

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-20-10-02/08/2017

Date de publication : 02/08/2017

BIC - Plus-values et moins-values - Régime fiscal des plus et moins-values à court terme et à long terme - Définition des plus-values et des moins-values à court terme

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 2 : Régime fiscal des plus et moins values à court terme et à long terme

Chapitre 1 : Définition des plus-values et moins-values à court terme

Sommaire :

I. Définition des plus-values à court terme

A. Computation du délai de deux ans

1. Règle générale

2. Cas particuliers

a. Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle

b. Apport en société d'une entreprise individuelle

c. Biens acquis à l'occasion d'une fusion de sociétés ou d'une opération assimilée

d. Société de personnes issue d'une société de capitaux sans création d'un être moral nouveau

e. Immobilisations détruites par faits de guerre et reconstruites à l'aide d'indemnités versées par l'État

f. Titres en portefeuille

g. Cession d'éléments de l'actif reçus en partage

h. Biens acquis à l'occasion d'un apport

B. Plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables

1. Amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt

2. Amortissements expressément exclus des charges déductibles ou différés en contravention aux dispositions légales

a. Amortissements expressément exclus des charges déductibles

b. Amortissements différés en contravention à la règle de l'amortissement minimal obligatoire

3. Cas particuliers

a. Plus-values réalisées lors de la cession d'éléments acquis en emploi de plus-values antérieures

b. Plus-values dégagées lors de la cession d'un élément précédemment réévalué

II. Définition des moins-values à court terme

A. Moins-values subies lors de la cession de biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans

B. Moins-values afférentes aux éléments amortissables

1. Amortissements expressément exclus des charges déductibles

2. Amortissements irrégulièrement différés

I. Définition des plus-values à court terme

1

Le 2 de l'article 39 duodecimes du code général des impôts (CGI) définit les plus-values à court terme comme étant :

- d'une part, celles qui sont réalisées à l'occasion de la cession d'immobilisations de toute nature acquises ou créées par l'entreprise depuis moins de deux ans. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B du CGI ;

- d'autre part, celles qui proviennent de la cession d'éléments détenus depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles, ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI. Par amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt il convient d'entendre tous les amortissements qui ont affecté la détermination du bénéfice imposable. Il s'agit des amortissements normalement pratiqués, y compris les amortissements exceptionnels ou accélérés ;

Remarque : En cas de continuation de l'entreprise sous le bénéfice de l'article 41 du CGI, si les nouveaux exploitants cèdent des éléments amortissables qui figuraient dans l'actif de l'ancien exploitant, la fraction de la plus-value de cession considérée comme réalisée à court terme est déterminée en tenant compte de ces mêmes règles en ce qui concerne les amortissements afférents aux éléments cédés, pour l'ensemble de la période de possession desdits éléments tant par l'ancien que par les nouveaux exploitants.

Les principes généraux ainsi exposés sont applicables, mutatis mutandis, dans le cas de cession, par une société, d'éléments amortissables reçus en apport dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée placée sous le bénéfice de l'article 210 A du CGI.

10

Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles définies au I § 1. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BIC-PVMV-20-20-10.

Remarque : Sont toutefois exclues du régime des plus-values à long terme les cessions de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI détenus depuis deux ans au moins, sauf si la société détentrice de ces titres apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire (l'établissement de cette preuve est précisée au I-B § 70 du BOI-IS-BASE-10-10-20).

On examinera successivement :

- la computation du délai de deux ans ;
- la qualification des plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments amortissables.

A. Computation du délai de deux ans

1. Règle générale

20

Pour apprécier si un élément est cédé avant ou après un délai de deux ans à compter de son acquisition ou de sa création par l'entreprise, il convient de tenir compte, d'une manière générale, de la date à laquelle cet élément est définitivement entré dans l'actif de l'entreprise.

2. Cas particuliers

a. Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle

30

En vertu des dispositions du I de l'[article 41 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.

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 (CGI, art 41, II).

Pour l'imposition des plus-values ultérieurement réalisées en cas de cession de tout ou partie des immobilisations qui figuraient déjà au bilan de l'ancien exploitant, le délai de deux ans visé à l'[article 39 duodecimes du CGI](#) doit être apprécié en tenant compte de la date d'acquisition ou de la création desdites immobilisations par l'ancien exploitant.

(40)

b. Apport en société d'une entreprise individuelle

50

Pour les opérations d'apport en société d'une entreprise individuelle ou d'une branche compétente d'activité, l'[article 151 octies du CGI](#) prévoit un mécanisme exposé au [BOI-BIC-PVMV-40-20-30](#), qui permet d'éviter l'imposition immédiate des plus-values constatées du fait de l'apport en société des éléments de l'actif affectés à une activité professionnelle exercée à titre individuel.

60

Le montant des plus-values dégagées de l'apport des biens non amortissables est calculé selon les règles en vigueur lors de l'apport. Leur imposition est reportée jusqu'à la date de cession à titre onéreux, ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la cession des immobilisations par la société si elle est antérieure.

70

L'imposition des plus-values sur éléments amortissables est effectuée au nom de la société bénéficiaire de l'apport selon les modalités prévues au d du 3 de l'[article 210 A du CGI](#) pour les fusions de sociétés. Pour l'application du régime d'imposition des plus-values sur biens apportés, la société absorbante est réputée avoir acquis les éléments d'actif de la société absorbée à la date de leur entrée dans le patrimoine de celle-ci. En vertu de cette règle, la cession d'un bien reçu depuis moins de deux ans depuis l'apport, peut donner lieu, le cas échéant, au régime des plus-values à long terme, dès lors que la cession intervient plus de deux ans à compter de la date de l'entrée du bien cédé dans l'actif de l'entreprise individuelle.

c. Biens acquis à l'occasion d'une fusion de sociétés ou d'une opération assimilée

(75)

80

Lorsque des éléments de l'actif immobilisé -qu'ils soient ou non amortissables- ont été reçus en apport par une société à l'occasion, soit de fusions, soit de scissions ou d'apports partiels d'actif placés sous le bénéfice des dispositions de l'[article 210 A du CGI](#), de l'[article 210 B du CGI](#) et de l'[article 210 C du CGI](#) exposées au [BOI-IS-FUS](#), il est considéré que ces éléments figurent dans le patrimoine de la société en cause depuis la date de leur acquisition ou de leur création par la société absorbée, scindée ou apporteuse.

90

En revanche, les éléments de l'actif immobilisé reçus en apport par une société à l'occasion de fusions, de scissions ou d'apports partiels d'actif n'ayant pas bénéficié du régime spécial visé au **I-A-2-c § 80**, doivent être regardés comme étant entrés dans l'actif de cette société à la date même où ces opérations sont devenues définitives.

d. Société de personnes issue d'une société de capitaux sans création d'un être moral nouveau

100

Lorsqu'une société de capitaux s'est transformée en société de personnes sans création d'un être moral nouveau, conformément aux dispositions de l'[article 221 bis du CGI](#), puis cède moins de deux ans après cette transformation un élément de son actif immobilisé non amortissable entré dans son patrimoine avant la transformation et plus de deux ans avant sa cession, le délai de deux ans prévu à l'[article 39 duodecimes du CGI](#) est apprécié en tenant compte, non de la date de la transformation, mais de la date d'acquisition ou de création effective de l'élément cédé.

La transformation régulière d'une société anonyme en société en nom collectif n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Par conséquent, il convient de se placer à la date d'entrée de l'actif dans l'entreprise, et non à celle de sa transformation, pour apprécier la durée de détention de l'actif cédé (CAA Versailles, arrêt du 18 novembre 2014, n° 11VE02931, Sté France Télécom).

e. Immobilisations détruites par faits de guerre et reconstruites à l'aide d'indemnités versées par l'État

110

Pour l'appréciation du délai de deux ans prévu à l'[article 39 duodecimes du CGI](#), les immobilisations que les entreprises sinistrées par faits de guerre ont reconstruites à l'aide d'indemnités qui leur ont été personnellement allouées par l'État doivent être regardées, d'une manière générale, comme étant entrées dans l'actif de ces entreprises à la date de construction ou d'acquisition des immobilisations détruites auxquelles elles se sont substituées. Toutefois, s'il est manifeste que, compte tenu de son importance ou de son mode de financement, une immobilisation reconstituée à l'aide d'une indemnité de dommages de guerre constitue en fait un investissement nouveau, cette immobilisation doit être considérée comme détenue par l'entreprise depuis la date de son entrée effective dans l'actif.

f. Titres en portefeuille

120

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PVMV-30-30-10](#).

g. Cession d'éléments de l'actif reçus en partage

130

Le Conseil d'État (CE, arrêt du 7 octobre 1988, n° 45858) a jugé que le délai de deux ans prévu au 2 de l'article 39 duodecimes du CGI pour l'imposition des plus-values à court terme court à compter de la date du partage attribuant à un actionnaire les titres provenant de l'actif d'une société dissoute et non à compter de celle, antérieure, de la dissolution.

h. Biens acquis à l'occasion d'un apport

140

Dans un arrêt en date du 12 février 1990, le Conseil d'État a jugé qu'une société qui cède une partie du fonds de commerce qui lui a été apporté par une autre société dont elle était auparavant le locataire gérant, est regardée comme ayant acquis les éléments cédés à la date de leur apport, faute de justifier que la cession litigieuse ait pu comprendre des éléments d'actif qu'elle avait elle-même créés ou développés (CE, arrêt du 12 février 1990, n° 63324).

B. Plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables

150

Aux termes du 2 de l'[article 39 duodecimes du CGI](#), sont considérées comme des plus-values à court terme les plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables :

- acquis ou créés depuis moins de deux ans. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'[article 39 B du CGI](#).
- acquis ou créés depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'[article 39 B du CGI](#).

160

On examinera successivement ce qu'il convient d'entendre par :

- amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt ;
- amortissements expressément exclus des charges déductibles ou différés en contravention aux dispositions de l'[article 39 B du CGI](#)

1. Amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt

170

Les plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables acquis ou créés depuis au moins deux ans sont considérées comme étant à court terme dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt.

175

Conformément aux dispositions de l'[article 50-0 du CGI](#), l'abattement forfaitaire représentatif de frais et charges appliqué dans le régime des micro-entreprises est réputé tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire. Par conséquent, en cas de cession d'un bien amortissable détenu depuis plus de deux ans, la plus-value relève du régime du court terme à hauteur des amortissements linéaires réputés inclus dans l'assiette forfaitaire.

180

Pour la détermination du montant de la plus-value à court terme consécutive à la cession d'éléments acquis ou créés depuis au moins deux ans, les amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt au sens du b du 2 de l'[article 39 duodecimes du CGI](#) s'entendent du montant cumulé des dotations pour amortissement technique majoré de la provision pour amortissement dérogatoire éventuellement constituée et non encore apurée à la date de cession du bien.

Remarque : Il convient, bien entendu, d'en tirer les conséquences pour la détermination du montant de la plus-value à long terme (CGI, art. 39 duodecimes, 3).

190

Il est rappelé que selon le plan comptable général l'amortissement technique (ou amortissement pour dépréciation) se définit comme la constatation de l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement des techniques ou de tout autre cause dont les effets sont jugés irréversibles.

Sont considérés comme amortissements dérogatoires les amortissements ou fractions d'amortissement qui ne correspondent pas à un amortissement normal pour dépréciation et qui résultent le plus souvent d'avantages accordés par la loi fiscale.

200

Le montant de l'amortissement fiscalement admis en déduction au titre de chaque exercice ou année résulte toujours de l'application des seules règles fiscales et correspond, pour un élément d'actif déterminé, à l'annuité d'amortissement technique majorée, le cas échéant, de la dotation à la provision pour amortissement dérogatoire, ou diminuée de la reprise opérée sur cette provision, selon le degré d'exécution du plan d'amortissement de l'élément.

210

Ce montant comprend notamment :

- les amortissements exceptionnels ;

- les amortissements pratiqués par les entreprises de presse dans le cadre des dispositions de l'[article 39 bis A du CGI](#) et de l'[article 39 bis B du CGI](#).

(220)

230

En outre, sont assimilées à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt :

- la fraction des primes à la construction visées à l'[article 42 octies du CGI](#) qui, en cas de cession des immeubles ayant donné lieu à l'encaissement de ces primes, est déduite de la valeur comptable desdits immeubles pour le calcul de la plus-value de cession ([BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-50](#)) ;

- les subventions allouées à l'industrie du cinéma et affectées, conformément aux dispositions de l'[article 39 sexies du CGI](#), à l'amortissement des immobilisations financées au moyen des fonds correspondants ([BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-30](#)) ;

- les subventions encaissées par des sociétés immobilières d'économie mixte dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction, lorsqu'elles entrent en compte, en vertu de l'[article 210 quinquies du CGI](#), pour la détermination des plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou construits au moyen des fonds correspondants.

Remarque :

Pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 1995, était également assimilée à un amortissement déduit pour l'assiette de l'impôt, la fraction des subventions d'équipement visées à l'[article 42 septies du CGI](#) non encore rapportée aux bases de l'impôt qui, en cas de cession d'éléments financés au moyen des fonds correspondants, était déduite de la valeur comptable de ces éléments pour le calcul de la plus-value de cession. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995, l'[article 42 septies du CGI](#) prévoit qu'en cas de cession des immobilisations visées ci-dessus, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel cette cession est intervenue (sous réserve des dispositions particulières prévues pour les opérations visées à l'[article 151 octies du CGI](#) et à l'[article 210 A du CGI](#)).

2. Amortissements expressément exclus des charges déductibles ou différés en contravention aux dispositions légales

240

La législation en vigueur exclut des charges déductibles du résultat des entreprises certaines dépenses et charges. Sont notamment visés les amortissements afférents aux biens « somptuaires » conformément au 4 de l'[article 39 du CGI](#) ainsi que les amortissements qui ont été irrégulièrement différés en contravention aux dispositions de l'[article 39 B du CGI](#).

En outre, les dispositions de l'[article 39 duodecimes du CGI](#) prévoient que les plus-values à court terme résultant de la cession des biens en cause sont majorées et les moins-values à court terme diminuées des amortissements expressément exclus des charges déductibles ou irrégulièrement différés.

Cette mesure a pour objet d'éviter que l'interdiction légale de déduction des amortissements ne soit systématiquement neutralisée lors de la cession des biens concernés.

a. Amortissements expressément exclus des charges déductibles

250

Aux termes du 4 de l'[article 39 du CGI](#), certaines dépenses et charges réputées « somptuaires » sont exclues des charges déductibles des entreprises ([BOI-BIC-CHG-30-10](#)).

260

Il s'agit, d'une part, des dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche et, d'autre part, des charges, à l'exception de celles ayant un caractère social, résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir

la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences.

270

Sont également exclues les dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location ou de tout autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien.

280

Le 4 de l'[article 39 du CGI](#) exclut également des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices, sauf justifications :

- l'amortissement des véhicules de tourisme au sens de l'[article 1010 du CGI](#) pour la fraction de leur prix d'acquisition dépassant les plafonds exposés au [BOI-BIC-AMT-20-40-50](#) ;
- en cas d'opérations de crédit-bail ou de location portant sur des véhicules de tourisme, à l'exception des locations de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables, la part du loyer supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant les mêmes plafonds.

290

Il résulte des dispositions du b du 2 de l'[article 39 duodecimes du CGI](#) que les plus-values à court terme provenant de la cession des biens de caractère somptuaire et des véhicules de tourisme, tels qu'ils ont été définis au **I-B-2-a § 260 à 280**, doivent être majorées des amortissements expressément exclus des charges déductibles en vertu du 4 de l'[article 39 du CGI](#).

300

Ces dispositions ont donc pour effet de conférer le caractère de plus-value à court terme à la fraction de la plus-value imposable correspondant à ces amortissements, bien qu'ils n'aient pas été déduits des bénéfices imposables.

b. Amortissements différés en contravention à la règle de l'amortissement minimal obligatoire

310

L'[article 39 B du CGI](#) prévoit qu'à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. À défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée ([BOI-BIC-AMT-10-50](#)).

320

Néanmoins en cas de cession ultérieure d'un tel élément détenu depuis deux ans au moins, il y a lieu, conformément aux dispositions du b du 2 de l'[article 39 duodecimes du CGI](#), de majorer la plus-value à court terme éventuellement réalisée à cette occasion d'une somme égale à la fraction d'amortissement qui a été indûment différée, bien que cette fraction ait été expressément exclue des charges déductibles pour l'assiette de l'impôt.

330

Concernant les biens amortissables détenus depuis moins de deux ans, les dispositions du a du 2 de l'[article 39 duodecimes du CGI](#) précisent que les plus-values à court terme réalisées lors de leur cession sont majorées des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été

différés en contravention des dispositions de l'article 39 B du CGI.

(340 à 380)

390

Les conséquences de l'application combinée de l'article 39 B du CGI et du 2 de l'article 39 duodecimes du CGI au regard de la détermination des plus-values imposables sont illustrées par l'exemple suivant.

Exemple : Soit une entreprise dont les exercices coïncident avec l'année civile et qui acquiert, le 1^{er} janvier N, pour un prix de 60 000 € un élément dont la durée normale d'amortissement est de dix ans.

Supposons que cet élément puisse être amorti suivant le mode dégressif, le taux correspondant étant de : $10 \times 2,25 = 22,5 \%$,

et que l'entreprise, après avoir pratiqué un amortissement de : $60\,000 \text{ €} \times 22,5 \% = 13\,500 \text{ €}$,

au titre de l'année N, ne pratique aucun amortissement au titre des exercices N+1 et N+2.

À la clôture des exercices N et N+1, l'amortissement total pratiqué à raison de l'élément considéré, soit 13 500 €, est supérieur au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire (qui est de 6 000 € à la clôture de l'exercice N et de 12 000 € à la clôture de l'exercice N+1).

En revanche, à la clôture de l'exercice N+2, les amortissements pratiqués à raison de l'élément dont il s'agit sont inférieurs de 4 500 € au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire : $60\,000 \text{ €} \times 10 \% \times 3 = 18\,000 \text{ €}$.

L'entreprise perd définitivement le droit de pratiquer en franchise d'impôt l'amortissement ainsi différé.

Si l'élément insuffisamment amorti est vendu au début de janvier N+3 pour le prix de 63 000 €, la plus-value imposable sera obtenue en ajoutant à la plus-value comptable ($63\,000 \text{ €} - [60\,000 \text{ €} - 13\,500 \text{ €}] = 16\,500 \text{ €}$), le montant des amortissements différés en infraction aux dispositions de l'article 39 B du CGI (4 500 €). Cette plus-value imposable de 21 000 € aura le caractère d'une plus-value à court terme, à concurrence des amortissements pratiqués en franchise d'impôt et des amortissements indûment différés ($13\,500 \text{ €} + 4\,500 \text{ €} = 18\,000 \text{ €}$). À concurrence du surplus (3 000 €) elle sera soumise au régime des plus-values à long terme.

3. Cas particuliers

a. Plus-values réalisées lors de la cession d'éléments acquis en emploi de plus-values antérieures

400

Les plus-values précédemment exonérées temporairement en vertu de l'ancien article 40 du CGI (régime actuellement abrogé) et affectées à l'amortissement des biens acquis en emploi ne constituent pas un véritable amortissement au sens des dispositions du b du 2 de l'article 39 duodecimes du CGI, puisque cette affectation ne correspond pas à un amortissement déduit pour l'assiette de l'impôt.

410

Par suite, lorsque de tels biens sont cédés à leur tour, la plus-value dégagée par cette cession ne doit pas être présumée à court terme, dans la mesure où elle représente la plus-value précédemment affectée à l'amortissement de l'élément aliéné.

Remarque : En ce qui concerne la règle applicable aux plus-values dégagées lors de la cession d'un bien acquis en emploi

et réévalué dans le cadre des dispositions de la [loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977 de finances pour 1978](#), il convient de se reporter au [II-C § 340 et suivants du BOI-BIC-PVMV-40-10-60-10](#).

420

Cette règle a les conséquences suivantes en ce qui concerne la nature des plus-values résultant de la cession d'immobilisations acquises en remploi depuis au moins deux ans.

430

Si l'immobilisation n'est pas amortissable, la plus-value est intégralement une plus-value à long terme.

Remarque : Il en est ainsi même si la plus-value précédemment réinvestie provenait de la cession d'un élément détenu depuis moins de deux ans ou d'un élément ayant donné lieu à déduction d'amortissements.

440

Si l'immobilisation est amortissable, la plus-value est une plus-value à court terme dans la mesure où elle correspond à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt et, pour le surplus, une plus-value à long terme.

450

Exemple 1 : Supposons qu'une entreprise, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, cède pour 45 000 € un droit au bail qu'elle avait acquis pour 23 000 € en remploi d'une plus-value de 7 000 €.

La plus-value imposable, soit :

$45\ 000\ € - (23\ 000\ € - 7\ 000\ €) = 29\ 000\ €$ représente, en totalité, une plus-value à long terme.

Exemple 2 : Soit un élément amortissable sur vingt ans, acquis pour un prix de 10 000 € en remploi d'une plus-value de 5 000 € qui a été affectée à l'amortissement de cet élément. Après une période d'utilisation de dix années, pendant laquelle l'entreprise a pratiqué, en franchise d'impôt, des amortissements s'élevant à 2 500 €, l'élément en cause est cédé pour le prix de 11 000 €.

Cette cession dégage une plus-value de :

$11\ 000\ € - [10\ 000\ € - (5\ 000\ € + 2\ 500\ €)] = 8\ 500\ €$.

Cette plus-value doit être considérée comme constituant :

- une plus-value à court terme, à concurrence de 2 500 €, montant des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt ;
- une plus-value à long terme à concurrence du surplus, soit 6 000 €.

Exemple 3 : Supposons, en reprenant les données de l'exemple précédent, que l'élément considéré soit cédé pour un prix de 5 500 €.

Cette cession dégage une plus-value de :

$5\ 500\ € - [10\ 000\ € - (5\ 000\ € + 2\ 500\ €)] = 3\ 000\ €$.

Cette plus-value doit être considérée comme constituant :

- une plus-value à court terme, à concurrence de 2 500 €, montant des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt ;
- une plus-value à long terme, à concurrence du surplus, soit 500 €.

b. Plus-values dégagées lors de la cession d'un élément précédemment réévalué

460

On se reportera en ce qui concerne les éléments réévalués :

- sous l'ancien régime au [BOI-BIC-PVMV-40-10-60-10](#) ;
- sous l'empire des dispositions de l'article 238 bis J du CGI au II-B § 280 et suivants du [BOI-BIC-PVMV-40-10-60-10](#).

II. Définition des moins-values à court terme

470

Aux termes du 4 de l'article 39 duodecimes du CGI, le régime des moins-values à court terme s'applique :

- aux moins-values subies lors de la cession de biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans ;
- aux moins-values subies lors de la cession de biens amortissables, quelle que soit la durée de leur détention. Le cas échéant, ces moins-values sont diminuées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI.

480

Le régime des moins-values à long terme s'applique aux moins-values autres que celles définies au II § 470 ([BOI-BIC-PVMV-20-20-50](#)).

A. Moins-values subies lors de la cession de biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans

490

La computation du délai de deux ans s'apprécie conformément aux précisions données au I-A § 20 à 140.

B. Moins-values afférentes aux éléments amortissables

500

La règle selon laquelle les moins-values subies lors de la cession des éléments amortissables constituent, dans tous les cas, des moins-values à court terme est le corollaire de celle prévue au b du 2 de l'article 39 duodecimes du CGI selon laquelle le régime des plus-values à court terme est applicable aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments détenus depuis deux ans au moins, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt (cf. I-B-1 § 170 à 230).

510

Ces plus-values résultent du fait que les amortissements pratiqués excèdent la dépréciation qu'ils avaient pour objet de constater. À l'inverse, les moins-values constatées sur les éléments amortissables ont pour cause le fait que les amortissements déduits du bénéfice imposable n'ont pas été suffisants pour compenser cette dépréciation. Il est par suite logique de déduire du bénéfice imposable la moins-value

ainsi apparue.

520

C'est en application de ce même principe que le b du 4 de l'[article 39 duodecimes du CGI](#) prévoit que ces moins-values doivent être diminuées, le cas échéant, du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles en vertu du 4 de l'[article 39 du CGI](#), ainsi que du montant des amortissements différés en infraction aux dispositions de l'[article 39 B du CGI](#). En effet, ces amortissements constatent une dépréciation que le législateur a entendu exclure des charges déductibles pour le calcul de l'impôt.

1. Amortissements expressément exclus des charges déductibles

530

Aux termes du 4 de l'[article 39 du CGI](#), certaines dépenses et charges réputées « somptuaires » sont exclues des charges déductibles des entreprises ([BOI-BIC-CHG-30-10](#) et [I-B-2-a § 250 à 280](#)).

(540)

550

Le 4 de l'[article 39 du CGI](#) prévoit expressément que les amortissements des biens somptuaires font partie des charges et dépenses non déductibles.

Dès lors, les moins-values à court terme subies lors de la cession des biens somptuaires sont diminuées du montant des amortissements afférents à ces biens et qui sont exclus des charges déductibles.

560

Il résulte des dispositions de l'[article 39 duodecimes du CGI](#) et de celles du 4 de l'[article 39 du CGI](#) excluant des charges déductibles l'amortissement des véhicules de tourisme pour la fraction de leur prix d'acquisition dépassant certains plafonds, que les moins-values réalisées lors de la cession doivent être diminuées du montant des amortissements des véhicules cédés pour la fraction de leur prix d'acquisition excédant ces plafonds (CE, arrêt du 23 août 2006, n° 264228, SAS Financière Aubin).

2. Amortissements irrégulièrement différés

570

Le b du 4 de l'[article 39 duodecimes du CGI](#) prévoit que les moins-values à court terme doivent être diminuées du montant des amortissements que l'entreprise a différés en contravention aux dispositions de l'[article 39 B du CGI](#). Cette règle est le corollaire de celle prévue au 2 de l'[article 39 duodecimes](#) suivant laquelle les plus-values à court terme sont majorées du montant des amortissements qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'[article 39 B du CGI](#).

580

Les conséquences de l'application combinée de l'[article 39 B du CGI](#) et du b du 4 de l'[article 39 duodecimes du CGI](#) au regard de la détermination des moins-values sont illustrées par l'exemple suivant.

Exemple : Si l'on reprend les données de l'exemple figurant au [I-B-2-b § 390](#) en supposant que le prix de cession de l'élément amorti soit de 30 000 €, l'entreprise fait apparaître en comptabilité une moins-value de :

30 000 € - (60 000 € - 13 500 €) = - 16 500 €.

La moins-value fiscale sera obtenue en déduisant de cette moins-value comptable le montant des amortissements différés en infraction aux dispositions de l'article 39 B du CGI, soit 4 500 €.

La moins-value apparaissant après cette déduction, soit 12 000 €, a le caractère d'une moins-value à court terme.