RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-10-10-20-12/09/2012
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 - Opérations concernées

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 2 : Opérations concernées

Sommaire :

I. Notion de « réalisation »
II. Notion de « cession » d'éléments de l'actif immobilisé
A. Vente volontaire d'éléments de l'actif
B. Apport en société d'éléments d'actif
C. Échange d'éléments de l'actif
D. Renonciation à un élément incorporel du fonds de commerce
E. Cession d'éléments de l'actif résultant d'un partage
F. Donation d'éléments de l'actif
G. Retrait pur et simple d'un élément de l'actif
1. Entreprises individuelles
2. Sociétés
H. Destruction ou mise hors service d'éléments de l'actif immobilisé
I. Cession d'éléments de l'actif résultant d'événements indépendants de la volonté de l'entreprise (expropriation, expulsion, réquisition, etc.)
1. Indemnités d'expropriation
2. Indemnités d'éviction
3. Indemnités de réquisition
4. Indemnités d'assurances
J. Des règles particulières s'appliquent aux plus et moins-values réalisées en fin d'exploitation, notamment dans les cas suivants

1

Les plus-values imposables et les moins-values déductibles doivent s'entendre, d'une manière générale, de celles qui, résultant de la cession d'éléments de l'actif, peuvent être considérées comme réalisées.

Remarque :

Toutefois, le régime particulier des plus-values s'applique, sous certaines conditions, aux revenus de la propriété industrielle bien que ces produits ne constituent pas la contrepartie de la sortie d'un élément de l'actif immobilisé du patrimoine de l'entreprise (art. 39 terdecies du CGI; Cf. BOI-BIC-PDSTK-10-10-20-IV)

10

Il convient donc, pour la détermination des résultats imposables, de ne faire état d'une plus-value (ou d'une moins-value) sur un élément de l'actif, qu'au titre de l'exercice au cours duquel elle a été effectivement réalisée (ou subie).

20

Les notions de réalisation et de cession appellent les commentaires suivants.

I. Notion de « réalisation »

30

Il convient de ne prendre en considération, pour l'établissement de l'impôt dans le cadre du régime particulier, que les plus-values (ou moins-values) réalisées (ou subies) qui résultent, au cours d'un exercice donné, d'une cession ou d'une aliénation quelconque d'un ou de plusieurs éléments d'actif, même si cette cession ou cette aliénation n'a pas, en fait, pour contrepartie l'entrée dans l'actif d'un nouvel élément, d'une créance ou de disponibilités (par exemple en cas de donation ou de retrait pur et simple par l'exploitant de tel ou tel élément).

40

En principe, restent donc sans incidence fiscale les plus-values ou les moins-values latentes qui apparaissent sur certains postes du bilan, en l'absence de toute cession ou de toute appropriation par l'exploitant d'un élément de l'actif immobilisé (comparaison entre la valeur réelle actuelle des éléments qui y figurent et leur valeur comptable).

50

Toutefois, lorsque les plus-values procédant d'une telle comparaison sont effectivement constatées en comptabilité, des conséquences en résultent qui diffèrent selon que la réévaluation a laquelle il est procédé est effectuée dans le cadre de dispositions légales (réévaluation légale) ou sur la seule initiative de l'entreprise (réévaluation libre).

60

La réévaluation légale comporte généralement un dispositif de taxation atténuée des plus-values de réévaluation. Elle peut cependant être neutre sur le plan fiscal ; il en est ainsi de la réévaluation légale des immobilisations tant amortissables que non amortissables instituée par les article 61 de la loi n° 76-1232 du 29 décembre 1976 codifié sous l'article 238 bis-I du CGI et 69 de la loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977, codifié sous l'article 238 bis-J du CGI (cf. ci-après BOI-BIC-PVMV-40-10-60).

Les plus-values dégagées à l'occasion de la réévaluation des immobilisations ont été inscrites directement, en franchise de tout impôt, au passif du bilan sous deux lignes distinctes du poste « Écart de réévaluation », à savoir :

- s'agissant des plus-values afférentes aux éléments non amortissables, à une réserve réglementée ;

-en ce qui concerne les plus-values dégagées sur les éléments amortissables à un compte de provision spéciale.

70

En revanche, la réévaluation libre emporte -sous réserve de l'application de l'article 39 octodecies du CGI relatif aux entreprises placées par option sous le régime simplifié d'imposition- imposition des plus-values de réévaluation, considérées comme un élément du résultat fiscal soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun.

Lorsqu'une entreprise réévalue librement un élément de son actif immobilisé elle prend une décision de gestion qui lui est opposable. L'augmentation d'actif net qui en résulte doit être comprise dans les résultats de l'exercice soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun. Ainsi jugé pour la réévaluation libre d'un fonds de commerce et de licences de transport (CE, arrêts des 21 décembre 1979, rec. n° 17058 et 23 avril 1980, req. n° 8125).

En ce qui concerne les réévaluations, tant légales que libres (cf. ci-après BOI-BIC-PVMV-40-10-60).

80

Il convient enfin de noter qu'en vertu d'une disposition particulière (CGI, art. 39-1-5° 11e al.), les provisions pour dépréciation, que les entreprises peuvent, sous certaines conditions, constituer à la clôture de chaque exercice conformément aux règles prévues en matière d'évaluation du portefeuille-titres, sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme, alors qu'au cas particulier les moins-values qu'elles sont destinées à couvrir ne sont pas réalisées (cf. BOI-BIC-PVMV-30-20-20).

II. Notion de « cession » d'éléments de l'actif immobilisé

90

En règle générale, la réalisation des plus-values (ou moins-values) est une opération ou un événement qui se traduit, en fait, par la disparition à l'actif de l'entreprise des éléments dans lesquels ces plus-values (ou moins-values) étaient latentes.

100

La cession revêt le plus souvent la forme d'une vente, mais peut également consister en d'autres opérations (apports en société, échanges, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité etc.) ou résulter d'événements tels qu'expropriation, expulsion, éviction ou réquisition.

A. Vente volontaire d'éléments de l'actif

110

Dans le cas de vente d'un élément de l'actif immobilisé, la date de réalisation des plus-values ou moins-values éventuelles est, conformément au principe général, celle à laquelle, l'accord étant intervenu sur la chose et le prix, la vente peut être considérée comme parfaite (Code civil, art. 1583).

120

Ainsi, dans le cas d'une promesse unilatérale de vente d'un immeuble social consentie par une entreprise au cours d'un exercice donné, la plus-value retirée de la cession de cet élément d'actif ne doit être réputée réalisée, en l'absence d'un contrat antérieur ayant comporté une promesse synallagmatique de vente, qu'à la date où l'acte authentique de transfert de propriété a été effectivement signé, alors même que cette formalité n'aurait été accomplie qu'au cours de l'exercice suivant (CE, arrêt du 4 octobre 1972, req. n° 83422, RJ, n° II, p. 111).

130

L'article 56 de la loi de finances rectificative pour 1992 codifié au 9 de l'article 39 duodecies du code général des impôts a fixé les règles applicables en cas d'annulation de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, ou de réduction du prix de vente de ces mêmes éléments, lorsque ces événements interviennent au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession.

140

Ces règles ont pour objet d'admettre la déduction immédiate de la somme correspondant à la plus-value constatée lors de la vente annulée, en conférant à la déduction de cette somme un traitement fiscal symétrique à celui qui a été appliqué lors de la cession.

Ainsi, l'annulation d'une vente ayant initialement entraîné la réalisation d'une plus-value à long terme donnera lieu à la déduction d'une moins-value à long terme et non d'une perte d'exploitation. Il en est de même dans l'hypothèse où la plus-value initialement constatée est ultérieurement diminuée du fait d'une réduction du prix de la vente.

En outre, si la vente annulée ou résolue avait fait apparaître une moins-value à long terme, le profit correspondant est ajouté au montant des plus-values à long terme.

L'annulation d'une cession ayant donné lieu à la constatation d'une plus-value ou d'une moins-value à court terme dégage un résultat inverse, perte ou profit, qui est pris en compte pour la détermination du résultat de droit commun.

Ce dispositif est développé ci-après, BOI-BIC-PVMV-40-40 .

150

N'est pas imposable la plus-value dégagée lors d'une vente qui a fait l'objet d'une résiliation judiciaire définitive avant la clôture de l'exercice même au cours duquel ladite plus-value a été considérée comme réalisée, puis annulée.

160

Dans le même ordre d'idées, l'aliénation d'un élément d'actif doit être regardée comme réalisée même lorsqu'une stipulation du contrat de cession prévoit la possibilité d'un transfert ultérieur de la propriété de cet élément du cessionnaire au cédant. Ainsi la vente d'un fonds de commerce constitue une cession d'entreprise au sens de l'article 201 du CGI, même si cette vente est assortie d'une clause de rachat (ou réméré) prévue aux articles 1659 et suivants du Code civil (CE, arrêt du 3 juillet 1957, req. n° 39058, RO, p. 383). S'agissant du traitement comptable et fiscal des ventes à réméré, cf. BOI-BIC-PVMV-40-40-30 et BOI-BIC-PVMV-30-30-50 .

170

Enfin, restent sans influence sur le caractère effectif de la cession, la nature et les dates des différentes formes de règlement adoptées par les parties intéressées. Il en est ainsi, notamment, lorsque la cession d'un élément d'actif est consentie moyennant :

- soit un prix payable à terme et comportant ou non une clause d'indexation ;

- soit la constitution d'une rente viagère au profit du cédant.

Pour le calcul des plus-values réalisées dans ces différentes situations, cf. BOI-BIC-PVMV-10-20 .

180

Remarque :

La mise en gérance libre de son fonds de commerce par un exploitant n'est pas assimilée à une cession d'entreprise au sens de l'article 201 du CGI ; elle n'est donc pas de nature à entraîner l'imposition des plus-values qui ont pu être acquises jusqu'au jour où cette mise en gérance libre est intervenue, dès lors que le contribuable n'a transféré aucun des éléments de l'actif immobilisé dans son patrimoine personnel et qu'il continue à les faire figurer à l'actif de son bilan.

B. Apport en société d'éléments d'actif

190

Sous réserve des dispositions particulières prévues aux articles 210 A à 210 C du CGI relatives au régime spécial des fusions de sociétés et opérations assimilées (l'ensemble de ces dispositions, qui s'appliquent aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés sont commentées auBOI-IS-FUS-10-20), l'apport en société d'éléments de l'actif immobilisé constitue une cession au sens de l'article 38-1 du CGI et les plus-values (ou moins-values) qui en résultent doivent, en principe, être prises en compte pour la détermination des bénéfices imposables de l'entreprise apporteuse (cf. notamment, CE, arrêts du 15 novembre 1943, req. n° 67003, RO, p. 381 et du 28 mai 1951, req. n° 4319, RO, p. 198).

200

Lorsqu'elles se rapportent à des éléments de l'actif immobilisé les plus-values sont donc taxées dès la réalisation de l'apport selon le régime défini aux articles 39 duodecies et suivants du CGI, sauf application des dispositions de l'article 151octies du même code. Il est, en effet, prévu, en cas de transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société, que les plus-values taxables bénéficient, à compter du 1er avril1981, sous certaines conditions, d'un sursis d'imposition (cf. BOI-BIC-PVMV-40-20-30).

Dès l'instant où les actions (ou parts sociales) remises à une entreprise en rémunération d'un apport en société possèdent une valeur certaine au moment de l'apport, la circonstance que ces actions sont la contrepartie d'apports en nature et ne peuvent, par suite, être négociées avant l'expiration d'un délai de deux ans (cf. art. 278 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966) ne saurait s'opposer à ce que la plus-value correspondante soit immédiatement comprise dans les bénéfices imposables.

210

Toutefois**,** lorsqu'une personne physique apporte son entreprise individuelle ou une branche complète d'activité à une société soumise à un régime réel d'imposition, elle peut bénéficier sur option d'un report d'imposition des plus-values réalisées à cette occasion (article 151 octies du CGI). (cf BOI-BIC-PVMV-40-20-30)

220

Cas particuliers :

- *Apport d'un terrain à bâtir à une société « transparente »* (cf. BOI-BIC-PVMV-40-10-50).

260

Par dérogation au principe de la transparence, l'article 238 decies-II du CGI prévoit que lorsqu'un terrain non bâti ou un bien assimilé au sens de l'article 1594-0 G du CGI est apporté à une société de copropriété définie à l'article 1655 ter du CGI, c'est-à-dire à une société immobilière de copropriété placée sous le régime de la transparence fiscale (cf. BOI-IS-CHAMP-20-10-20), la cession est réputée porter sur la totalité du terrain ou du bien, pour la détermination de la plus-value correspondante.

La plus-value d'apport imposable doit donc être déterminée par différence entre, d'une part, la valeur totale pour laquelle le terrain ou le bien assimilé a été apporté à la société transparente et, d'autre part, la valeur comptable totale que ce terrain ou bien comportait dans les écritures de l'entreprise apporteuse.

Par ailleurs, l'imposition de cette plus-value peut être différée dans les conditions prévues aux articles 238 decies-II et 238 terdecies du CGI (cf. BOi-BIC-PVMV-40-10-50)

270

Toutefois, il est admis que l'opération ne dégage pas de plus-value imposable lorsque l'entreprise inscrit à son bilan les titres rémunérant son apport pour la valeur comptable que comportait l'élément apporté.

Mais l'application de cette solution est subordonnée à deux conditions supplémentaires.

Les locaux construits par la société transparente et à la propriété ou à la jouissance desquels l'entreprise apporteuse a vocation doivent être destinés et ultérieurement affectés par cette dernière à l'usage d'éléments de l'actif immobilisé.

D'autre part, l'entreprise doit joindre à la déclaration des résultats de l'exercice en cours à la date de l'apport une note exprimant sans équivoque son intention de se placer sous le bénéfice de ladite solution et de renoncer, corrélativement, au différé d'imposition prévu à l'article 238 decies-II du CGI.

- *Apport d'une charge à une société de courtage maritime*

280

L'imposition de la plus-value réalisée par les courtiers d'assurances maritimes lors de l'apport, avant le 1er juillet 1980, de leur entreprise à une société ayant pour objet principal le courtage d'assurances, est reportée au moment où s'opérera la transmission ou le rachat de leurs droits sociaux (CGI, art. 39 quindecies-A).

- *Apport de fait, par un associé, d'un contrat de représentation*

290

Doit être regardée comme ayant bénéficié d'un apport, la société à qui son associé gérant confie l'exploitation de ses cartes de représentation et qui enregistre dans sa comptabilité l'ensemble des produits et charges correspondants, même si, n'ayant pas eu à rémunérer cet apport, la société ne l'a pas fait figurer à son bilan en tant qu'élément incorporel de l'actif immobilisé ; par suite, elle doit comprendre dans ses résultats l'indemnité due en cas de rupture unilatérale d'un contrat de représentation (CE, arrêt du 27 mars 1981, n° 15514).

Nota. - Au cas particulier, la société ayant renoncé à l'indemnité en faveur de son gérant et associé la libéralité correspondante a été réintégrée dans les résultats sociaux et regardée comme un bénéfice distribué.

C. Échange d'éléments de l'actif

300

Tout échange, même sans soulte, par une entreprise, d'éléments de son actif immobilisé contre d'autres éléments présente le caractère d'une opération de vente suivie d'un achat. Il s'ensuit que la plus-value (ou moins-value) résultant éventuellement de cette opération -et qui est calculée par différence entre la valeur réelle du bien reçu en échange et la valeur comptable du bien cédé- doit être prise en compte pour la détermination des résultats imposables de l'exercice en cours à la date de l'échange, conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI.

Échange sans soulte de zones de ramassage réalisé par les entreprises laitières

310

La règle exposée ci-dessus est applicable, de plein droit, aux échanges de zones de ramassage de lait auxquels procèdent certaines entreprises laitières. De tels échanges portant sur des éléments incorporels du fonds de commerce, les plus-values correspondantes entrent normalement dans le champ d'application des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI.

Toutefois, les échanges dont il s'agit sont parfois réalisés à l'instigation des pouvoirs publics qui, en appliquant une politique d'harmonisation des zones de collecte, recherchent une amélioration de productivité de l'industrie laitière. Or, une taxation immédiate et systématique, même à taux réduit, des plus-values -le plus souvent élevées- acquises par les éléments faisant l'objet de semblables échanges pourrait aller à l'encontre de ces objectifs.

Aussi a-t-il été décidé d'adopter en ce qui concerne les échanges allant dans le sens de ces mêmes objectifs, une mesure de tempérament inspirée de la solution relative aux échanges sans soulte d'actions figurant à l'actif d'entreprises (cf. BOI-BIC-PVMV-10-10-30-V-A). Il est rappelé que cette solution consiste -lorsque de tels échanges sans soulte sont en réalité le moyen juridique de parvenir à une meilleure spécialisation ou à une concentration d'entreprises- à autoriser chacun des coéchangistes à ne pas constater la plus-value réalisée à l'occasion de l'échange, en inscrivant à son bilan les éléments reçus en échange pour la même valeur comptable que celles des éléments remis à l'échange.

Une solution identique doit donc être appliquée aux entreprises laitières qui procèdent à un échange sans soulte de zones de ramassage, à la condition que l'opération donne lieu à l'établissement, par les services centraux du ministère en charge de l'agriculture d'une attestation spécifiant que l'échange considéré a été conclu en vue de favoriser une rationalisation de la gestion respective des entreprises intéressées.

Cette attestation est transmise, par l'intermédiaire des services départementaux de l'agriculture, aux directions des Finances publiques dont dépendent les entreprises en cause.

Le service doit donc s'abstenir de procéder à la taxation des plus-values réalisées par chacune des entreprises à l'occasion des opérations d'échanges effectuées et justifiées dans de telles conditions, à la condition, bien entendu, que ces entreprises ne constatent pas lesdites plus-values et inscrivent à leur bilan les zones de ramassage reçues en échange pour la valeur comptable que comportaient les zones remises en échange.

D. Renonciation à un élément incorporel du fonds de commerce

320

La renonciation, moyennant une redevance ou une indemnité, à un droit commercial ou à un élément incorporel de l'actif d'une entreprise doit être assimilée à une cession entrant dans les prévisions de l'article 38 du CGI.

Ainsi, dans le cas d'une société concessionnaire de la distribution de l'eau qui, moyennant une redevance annuelle, a fait apport à un syndicat de communes des biens meubles et immeubles lui appartenant et affectés par elle à l'exploitation des concessions dont elle était titulaire, il a été jugé :

- d'une part, que ceux des éléments apportés qui provenaient du domaine concédé et seraient revenus gratuitement aux collectivités concédantes en fin de concession doivent être regardés, au même titre que les éléments du domaine privé, comme faisant partie de l'actif immobilisé de

l'entreprise, dès lors qu'ils ont été régulièrement portés en comptabilité ;

- d'autre part, que, dans la mesure où elle compense la renonciation de l'entreprise à se prévaloir à l'avenir des droits qu'elle tenait des concessions antérieures, la redevance en cause rémunère l'abandon d'un droit d'exploitation rattachable aux éléments incorporels de son actif immobilisé ;

- et qu'en conséquence, la plus-value née de l'abandon dudit actif a, dans les deux cas, le caractère d'une plus-value de cession (CE, arrêt du 24 mars 1965, req. n° 52147, RO, p. 317).

330

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.

Tel n'est pas le cas d'un contrat de distribution exclusive de films d'une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction auquel il peut être mis fin sans indemnité le 31 décembre de chaque année et qui ayant pris effet le 1er janvier 1963, a été résilié en juin 1967. L'indemnité de résiliation a pour objet de compenser la perte de recettes subie jusqu'au 31 décembre 1967 et a le caractère d'une recette d'exploitation (CE, arrêt du 13 décembre 1978, req. n° 06920).

En revanche, l'indemnité qu'une entreprise reçoit du nouveau bénéficiaire de l'exclusivité de la fourniture d'un client important présente, en raison de l'assurance et de la stabilité relative d'un certain volume de vente durant une assez longue période, le caractère d'un prix de cession d'un élément incorporel de l'actif immobilisé soumis au régime des plus-values de l'article 39 duodecies du CGI (CE, arrêt du 9 mars 1979, req. n°08911).

La seconde espèce peut être rapprochée des arrêts du CE du 6 mars 1974, requête n° 90039, et du CE du 19 mars 1975, requête n° 95677, la première de l'arrêt du CE du 21 décembre 1977, requête n° 03997.

340

***-** Arrêt du 6 mars 1974, requête n° 90039,*

Une solution identique à celle de l'arrêt du CE du 9 mars 1979, req. N° 08911 avait été retenue à l'égard d'une société de publicité qui, organisant des salons d'exposition, a conclu avec une entreprise concurrente un accord par lequel elle a décidé, moyennant le versement d'une indemnité, de renoncer à participer, pendant dix ans, à l'organisation d'expositions dans un secteur commercial déterminé ainsi qu'à utiliser le sigle sous lequel le salon était organisé et s'est, d'autre part, engagée à inviter sa clientèle d'exposants à participer aux nouveaux salons qui seraient organisés désormais par son cocontractant.

Il a été jugé que, par cette convention, la société s'était privée durablement d'une source de profits et avait cédé la clientèle qu'elle s'était constituée dans cette branche de son activité et qu'en conséquence la somme perçue devait être regardée comme compensant, pour la société cédante, non une perte temporaire de recettes, mais l'abandon ou la cession d'éléments incorporels de son actif. Le

profit ainsi réalisé entre donc dans le champ d'application du régime particulier d'imposition des plus-values.

350

- Arrêt du 19 mars 1975, requête n° 95677

La Haute Assemblée s'est également prononcée sur le cas d'un contribuable qui, étant titulaire d'un contrat conclu pour deux ans et renouvelable par tacite reconduction en vertu duquel une grande marque connue lui concédait l'exclusivité de la distribution de ses produits dans une grande ville, renonce, par un avenant, à cette clause d'exclusivité et s'oblige, en cas de vente de son droit au bail, à interdire pendant deux ans à l'acquéreur de vendre des articles de la même catégorie.

Au cas particulier, il a été jugé que, par cette convention, l'intéressé s'est privé de la source régulière de bénéfices que constituait le monopole de la distribution des produits de cette marque et a ainsi cédé, moyennant une indemnité, un élément incorporel de l'actif immobilisé de son exploitation commerciale. En conséquence, ladite indemnité ne constitue pas une recette d'exploitation mais une plus-value à long terme au sens de l'article 39 duodecies du CGI.

360

- Arrêt du 21 décembre 1977, req. n° 03997

Une entreprise avait conclu avec la SNCF une convention l'autorisant à utiliser un emplacement compris dans le domaine public ferroviaire (embranchement particulier) puis, ayant décidé d'abandonner cet emplacement, elle a présenté à l'agrément de la SNCF une autre société laquelle a été autorisée, par une nouvelle convention, à occuper l'emplacement devenu vacant.

Il a été jugé que l'indemnité versée à cette occasion par cette dernière société à l'ancien occupant doit, eu égard au régime même de la domanialité publique, être regardée pour le bénéficiaire non comme le prix de cession d'un élément incorporel de son actif immobilisé, susceptible de bénéficier du régime des plus-values prévu aux articles 39 duodecies et quindecies du CGI, mais comme un profit commercial passible de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Remarque :

Les règles de la domanialité publique interdisaient au bénéficiaire de l'autorisation d'occupation accordée par la SNCF de céder cette autorisation à un tiers.

E. Cession d'éléments de l'actif résultant d'un partage

370

En règle générale, toute opération de partage doit, en principe, être assimilée à une cession au sens de l'article 38-1 du CGI, lorsqu'elle se traduit par la sortie d'éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale. Dans ce cas, elle donne lieu à la réalisation de

profits imposables (ou des pertes déductibles), qui entrent dans le champ d'application du régime particulier des plus-values (ou des moins-values).

Il en est ainsi des plus-values (ou moins-values) réalisées (ou subies) par une société -qu'il s'agisse d'une société de personnes ou de capitaux- lors du partage, des éléments d'actif immobilisé, entre ses associés ou actionnaires, en cours ou en fin d'exploitation.

Le fait générateur à retenir est l'acte de partage et la plus-value imposable est égale à la différence entre la valeur réelle des éléments au moment du partage et leur valeur nette comptable.

> *Ainsi, dans le cas d'une société anonyme constituée sous le régime des sociétés de construction institué par la loi du 28 juin 1938, mais ayant pour objet l'acquisition d'un terrain en vue de sa division par fractions attribuées en jouissance aux actionnaires, les attributions de certaines parcelles à divers actionnaires, qui se sont retirés par anticipation, doivent être rattachées aux résultats de l'exercice au cours duquel l'attribution a été constatée dans un acte authentique, et, de ce fait, est devenue définitive. À cet égard, il n'y a pas lieu de tenir compte de la circonstance que la réduction de capital résultant de l'annulation des actions correspondant aux terrains attribués et la modification des statuts qui en était la conséquence n'ont été approuvées par l'assemblée générale des actionnaires qu'au cours de l'exercice suivant (CE, arrêt du 10 novembre 1971, req. n°s 75584 et 75585, RJ, n° II, p. 178).*

380

Indépendamment du cas général visé ci-dessus du partage de l'actif social d'une société commerciale, un partage peut également résulter d'une fin d'indivision, d'une dissolution de communauté ou d'une succession.

Dans ces différents cas et sous réserve de l'application, le cas échéant, des dispositions spéciales de l'article 41du CGI en cas de transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle, l'opération de partage entraîne en principe les mêmes conséquences qu'une cession en ce qui concerne l'imposition des plus-values éventuellement dégagées à cette occasion.

390

S'agissant plus particulièrement du partage d'une communauté conjugale, il y a lieu de considérer qu'une communauté entre époux comportant des éléments d'actif professionnel constitue au plan fiscal une indivision. Or, la cessation d'une indivision équivaut à une cession d'entreprise à l'égard du seul indivisaire qui se retire et non à l'égard de celui qui continue l'exercice de l'activité.

Par suite, dans la situation où un couple ayant exploité ensemble un fonds de commerce, inscrit au registre du commerce au nom du mari, divorce, et où l'exploitation est poursuivie par la femme :

- le mari doit être soumis à l'impôt au titre de l'année de réalisation du partage, à raison des plus-values dégagées sur ses droits indivis dans le fonds, lesquelles sont déterminées compte tenu de l'estimation donnée à ces droits pour la formation des lots ;

- il n'y a pas, en revanche, cessation d'entreprise pour la femme continuatrice de l'exploitation, qui acquiert à la date du partage, les droits précédemment possédés par son conjoint dans la propriété du fonds.

Cette solution s'applique également dans le cas d'époux mariés sous le régime de la communauté légale dont dépend un fonds de commerce qui adoptent un régime de séparation des biens. L'attribution du fonds à l'un des conjoints, qui continue seul l'exploitation, entraîne cession d'entreprise pour celui qui se retire ainsi de l'exploitation indivise. Par suite, les plus-values dégagées sur ces droits indivis sont imposables en tenant compte, pour leur détermination, de l'estimation faite lors de l'attribution du fonds au conjoint.

400

Par ailleurs, Le Conseil d'Etat considère que le partage des biens d'une communauté conjugale, même à charge de soulte, ne constitue pas une cession à titre onéreux susceptible de donner lieu à imposition en application des dispositions de l'article 38 du code général des impôts, dès lors que l'attributaire des éléments d'actif les maintient au bilan de l'entreprise individuelle (Conseil d'Etat, 28 juillet 1999, n° 162756). En conséquence, et dès lors que les biens sont maintenus à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle, l'ex-époux(se) de l'exploitant(e) ne doit pas être imposé(e) au titre des plus-values professionnelles à l'occasion du partage de la communauté conjugale et, corrélativement, la soulte versée par l'ex-conjoint(e) poursuivant l'exploitation ne doit pas être considérée comme un complément du prix de revient des éléments maintenus à l'actif. Il appartient aux ex-époux de prendre en considération, lors de la fixation du montant de la soulte, la fiscalité latente sur ces biens, dont sera seul redevable celui d'entre eux qui en poursuit l'exploitation (RM Arnaud n° 6213 JO Sénat du 15 mai 2003, p. 1614).

410

De plus, en réponse à une question posée par M. Delevoye, sénateur (J.O. Sénat du 24 février 1994 question n°00896, P. 432), l'administration précise qu'une communauté entre époux comportant des éléments d'actif professionnel doit être regardée comme constituant sur le plan fiscal une indivision. La cessation de cette indivision est un événement qui entraîne cessation d'entreprise à l'égard du seul indivisaire qui se retire et non à l'égard de celui qui poursuit l'exercice de l'activité, même s'il y a versement d'une soulte par ce dernier. Dès lors, dans la situation exposée, le conjoint qui abandonne ses droits sur le fonds est soumis à l'impôt au titre des plus-values professionnelles. Les dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts s'appliquent à cette plus-value dans les conditions de droit commun. Pour plus de précisions sur ce dispositif, cf. BOI-BIC-PVMV-40-10-10.

420

En revanche, en cas de transfert d'exploitation d'un fonds de commerce d'un époux à l'autre, sans dissolution de la communauté conjugale et sans qu'il soit mis fin à l'indivision, il est possible d'admettre qu'en matière d'impôt sur le revenu les règles spécifiques relatives à la taxation des plus-values constatées à la date de la transmission ou à l'imposition immédiate des plus-values antérieures ne trouvent pas à s'appliquer. Pour bénéficier de cette situation, l'exploitant placé sous un régime réel d'imposition ne doit apporter aucune modification aux évaluations comptables des divers éléments de l'actif immobilisé. provenant de l'ancien exploitant.

- Licitation comportant clause d'attribution

430

La plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un élément de l'actif n'est imposable qu'au titre de l'exercice au cours duquel la propriété du bien cédé a été transférée au cessionnaire.

Lorsqu'en cas d'adjudication d'un bien sur licitation, le cahier des charges comporte une clause d'attribution en vertu de laquelle si l'adjudication est prononcée au profit d'un colicitant, celui-ci ne sera pas considéré comme adjudicataire mais se verra attribuer le bien en cause lors du partage définitif, la cession est reportée à la date où l'acte de partage est effectivement devenu définitif par la ratification de toutes les parties.

> *Dès lors, c'est au titre de l'exercice au cours duquel cette ratification est intervenue et non au titre de l'exercice au cours duquel il a été procédé à l'adjudication que la plus-value correspondante doit être imposée (CE, arrêt du 21 novembre 1980, req. n° 12736).*

F. Donation d'éléments de l'actif

440

Bien qu'effectuée sans contrepartie, la donation (ou cession à titre gratuit) d'un élément de l'actif immobilisé ou de la totalité d'un fonds de commerce constitue une cession entrant dans les prévisions de l'article 38-1 du CGI, dès lors que cet article ne fait aucune distinction entre les différentes sortes d'aliénations, qu'elles aient lieu à titre onéreux ou à titre gratuit.

> *Par suite, les plus-values que font apparaître les évaluations mentionnées dans l'acte de donation par rapport à la valeur comptable des éléments cédés sont à comprendre dans les bases du bénéfice imposable du donateur (CE, arrêt du 1er juillet 1946, req. n° 79603, RO, p. 56).*

450

Toutefois, en vertu des dispositions de l'article 41-I du CGI, les plus-values réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle, bénéficient sur option d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un des éléments si elle est antérieure.

460

Il est en outre précisé qu'en cas de poursuite de l'activité transmise dans les conditions mentionnées au paragraphe précédent, pendant cinq ans à compter de la date de transmission, les plus-values demeurant en report sont définitivement exonérées (article 41 – II du CGI).

470

> *Par ailleurs, il a été jugé que, pour pouvoir taxer la plus-value qu'elle estime résulter de la rétrocession d'un fonds de commerce, l'Administration doit être en mesure d'apporter la preuve de la réalité de la mutation du fonds de commerce (CE, arrêt du 14 mars 1984, n° 36 237).*

Remarque *:* Par suite de l'incapacité prolongée de son père, victime d'un très grave accident, le contribuable avait pendant plusieurs années assuré la gestion de son fonds de commerce, sans que

l'Administration puisse établir d'abord la cession, ensuite la rétrocession dudit fonds.

Il est rappelé, que l'article 41-I, dans sa rédaction en vigueur avant l'adoption de l'article 52-I de la loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003, dispose que la plus-value de fonds de commerce (éléments corporels et incorporels), constatée à l'occasion de décès de l'exploitant ou de la cession, ou de la cessation par ce dernier de son exploitation, n'est pas comprise, sous certaines conditions, dans le bénéfice imposable lorsque l'exploitation est continuée, soit par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe ou par le conjoint survivant, soit par une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée constituée exclusivement, soit entre lesdits héritiers ou successibles en ligne directe, soit entre eux et le conjoint survivant ou le précédent exploitant.

Donation en nue-propriété

480

La donation d'éléments de l'actif immobilisé peut être consentie sous réserve d'usufruit au profit du donateur.

Dans une telle situation, les plus-values (ou moins-values) acquises par les éléments faisant l'objet de la donation doivent, dans la mesure où elles correspondent à la nue-propriété, être comprises dans les bénéfices imposables de l'exercice en cours à la date de la donation. Il en est de même lorsque la donation en nue-propriété porte sur la totalité d'un fonds de commerce dont le donateur conserve l'exploitation en usufruit.

490

Les plus-values dégagées à cette occasion sont, en principe égales à la différence entre, d'une part, la valeur attribuée, pour le calcul des droits de mutation prévus aux articles 758 et suivants du CGI, à la nue-propriété des éléments donnés et, d'autre part, la valeur comptable de la nue-propriété de ces mêmes éléments au jour de la donation. En fait, elles peuvent être déterminées en appliquant au montant des plus-values qui eussent été imposables en cas de cession en pleine propriété des biens transmis, le rapport existant entre la valeur de la nue-propriété et la valeur de la pleine propriété des biens dont il s'agit, tel qu'il est fixé pour la liquidation des droits de mutation.

500

Il convient de préciser qu'une donation sous réserve d'usufruit ne saurait être considérée comme s'analysant en une cession d'entreprise suivie d'une location gratuite consentie au donateur par le donataire. Par suite, le donateur ne peut se prévaloir, lors d'une donation de l'espèce à un successible en ligne directe, du bénéfice des dispositions de l'article 41 du CGI, dont l'application est subordonnée à la cession ou à la cessation de son entreprise par le précédent exploitant.

510

Lors de l'extinction de l'usufruit, aucune imposition ne sera établie du chef des éléments ainsi donnés en nue-propriété et il ne saurait, en conséquence, être envisagé, à cette époque, de faire application, à raison de ces mêmes éléments, des dispositions de l'article 41 du CGI.

G. Retrait pur et simple d'un élément de l'actif

1. Entreprises individuelles

520

Les dispositions de l'article 38-1 du CGI selon lesquelles le bénéfice net de l'entreprise est déterminé en tenant compte, notamment, des cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, sont applicables non seulement au cas où il est procédé à la cession à un tiers d'un bien compris jusqu'alors dans les éléments composant l'actif de l'entreprise et dont la valeur figurait dans la comptabilité commerciale, mais aussi dans le cas du retrait dudit élément de l'actif de l'entreprise en vue de son incorporation au patrimoine privé de l'exploitant.

Ainsi, il a été jugé que le contribuable qui a cessé l'exploitation de son entreprise commerciale personnelle doit être regardé comme ayant recueilli dans son patrimoine privé les parts d'une société qui figuraient à l'actif de son bilan. La plus-value constatée à l'occasion de ce transfert et dont l'intéressé doit être réputé avoir eu la disposition est égale à la différence entre la valeur réelle des parts à cette date et la valeur pour laquelle elles étaient inscrites au bilan (CE, arrêt du 5 décembre 1973, req. n° 86298, RJ, n° II, p. 154).

Dans le cas d'un contribuable qui a cédé à son épouse l'entreprise, qu'il exploitait personnellement jusqu'au 31 décembre d'une année donnée, et dont l'actif comportait, à cette dernière date, plusieurs immeubles, il convient de considérer que l'intéressé a fait passer ces derniers dans son patrimoine personnel, dès lors que les écritures du bilan d'ouverture de l'entreprise de sa femme, au 1er janvier suivant, ne faisaient plus mention desdits immeubles.

La plus-value dégagée à cette occasion constitue donc pour l'intéressé un profit imposable en vertu de l'article 38 du CGI, nonobstant la circonstance que les immeubles en cause ont continué, en fait, à être utilisés pour l'exploitation de l'entreprise. Par ailleurs, le transfert n'ayant été réalisé que lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'entreprise de la femme, c'est au titre de cette année-là qu'il y a lieu d'imposer la plus-value qui a ainsi été réalisée par le mari postérieurement à la clôture de son dernier exercice au 31 décembre précédent (CE, arrêt du 2 février 1972, req. n° 75616, RJ, n° II, p. 16).

Toutefois, s'agissant de la date de rattachement de la plus-value de retrait, cette dernière jurisprudence est infirmée par l'arrêt du Conseil d'État du 25 octobre 1991 n°74938, n° 74940, n° 114759 et n°114760: dans le cas d'une indivision successorale cessant son activité commerciale le 31 décembre d'une année, la plus-value réalisée par l'indivision à raison du transfert dans le patrimoine privé des indivisaires est rattachée, pour son imposition, à l'exercice au titre duquel intervient la cessation et non à l'exercice ultérieur.

2. Sociétés

530

Les règles relatives au retrait ont une portée générale. Elles s'appliquent de la même façon lorsque, dans une société de fait, un bien qui appartenait à l'un des associés mais qui était jusqu'alors compris dans les éléments figurant à l'actif du

bilan de l'entreprise exploitée par la société, se trouve repris par cet associé en vue de le gérer à titre purement civil (CE, arrêt du 10 juillet 1974, req. n° 84702, RJ, n° II, p. 111).

540

D'une manière plus générale lorsqu'un immeuble qui figurait à l'actif d'une société est repris par les associés, la plus-value résultant de la différence entre la valeur réelle dudit immeuble et sa valeur nette comptable doit être comprise dans les bénéfices imposables de la société ; cette situation est la conséquence de dispositions législatives propres à l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux et elle ne saurait être tenue en échec par les interprétations données, par les juridictions compétentes, des textes relatifs aux droits de mutation et, notamment, pour la théorie dite de la « mutation conditionnelle » (CE, arrêt du 13 juillet 1963, req. n° 58267, RO, p. 402).

Nota. - Il convient de préciser, à cet égard. que la théorie dite de la « mutation conditionnelle » invoquée, au cas particulier, par la société requérante est destinée à éviter une double perception éventuelle en matière de droits d'enregistrement. Elle prévoit, en effet, que l'apport en société d'un corps certain et sa reprise lors du retrait de l'actif social, par des associés apporteurs, n'entraînent la perception d'aucun droit de mutation. Cette théorie -qui, bien que consacrée par les tribunaux judiciaires, est d'origine administrative- a été confirmée par le législateur (CGI, art. 727). Mais elle n'altère nullement le caractère translatif de propriété que possèdent à la fois l'apport en société et le retrait de l'actif social et ne permet pas de conclure que la société n'a jamais été propriétaire du bien dont il s'agit.

H. Destruction ou mise hors service d'éléments de l'actif immobilisé

550

Le retrait définitif d'un élément usagé de l'actif immobilisé en vue de sa mise hors service ou sa destruction doit être assimilé à une cession de cet élément. La perte qui en résulte constitue, par suite, non une simple perte d'exploitation, mais une moins-value déductible dans les conditions prévues aux articles 39 duodecies et suivants du CGI. En fait, s'agissant par hypothèse, d'une immobilisation amortissable, la moins-value est rangée dans les moins-values à court terme et soumise à un régime fiscal identique à celui d'une perte d'exploitation.

Les charges ou pertes affectant les immobilisations qui ne donnent pas lieu à un amortissement tels les éléments incorporels du fonds de commerce, ne peuvent être prises en compte dans les résultats imposables d'une entreprise que sous la forme d'une provision ou d'une moins-value. Si la dépréciation de ces éléments est soit partielle, soit totale, mais non définitive, elle ne peut, conformément aux dispositions de l'article 38 sexies de l'annexe III au CGI, qu'être constatée au moyen d'une provision déductible des résultats imposables au taux de droit commun. Si la dépréciation est totale et définitive, elle doit se traduire par la sortie de l'actif de l'élément correspondant, et donc, par la constatation d'une moins-value.

I. Cession d'éléments de l'actif résultant d'événements indépendants de la volonté de l'entreprise (expropriation, expulsion, réquisition, etc.)

[cf. aussi BOI-BIC-PDSTK-10-30-20)

560

Conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI, le bénéfice imposable est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises et qui se traduisent par une modification des valeurs de l'actif net, sans qu'il y ait lieu de rechercher si lesdites opérations ont eu pour cause un événement dépendant ou indépendant de la volonté de l'exploitant.

Il s'ensuit que le caractère de profits imposables (ou de pertes déductibles) doit être attribué à toutes les plus-values (ou moins-values) résultant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, que celle-ci soit réalisée librement par l'entreprise dans le cadre de sa gestion ou qu'elle lui soit imposée par des événements indépendants de sa volonté.

Ainsi, la plus-value réalisée par un contribuable à l'occasion de la cession forcée d'un fonds de commerce a le caractère d'un profit imposable, car, en admettant que cette cession ait une cause indépendante de la volonté de l'exploitant, elle affecte directement un élément de l'actif de son entreprise et ne peut, dès lors, être regardée comme étrangère à sa gestion commerciale (CE, arrêt du 5 janvier 1948, req. n° 80717, RO, p. 6).

1. Indemnités d'expropriation

570

Les indemnités qui ont pour objet de compenser le transfert de propriété ou la perte d'éléments de l'actif immobilisé sont assimilées à un prix de cession.

En conséquence, le profit ou la perte résultant de la différence entre le montant de ces indemnités et la valeur nette comptable du bien exproprié est soumis au régime fiscal des plus-values ou moins-values à court ou à long terme, prévu par les articles 39 duodecies et suivants du CGI (ou, le cas échéant, au régime résultant des articles 150 U à 150 VH du CGI : cf. article 151 septies du même code).

Par dérogation aux dispositions générales, les plus-values d'expropriation se rapportant à des immeubles bénéficient d'un traitement privilégié prévu par les articles 39 quaterdecies-1 ter et 39 quindecies I-1, dernier alinéa, du CGI.

En revanche, les indemnités qui ne sont pas allouées en contrepartie de la valeur d'éléments de l'actif immobilisé doivent être rattachées aux bénéfices de l'entreprise imposables au taux normal.

Il est précisé par ailleurs qu'une entreprise expropriée d'un bien figurant à son actif devient titulaire d'une créance certaine dans son principe et dans son montant à la date du jugement qui a fixé l'indemnité d'expropriation. Elle est dès lors tenu de faire figurer cette créance comme valeur d'actif au bilan de clôture de l'exercice en cours, même si le jugement ne lui a été notifié qu'au cours de

l'exercice suivant.

2. Indemnités d'éviction

580

Les sommes prévues en cas de refus de renouvellement du bail qui sont destinées à compenser la perte d'éléments de l'actif immobilisé et, notamment un droit au bail, doivent être assimilées à un prix de cession. En conséquence, les plus-values ou moins-values réalisées à cette occasion bénéficient du régime fiscal des plus-values ou moins-values d'actif immobilisé. En ce sens, CE, arrêt du 25 novembre 1985, n° 40357.

3. Indemnités de réquisition

590

Ces indemnités doivent être soumises à l'impôt dans les conditions de droit commun dès lors qu'elles sont versées en contrepartie d'une privation de jouissance ou d'un manque à gagner.

4. Indemnités d'assurances

600

Les indemnités destinées à compenser la perte totale ou partielle d'éléments de l'actif immobilisé doivent, selon qu'elles excèdent ou non la valeur nette comptable de ces éléments -ou de la fraction de ces éléments considérée comme perdue- être assimilées à des plus-values ou à des moins-values de cession. Elles bénéficient, en outre, par dérogation aux dispositions générales applicables aux plus-values, des modalités particulières d'imposition prévues par :

- l'article 39 quaterdecies-1 ter du CGI, lorsqu'il s'agit de plus-values à court terme ;

- l'article 39 quindecies-I, 1, dernier alinéa, du CGI, lorsqu'il s'agit de plus-values à long terme;

- l'article 151 septies V du CGI.

J. Des règles particulières s'appliquent aux plus et moins-values réalisées en fin d'exploitation, notamment dans les cas suivants

- liquidations ou transformations agréées de sociétés ;

- transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle ;

- décès de l'exploitant ;

- transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société ;

- transformation d'une société existante en société coopérative ouvrière de production ;

- cession à l'occasion du départ à la retraite de l'entrepreneur individuel

- cession liée à la reconversion d'un débit de boissons.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 27/04/2024