyme en liquidation avait cédés faisaient partie de son stock immobilier dès lors que, si lesdits terrains figuraient à son actif immobilisé depuis leur acquisition, ils n'avaient jamais donné lieu à une exploitation quelconque et qu'ils avaient été vendus par lots après avoir fait l'objet de travaux de viabilité et de voirie.

III. Critère de l'inscription au bilan

270

Les sociétés de capitaux ou de personnes n'ont de biens que ceux qui leur sont apportés par les associés et ceux qu'elles acquièrent ou créent et conservent dans leur patrimoine : ce dernier constitue l'actif social qui ne peut en aucun cas être confondu avec le patrimoine privé de chacun des associés.

280

En revanche, un exploitant individuel peut laisser dans son patrimoine personnel et ne pas inscrire à son bilan certains biens affectés aux besoins de son exploitation.

290

Ce choix a des incidences au niveau de la taxation des plus-values professionnelles puisque seuls relèvent, en principe, du régime des plus-values et des moins-values les biens, cédés par une entreprise, qui figuraient jusqu'alors dans l'actif immobilisé de celle-ci.

300

Il convient à cet égard de faire une distinction entre :

- les éléments qui font partie dans tous les cas de l'actif de l'entreprise en raison de leur nature et de leur destination même s'ils n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan (par exemple, éléments incorporels du fonds de commerce) ;

- et les éléments (tels que les immeubles, les titres en portefeuille) que l'exploitant peut choisir de gérer dans le cadre, soit de ses activités commerciales, soit de son patrimoine privé ; ce choix résulte de l'inscription ou de la non-inscription au bilan desdits éléments.

Pour plus de précisions sur les conséquences fiscales de l'inscription d'un bien au bilan de l'entreprise, cf. l'article 155 du CGI.

Brevets, licences, marques, procédés techniques, modèles, dessins, concessions. cf. II-C. Des développements sont consacrés à ces éléments à la section citée en référence, il sera ici simplement rappelé les principes de base en la matière :

310

Ces droits font obligatoirement partie de l'actif commercial :

- lorsqu'ils ont été créés dans le cadre des activités de l'entreprise ;

- lorsque leur exploitation est l'objet même de l'entreprise.

320

En dehors de ces hypothèses, l'exploitant est en droit de gérer dans le cadre de son patrimoine personnel des brevets et autres droits de propriété industrielle dont il est propriétaire.

A. BIENS FAISANT NÉCESSAIREMENT PARTIE DE L'ACTIF IMMOBILISÉ

330

Il s'agit essentiellement des éléments incorporels du fonds de commerce.

340

Le fonds de commerce est constitué par la clientèle, l'achalandage, le droit au bail, auxquels peuvent s'ajouter le nom commercial et l'enseigne.

350

La clientèle et l'achalandage correspondent au potentiel de bénéfices constitué par l'existence d'une clientèle déterminée, ou résultant de l'emplacement de l'entreprise.

360

Le droit au bail représente le droit, procédant aussi bien des conventions que de la législation sur la propriété commerciale, qui confère au locataire commerçant l'assurance que l'implantation de son fonds dans les lieux où il l'exploite ne subira pas de modifications de la part du bailleur ou que celui-ci ne pourra le modifier que moyennant réparation du préjudice correspondant.

La valeur du droit au bail correspond au montant versé ou dû par l'acheteur en considération du transfert, à son bénéfice, des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale (En ce qui concerne le régime fiscal des dépenses exposées pour l'acquisition d'un droit au bail, cf. BOI-BIC-CHG-20-10-20).

Le fonds de commerce qui, à l'évidence ne peut être utilisé à d'autres fins que l'exercice d'une profession constitue une immobilisation affectée par nature à l'exploitation. Telle est la raison pour laquelle les fonds de commerce ont été considérés, selon une jurisprudence constante, comme faisant partie par nature de l'outil professionnel.

370

Ainsi, le Conseil d'État a jugé que le fonds de commerce, qu'il soit ou non inscrit au bilan de l'entreprise, doit être regardé comme faisant partie de l'actif immobilisé (CE, arrêt du 10 juin 1970, req. n° 75161, RJ, n° II, p. 152).

Clause d'exclusivité.

380

Une situation d'exclusivité, qu'elle soit contractuelle ou de fait, ne confère à l'entreprise qui en bénéficie un droit susceptible d'être considéré comme un élément incorporel de son actif immobilisé que si, notamment, elle est susceptible de se poursuivre normalement pendant une assez longue période (cf. BOI-BIC-PVMV-10-10-20-II-D) .

Cas particulier. - Contingent de mouture d'un moulin à blé.

390

Le contingent de mouture attribué à chaque moulin à blé, en application du décret-loi du 30 octobre 1935, doit être regardé comme constituant un élément incorporel du fonds de meunerie. La plus-value provenant de la cession définitive de ce contingent à la caisse professionnelle de l'industrie meunière doit, par suite, être soumise en tant que plus-value sur fonds de commerce à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou à l'impôt sur les sociétés.

Lorsque le fonds de meunerie a été créé par le cédant, la plus-value imposable doit être considérée comme égale au prix net de cession du contingent de mouture.

Il convient de noter, à cet égard, que le prix de rachat d'un contingent de mouture par les organismes professionnels de l'industrie meunière ne comprend, selon la législation et la réglementation en vigueur, que la valeur du droit de mouture attribué au moulin à l'exclusion de toute autre valeur ou indemnisation ; un exploitant de moulin n'est donc pas fondé à prétendre qu'une partie du prix de cession de son contingent de mouture constituerait une indemnité destinée à compenser la dépréciation des éléments matériels du fonds devenus inutilisables pour la meunerie (CE, arrêt du 21 juin 1968, req. n° 73428, RJCD, 1ère partie, p. 206)

B. BIENS QUI PEUVENT FAIRE PARTIE DE L'ACTIF OU EN DEMEURER EXCLUS

1. Immeubles

400

Il avait été considéré, dans un premier temps, que, même s'ils ne figuraient pas au bilan de l'entreprise, les immeubles appartenant à un industriel, commerçant ou artisan et qui étaient affectés à son exploitation faisaient partie de l'actif au sens de l'article 38 du CGI.

410

Mais le Conseil d'État avait infirmé cette doctrine dans un arrêt en date du 13 juillet 1955, req. n° 17908, RO, p. 378. Selon cette jurisprudence, il y avait lieu de ne considérer comme faisant partie de l'actif de l'entreprise les immeubles appartenant à l'exploitant et non inscrits au bilan que si ces mêmes immeubles pouvaient être regardés comme « affectés par nature » à l'exploitation de ladite entreprise.

420

Conformément au principe ainsi posé par la Haute Assemblée, l'Administration avait estimé que lorsqu'il en était ainsi, il y avait lieu :

- d'une part, de comprendre dans les charges d'exploitation déductibles les frais d'entretien et de réparations et l'amortissement de l'immeuble « affecté par nature » à l'exploitation de l'entreprise ;

- d'autre part, lorsque ledit immeuble venait à être cédé ou cessait d'être affecté à l'exploitation, d'imposer la plus-value dégagée par cette opération.

Le Conseil d'État avait confirmé dans un certain nombre d'arrêts ultérieurs la jurisprudence résultant de sa décision du 13 juillet 1955 (CE, arrêt du 5 juin 1964, req. n° 61339, RO, p. 111 et CE du 9 novembre 1966, req. n° 65651, RO, p. 264).

430

Mais le Conseil d'État a entièrement modifié sa position sur ce problème dans un arrêt rendu par les trois sous-sections fiscales, le 24 mai 1967, req. n° 65436, RJCD, 1ère partie, p. 141.

Dans cette espèce, qui concernait le point de savoir si la plus-value de cession d'un immeuble affecté par le propriétaire à son exploitation mais non inscrit au bilan de l'entreprise, devait être prise en compte pour la détermination du bénéfice commercial imposable, la Haute Assemblée, abandonnant la notion d'affectation par nature, a posé en principe qu'en ne faisant pas figurer dans sa comptabilité commerciale un immeuble qu'il a affecté à son exploitation, l'exploitant doit être regardé comme ayant pris, à cet égard, une décision de gestion que l'Administration ne peut pas remettre en cause dès lors qu'elle n'est contraire à aucune disposition législative ou réglementaire.

Depuis ce revirement de jurisprudence, il convient de retenir uniquement le critère de l'inscription au bilan pour déterminer si un immeuble fait ou non partie de l'actif immobilisé. Le choix fait au regard de cette inscription constitue, pour le chef d'entreprise, une décision de gestion qui lui est, dès lors, opposable.

2. Titres en portefeuille

440

Les plus-values (ou moins-values) réalisées (ou subies) par un exploitant lors de la cession de titres faisant partie de son patrimoine privé et non inscrits à l'actif du bilan de son entreprise restent sans influence sur la détermination du bénéfice imposable de ladite entreprise.

Il en va différemment si les titres cédés figurent au bilan de l'entreprise.

À cet égard, le Conseil d'État a jugé que l'inscription par un contribuable, à l'actif du bilan de son entreprise, de parts d'une société à responsabilité limitée acquises par lui dans l'intérêt de son commerce constitue, non une erreur matérielle mais la traduction comptable d'une décision que l'intéressé a été amené à prendre pour la gestion de son entreprise. Ces parts doivent, par suite, être regardées comme faisant partie de son patrimoine commercial et la plus-value ultérieurement réalisée à l'occasion de leur cession doit être retenue dans le bénéfice imposable du contribuable (CE, arrêt du 14 juin 1967, req. n° 66306, RJCD, 1ère partie, p. 156).

De même, la Haute Assemblée a considéré qu'un contribuable, en faisant figurer des actions dans son patrimoine privé et non dans son patrimoine commercial, avait pris une décision de gestion qui lui était opposable (CE, arrêt du 15 mars 1968, req. n° 70059, RJCD, 1ère partie, p. 86).

Voir également l'arrêt du CE du 5 décembre 1973 commenté ci-après BOI-BIC-PVMV-10-10-20-II-F .

.

3. Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et soumises au régime simplifié d'imposition

450

Sont considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé, les immeubles bâtis et non bâtis, affectés ou non à l'exploitation, inscrits à l'actif du bilan simplifié (imprimé n° 2033-A, n° CERFA 10956).

Pour les entreprises dispensées de bilan en vertu de l'article 302 septies A bis-VI du CGI, la volonté de l'exploitant de comprendre un élément dans l'actif de son entreprise est matérialisée par l'inscription du bien concerné sur l'imprimé n° 2033-C, n° CERFA 10958 . Cette inscription constitue une décision de gestion opposable à l'administration et au contribuable.