

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-20-10-02/12/2013

Date de publication : 02/12/2013

BIC - Plus-values et moins-values - Régimes particuliers - Plus et moins-values réalisées en fin d'exploitation (cessation, décès) - Règles pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 2 : Plus et moins-values réalisées en fin d'exploitation

Section 1 : Règles pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (cessation, décès)

Sommaire :

I. Régime prévu à l'article 41 du code général des impôts (CGI) applicable à compter du 2 janvier 2004

II. Régime prévu à l'article 41 du CGI applicable jusqu'au 31 mars 1981

A. Conditions d'application du I de l'article 41 du CGI

1. Continuation de l'exploitation dans le cadre de la famille de l'ancien exploitant

a. Changement d'exploitant à la suite du décès du précédent exploitant

b. Changement d'exploitant réalisé du vivant même du précédent exploitant

1° Constitution d'une société de famille

2° Transmission de l'exploitation

c. Dispositions particulières relatives à la constitution d'une société de famille

1° Conditions de forme

2° Personnes susceptibles de faire partie d'une société de famille visée au I de l'article 41 du CGI

a° Société de famille constituée entre le précédent exploitant et ses enfants

b° Société de famille constituée entre deux époux

c° Société de famille créée entre un père et un fils apportant chacun un fonds de commerce

d° Société de famille constituée entre successibles en ligne directe

e° Société de famille constituée entre le précédent exploitant et son gendre ou sa belle-fille

f° Société de famille constituée entre collatéraux

g° Société constituée entre un frère et l'épouse et la fille d'un autre frère prédécédé

h° Société constituée entre le précédent exploitant et le fils de sa seconde épouse

i° Personnes étrangères à la famille du précédent exploitant

3° Solutions diverses

a° Constitution de plusieurs sociétés de famille

- b° Apport partiel à une société de famille
- c° Apport à une société préexistante
- d° Transformation d'une société préexistante en société de famille
- e° Dissolution d'une société de personnes
- 2. Non-augmentation des évaluations des éléments d'actif
 - a. Obligation de ne pas augmenter les évaluations des éléments d'actif
 - b. Dispositions particulières prévues en ce qui concerne les sociétés à responsabilité limitée
 - c. Incidence de la réévaluation des immobilisations
- B. Avantages fiscaux attachés au I de l'article 41 du CGI
 - 1. Plus-values et provisions en sursis d'imposition
 - a. Plus-values
 - 1° Plus-values constatées au changement d'exploitant
 - 2° Plus-values dont l'imposition était différée
 - b. Provisions
 - 2. Transfert du bénéfice de l'aide à l'investissement au profit d'un nouvel exploitant
- C. Imposition ultérieure des plus-values et provisions provisoirement exonérés
 - 1. Application des règles de droit commun
 - a. Imposition des provisions
 - b. Imposition des plus-values
 - 1° Imposition des plus-values latentes en sursis d'imposition
 - a° Fait générateur
 - b° Détermination et imposition des plus-values latentes
 - 2° Imposition des plus-values dont l'imposition était différée
 - 2. Déchéance du bénéfice des exonérations liée au non-respect des conditions prévues au I de l'article 41 du CGI
 - a. Modifications dans les conditions d'exploitation
 - 1° Mise en gérance libre du fonds
 - 2° Cessation de l'activité commerciale et conservation des immeubles à usage locatif
 - b. Inobservation des obligations comptables
 - c. Entrée de nouveaux associés dans une société de famille
 - d. Solutions particulières
 - 1° Dissolution d'une société de famille
 - 2° Transformation d'une société de famille en société anonyme
 - 3° Fusion de deux sociétés de famille passibles de l'impôt sur les sociétés
- III. Régime prévu à l'article 41 du CGI applicable entre le 1er avril 1981 et le 2 janvier 2004

I. Régime prévu à l'article 41 du code général des impôts (CGI) applicable à compter du 2 janvier 2004

1

Les plus-values soumises au régime de l'article 39 duodecimes du CGI à l'article 39 quindécies du CGI et réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier des dispositions de l'article 41 du CGI dans sa rédaction applicable aux transmissions à titre gratuit réalisées à compter de l'entrée en vigueur de l'article 52 de la loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003.

Remarque : Le d bis du I de l'article 41 du CGI s'applique pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû à compter de 2008.

(10 à 30)

40

Le e du IV de l'article 41 du CGI s'applique aux opérations d'apport d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006.

50

Les transmissions éligibles au dispositif sont celles portant sur des entreprises individuelles : il s'agit des entreprises exploitées par des contribuables y exerçant leur profession, c'est-à-dire ceux réalisant habituellement des opérations pour leur compte et dans un but lucratif. Cette profession, qui peut être de nature industrielle, commerciale ou artisanale, libérale ou agricole, doit être effectivement exercée, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles. La personne à l'origine de la transmission doit donc gérer une véritable entreprise. En conséquence, les loueurs de fonds de commerce, administrant une activité de rapport, ne sont pas considérés comme exploitant une entreprise individuelle pour l'application du régime prévu à l'article 41 du CGI (RM Bobe n° 46957, JO AN du 29 mars 2005 p. 3265).

60

RES N°2006/14 (FE) du 7 février 2006 : Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle et plus-value.

Question :

La transmission d'éléments de passif, dans le cadre de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle fait-elle obstacle au dispositif de report d'imposition prévu par l'article 41 du CGI ?

Réponse :

L'article 41 du CGI prévoit que les plus-values réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier d'un report d'imposition jusqu'à la date de la cession ou de la cessation de l'entreprise ou, si elle est antérieure, jusqu'à la date :

- de cession d'un des éléments ayant fait l'objet de la transmission ;

- ou de cession à titre onéreux de ses droits par un bénéficiaire.

Par ailleurs, lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans, les plus-values demeurant en report à l'achèvement de ce délai sont définitivement exonérées.

Il est admis que la transmission d'une branche complète d'activité peut bénéficier de ce régime. La notion de branche complète d'activité doit être comprise comme en matière d'apports partiels d'actif soumis au régime visé à l'article 210 B du CGI.

Elle se définit donc comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise qui constitue, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

La transmission d'éléments de passif ne fait donc pas obstacle à l'application du dispositif de report d'imposition prévu à l'article 41 du CGI dès lors que ces éléments sont attachés à l'activité transférée.

II. Régime prévu à l'article 41 du CGI applicable jusqu'au 31 mars 1981

A. Conditions d'application du I de l'article 41 du CGI

70

Le bénéfice du I de l'article 41 du CGI est subordonné, aux termes mêmes de cette disposition, à deux conditions :

- en premier lieu, l'exploitation doit être 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 ;
- en second lieu, les nouveaux exploitants ne doivent apporter aucune augmentation aux évaluations des éléments d'actif figurant au dernier bilan dressé par l'ancien exploitant, sous réserve, toutefois, de modalités particulières en cas de constitution d'une société à responsabilité limitée.

80

On notera que le 2° du I de l'article 41 du CGI subordonne en outre le bénéfice de sursis d'imposition des plus-values à l'inscription, au passif du bilan des nouveaux exploitants, en contrepartie des éléments d'actif pris en charge, des provisions pour renouvellement de l'outillage et du matériel égales à celles figurant dans les écritures du précédent exploitant. Cette condition ne comporte plus de portée actuelle dès lors que le régime spécial d'application de ces provisions a été supprimé par l'article 76 de l'ordonnance du 15 août 1945.

90

Les développements consacrés aux dispositions du I de l'article 41 du CGI seront donc limités à un commentaire des deux premières conditions relatives :

- à la continuation de l'exploitation dans le cadre familial ;
- à la non-augmentation des évaluations des éléments d'actif.

1. Continuation de l'exploitation dans le cadre de la famille de l'ancien exploitant

100

Le changement d'exploitant effectué dans le cadre familial conformément aux dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) intervient, soit à la suite du décès du précédent exploitant, soit du vivant de ce dernier.

110

L'entreprise peut, d'autre part, être continuée, soit sous la forme individuelle, soit sous la forme d'une société de famille. Dans ce dernier cas, ladite société doit répondre à certaines conditions, en ce qui concerne notamment sa forme, sa composition et son fonctionnement.

120

Mais, en tout état de cause, les nouveaux exploitants doivent obligatoirement poursuivre l'exploitation dans les mêmes conditions que le précédent exploitant (cf. [II-C-2-a § 720 et suivants](#)).

130

On examinera :

- d'une part, la notion de changement d'exploitant dans le cadre familial en distinguant selon que la cession ou cessation d'entreprise résulte ou non du décès du précédent exploitant ;
- d'autre part, les dispositions relatives à la constitution de sociétés de famille avec ou sans la participation de l'ancien exploitant.

a. Changement d'exploitant à la suite du décès du précédent exploitant

140

Lorsque le changement d'exploitant -ou la constitution d'une société de famille- résulte du décès du précédent exploitant, la première condition fixée pour bénéficier de l'exonération temporaire des plus-values constatées à cette occasion se trouve remplie si l'exploitation est continuée :

- soit par le conjoint seul ;
- soit par un seul héritier en ligne directe, lorsque le fonds lui a été attribué par testament ;
- soit par plusieurs héritiers en ligne directe restés dans l'indivision ;
- soit par le conjoint survivant et un ou plusieurs héritiers en ligne directe restés dans l'indivision ;
- soit, enfin, par une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée constituée exclusivement entre lesdits héritiers ou entre eux et le conjoint survivant.

La condition ainsi posée n'est pas remplie dans le cas où l'exploitation est continuée par une concubine légataire de l'entreprise dans laquelle elle était salariée (RM Frédéric-Dupont n° 20180, JO débats AN du 27 décembre 1982, p. 5331).

150

La condition visée au **II-A-1-a § 140** continue à être remplie dans le cas de cession de parts d'indivision entre les intéressés (conjoint et héritiers directs) et, notamment, lorsque l'un des héritiers directs a racheté les parts des autres cohéritiers. Par contre, elle cesserait de l'être en cas de cession de ces droits à un tiers ; en ce cas, la totalité de la plus-value et des provisions devenant imposables serait à rattacher aux bénéfices de l'exercice de la cession.

160

En cas de partage de la succession, l'exonération temporaire est maintenue, mais à la condition que le ou les héritiers en ligne directe ou le conjoint survivant attributaires du fonds continuent l'exploitation et, bien entendu, respectent les conditions prévues au I de l'[article 41 du CGI](#) (cf. [II-A-2 § 470 et suivants](#)).

170

La même règle s'applique dans le cas où les héritiers en ligne directe et le conjoint survivant constituent exclusivement entre eux une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée, à condition, également, que les évaluations des éléments d'actif existant au décès du précédent exploitant ne soient pas augmentées à cette occasion. En pareille hypothèse, d'ailleurs, la règle doit trouver son application, que le partage ait été ou non effectué préalablement à la constitution de la société.

Par application de ce principe l'exonération temporaire demeure notamment acquise :

- lorsqu'en l'absence de partage, certains des cohéritiers directs ayant racheté les parts d'indivision des autres constituent entre eux une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée ;
- lorsque, après le partage, les attributaires du fonds constituent entre eux une telle société.

Remarque : En cas de maintien de l'indivision ou de création d'une société de famille, la participation active à l'exploitation de tous les héritiers en ligne directe ou du conjoint survivant n'est pas indispensable. Il suffit que l'exploitation ou la gestion du fonds soit continuée par l'un ou plusieurs d'entre eux pour le compte de l'indivision ou de la société.

b. Changement d'exploitant réalisé du vivant même du précédent exploitant

180

Lorsque le changement d'exploitant -ou la constitution d'une société de famille- est réalisé du vivant même de l'ancien exploitant, la première condition requise pour bénéficier de l'exonération temporaire des plus-values constatées à cette occasion est remplie, si l'exploitation est continuée :

- soit par un seul successible en ligne directe ;
- soit par plusieurs successibles en ligne directe restés dans l'indivision ou qui constituent exclusivement entre eux une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée ;

- soit, enfin, par le précédent exploitant et un ou plusieurs successibles en ligne directe qui constituent exclusivement entre eux une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée.

1° Constitution d'une société de famille

190

Il résulte du **II-A-1-b § 180** que l'ancien exploitant peut, à son gré, continuer ou non à participer à l'exploitation de l'entreprise dans le cadre d'une société de famille. Rien ne s'oppose d'ailleurs à ce qu'il soit le gérant de la société de famille ainsi constituée.

200

À cet égard, lorsque l'exploitation est poursuivie ou reprise sous la forme d'une société de famille, il convient de considérer comme constituant des « successibles en ligne directe », aussi bien les ascendants que les descendants, quel que soit le degré de parenté des intéressés dans cette ligne et sans qu'il y ait lieu de rechercher si les successibles ainsi associés au précédent exploitant sont ou non les héritiers directs de ce dernier.

210

En d'autres termes, un exploitant peut toujours, par exemple, apporter son entreprise, sous le bénéfice des dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) à une société de famille constituée entre lui-même et ses père et mère, dès lors que ces derniers sont, soit des héritiers présomptifs s'il n'existe pas de descendants légitimes ou adoptifs, soit des successibles en ligne directe dans le cas contraire.

2° Transmission de l'exploitation

220

À défaut d'apport de son fonds à une société de famille, un exploitant peut également, sous le bénéfice du I de l'[article 41 du CGI](#), transmettre ce fonds à ses successibles en ligne directe, soit à titre onéreux (vente, etc.), soit à titre gratuit (donation, partage d'ascendant, etc.).

230

Dans ce cas, l'exploitant cédant ne doit garder aucun intérêt dans l'exploitation du fonds. En particulier la transmission d'un fonds de commerce -quelle soit effectuée à titre gratuit ou à titre onéreux- ne peut en aucun cas être assortie d'une réserve d'usufruit.

C'est ainsi qu'en cas de donation faite par un exploitant à son fils de la nue-propiété de son fonds de commerce et dès lors que le père poursuit l'exploitation, ladite donation ne saurait être regardée 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 du bénéfice des dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) dont l'application est strictement subordonnée à la cession ou à la cessation de son entreprise. La plus-value éventuellement dégagée à cette occasion est donc immédiatement imposable entre les mains du donateur.

De même le bénéfice des dispositions du I de l'article 41 du CGI qui ont pour objet de permettre à l'exploitant d'organiser sa succession étant subordonné à la

transmission de son entreprise, la cession par un contribuable de tout ou partie des parts qu'il détient dans une société en nom collectif ne peut être assimilée à une cession de son exploitation pour l'application du I de l'article 41 du CGI. Par suite, la plus-value en résultant ne peut bénéficier de l'exonération temporaire prévue par cet article même si la cession est réalisée au profit d'héritiers ou successibles en ligne directe (RM Brochard n° 33910, JO déb. AN du 9 mars 1981, p. 972).

233

Dans le cas où la donation du fonds de commerce serait différée jusqu'à un terme fixé à la date à laquelle le donateur a décidé d'arrêter l'exercice en cours lors de la passation de l'acte de donation, la plus-value acquise par le fonds, objet de la donation, peut bénéficier du régime prévu à l'article 41 du CGI, sous réserve que l'ensemble des conditions auxquelles son application est subordonnée se trouvent remplies (RM Zimmermann n° 20914, JO AN du 21 octobre 1966, p. 3677).

235

Le régime de l'article 41 du CGI est applicable dans le cas où le nouvel exploitant se trouve placé sous le régime du forfait dès son premier exercice d'exploitation, étant précisé qu'en cas de cession ultérieure de l'entreprise par le nouvel exploitant, la plus-value éventuellement taxable sera déterminée à partir de la valeur pour laquelle les éléments cédés figuraient dans la comptabilité de l'ancien exploitant (RM Juskiwensky n° 9424, JO AN du 22 février 1958, p. 971).

240

Par ailleurs, rien ne s'oppose, lorsque l'exploitant possède plusieurs établissements, à ce que la cession soit limitée à certains d'entre eux ou à ce que chaque établissement fasse l'objet d'une cession distincte.

En tout état de cause l'exploitant a le droit de conserver certains biens pour les faire entrer dans son patrimoine privé, mais les plus-values et provisions afférentes auxdits bien doivent être maintenues dans les bénéfices immédiatement imposables. De même, en cas de donation-partage d'un fonds de commerce, l'exonération temporaire des plus-values constatées à cette occasion doit être limitée à celles afférentes aux éléments d'actif dont la propriété a été effectivement attribuée au nouvel exploitant dudit fonds.

250

Bien entendu, la cession ou donation doit être consentie au profit des successibles en ligne directe de l'exploitant, c'est-à-dire des enfants de ce dernier ou, à défaut, de ses ascendants.

260

Il est en outre admis qu'un exploitant peut, sous le bénéfice des dispositions de l'article 41 du CGI, céder ou donner son entreprise à son gendre ou à sa belle-fille lorsque la cession ou la donation est consentie du vivant de sa fille ou de son fils et que le fonds constitue un bien de communauté. Mais, bien entendu, les plus-values bénéficiant du sursis de taxation deviennent imposables lorsque les

conditions prévues par l'article 41 du CGI ne sont plus remplies. Tel est le cas, lorsqu'à la suite de son divorce, le gendre ne peut plus être considéré comme un héritier ou successible en ligne directe au sens de cet article (RM Benoît n° 26700, JO déb. AN du 12 mai 1980, p. 1913 et 1914).

c. Dispositions particulières relatives à la constitution d'une société de famille

1° Conditions de forme

270

Les sociétés de famille visées au I de l'article 41 du CGI doivent être exclusivement constituées sous la forme de sociétés en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée.

Elles ne peuvent donc, en aucun cas, revêtir la forme de sociétés anonymes ou en commandite par actions.

280

En revanche, aucun délai n'est imposé à l'ancien exploitant ou à ses ayants cause pour la constitution d'une société de famille entrant dans les prévisions du I de l'article 41 du CGI.

Par suite, une telle société peut être valablement créée quelques années après le décès de l'ancien exploitant, si la société en cause est constituée, exclusivement, entre les héritiers et le conjoint survivant restés en indivision ou, après le partage, entre ceux qui poursuivent l'exploitation.

2° Personnes susceptibles de faire partie d'une société de famille visée au I de l'article 41 du CGI

290

Comme précédemment indiqué, la société de famille doit, en principe, être constituée exclusivement :

- soit entre plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe du précédent exploitant ;
- soit entre le conjoint survivant et un ou plusieurs héritiers en ligne directe du précédent exploitant ;
- soit, enfin, entre le précédent exploitant lui-même et un ou plusieurs de ses successibles en ligne directe.

En outre, bien que non expressément désignés par le I de l'article 41 du CGI, certains autres membres de la famille peuvent néanmoins, sous certaines conditions, être admis en qualité d'associés d'une société de famille.

On examinera ci-dessous diverses hypothèses qui peuvent être envisagées sans toutefois que cet examen puisse être considéré comme exhaustif.

a° Société de famille constituée entre le précédent exploitant et ses enfants

300

Les dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) sont susceptibles de s'appliquer lorsqu'une société de famille est constituée entre un exploitant et l'un ou plusieurs de ses enfants, même mineurs.

Tel est le cas :

- pour une société à responsabilité limitée constituée entre un industriel exploitant seul, à raison des 88 % des parts, et son fils mineur, apporteur pour les 12 % supplémentaires des fonds provenant de la succession de sa mère, remarque étant faite que les évaluations des éléments d'actif existant ne sont pas augmentées ;
- pour une société à responsabilité limitée, constituée entre un industriel apportant les résultats de son dernier bilan, actif et passif, sans aucune modification, et son fils qui fait un apport en espèces égal au quinzième du bilan susdit ;
- pour une société constituée entre un père et sa fille, mariée sous le régime de la communauté légale, celle-ci faisant apport d'espèces provenant d'une donation faite à elle par son père, au cours de son mariage ;
- pour une société à responsabilité limitée constituée entre un exploitant et sa fille mariée sous le régime de la communauté légale, quelle que soit l'origine des espèces apportées par la fille et notamment, même si aucune justification ne peut être produite de l'origine de ces espèces ; bien entendu, l'Administration conserve, en tout état de cause, le droit de procéder à un examen de la situation de fait et d'en tirer les conclusions motivées en vue de l'application des divers impôts tant à la société qu'aux personnes qui ont participé à l'opération ;
- pour une société constituée entre une mère et ses filles (nonobstant le fait que l'une de ces dernières aurait un enfant) si le fonds apporté appartient à la mère ou si, dépendant de la succession du père de famille décédé, il est la propriété de l'indivision.

310

Entrée de l'épouse dans une société constituée entre le père et un ou plusieurs de ses successibles.

L'admission en qualité d'associé du conjoint de l'ancien exploitant marié sous le régime de la séparation de biens dans une société à responsabilité limitée constituée entre ce dernier et l'un de ses successibles en ligne directe devrait entraîner, en principe, eu égard aux termes mêmes du I de l'[article 41 du CGI](#) la déchéance du bénéfice de l'exonération temporaire des plus-values prévue audit article.

Toutefois, pour tenir compte des dispositions de l'[article 1841 du code civil](#) qui autorisent, sous certaines conditions, la constitution de sociétés entre époux, il est admis que l'adjonction, à la société à responsabilité limitée préexistante, du conjoint du précédent exploitant ne fasse pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 41 du CGI.

C'est ainsi que la participation du conjoint de l'exploitant à une telle société n'entraîne pas la déchéance du régime spécial de l'article 41 du CGI si cette

participation est licite au regard de la loi civile et si les héritiers ou successibles en ligne directe sont les descendants de l'exploitant ou de l'un ou l'autre des deux époux (RM Caillaud n° 2493, JO déb. AN du 11 mai 1979, p. 3743).

Remarque : Jusqu'au 1^{er} juillet 1986, la participation de deux époux à une société en nom collectif, une société de participation ostensible ou une société de fait était exclue en vertu des dispositions de l'article 1832-1 du code civil. L'article 50 de la loi n° 85-1372 du 23 décembre 1985 a supprimé, à compter de cette date, cette interdiction.

b° Société de famille constituée entre deux époux

320

L'exonération de la plus-value du fonds de commerce exploité individuellement par l'un des époux n'est pas applicable lorsque ce fonds est apporté à une société de famille exclusivement constituée entre les deux époux, quel que soit le régime matrimonial de ces derniers.

c° Société de famille créée entre un père et un fils apportant chacun un fonds de commerce

330

Le I de l'article 41 du CGI s'applique :

- dans le cas où un père et son fils faisant apport chacun à une société en nom collectif de l'entreprise qu'il exploitait précédemment à titre individuel, les éléments de l'actif sont repris dans les écritures de la société pour leur valeur comptable à la date de l'apport ;
- lorsqu'une société de famille est constituée entre un père qui exerçait un commerce de scierie dans un immeuble appartenant à son fils et ce dernier qui exerçait un commerce de vins dans un immeuble appartenant à son père.

d° Société de famille constituée entre successibles en ligne directe

340

Une société de famille constituée entre les successibles en ligne directe du précédent exploitant bénéficie des dispositions du I de l'article 41 du CGI.

Ce texte demeure applicable en cas de cession ou de donation entre vifs :

- par le père de famille à ses petits-enfants (enfants de son fils unique), de tout ou partie des parts à lui attribuées en rémunération, soit de son apport en nature, soit de son apport en espèces ;
- par le fils unique associé, à l'un ou plusieurs de ses propres enfants de tout ou partie des parts à lui attribuées en rémunération de son apport en espèces.

De même, en raison de la réglementation spéciale de l'exercice de la pharmacie, il est admis que les dispositions du I de l'article 41 du CGI trouvent leur application à l'occasion de la constitution d'une société à responsabilité limitée ou en commandite simple entre le fils, donataire du fonds de pharmacie, et le petit-fils du donateur, à condition toutefois que la donation ait elle-même bénéficié des dispositions du I de l'article 41 du CGI c'est-à-dire qu'elle soit intervenue dans le cadre d'un partage d'ascendant après le 31 août 1939.

Dans le cas de donation-partage d'un fonds donné en gérance libre, suivie de l'apport à une société de famille, les dispositions de l'article 41 du CGI s'appliqueraient si toutes autres conditions étant présumées réunies, la société de famille constituée entre les héritiers en ligne directe continuait d'exécuter le bail consenti par le donateur, et ce pour les plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise ayant fait l'objet de la donation et de l'apport à la société de famille (RM Bourson n° 26978, JO déb. AN du 3 novembre 1980, p. 4630).

e° Société de famille constituée entre le précédent exploitant et son gendre ou sa belle-fille

350

Le précédent exploitant peut constituer une société visée au I de l'article 41 du CGI avec son gendre ou sa belle-fille, à deux conditions :

- que ladite société soit constituée du vivant de la fille ou du fils de l'intéressé ;
- que les successibles en ligne directe susvisés soient mariés sous un régime de communauté, de sorte que les parts sociales remises à leur conjoint en contrepartie de son apport tombent dans la communauté.

Par suite, cette exonération n'est pas applicable lorsque la société de famille est constituée entre le père, son fils et sa belle-fille, si ces derniers sont mariés sous le régime de la séparation des biens.

360

Dans le cas où une société à responsabilité limitée ayant été créée entre un père et son fils, ce dernier désire constituer une société de famille avec son beau-père qui a acquis au préalable les parts appartenant au père et qui fait apport à la société d'un fonds de commerce lui appartenant et ressortissant à la même branche commerciale, les dispositions du I de l'article 41 du CGI ne peuvent trouver leur application que si l'apport est réalisé du vivant de la fille de l'apporteur et si les parts sociales appartenant au gendre dans la société bénéficiaire de l'apport, existant déjà entre lui et son beau-père, constituent un bien de communauté.

C'est seulement dans ce cas, en effet, que -la fille étant copropriétaire desdites parts- il est possible de considérer comme remplies les conditions posées par le I de l'article 41 du CGI qui exige que la société soit constituée entre l'apporteur et ses descendants en ligne directe.

f° Société de famille constituée entre collatéraux

370

Le I de l'article 41 du CGI ne peut s'appliquer dans une telle situation que s'il existe une indivision préalable d'origine héréditaire constituée entre frères et sœurs.

Ainsi en est-il en cas :

- d'apport à une société à responsabilité limitée constituée entre un contribuable et sa sœur -mariée sous le régime de la communauté- d'un fonds de commerce dont ils étaient attributaires conjointement et qui se trouvait en indivision entre leur père et eux-mêmes à la suite du décès de leur mère ;
- de constitution d'une société en nom collectif entre un frère, une sœur et les enfants héritiers ou donataires d'une sœur prédécédée alors qu'avait existé entre le frère et les deux sœurs une indivision héréditaire.

g° Société constituée entre un frère et l'épouse et la fille d'un autre frère prédécédé

380

Un contribuable se proposait de constituer une société en nom collectif avec l'épouse survivante et la fille unique de son frère décédé, en faisant apport à ladite société du fonds de commerce créé par son père et qu'il exploitait, depuis le décès de ce dernier, en société de fait avec son frère. Il a été précisé que les dispositions du I de l'article 41 du CGI ne sont applicables qu'à la double condition que l'indivision existant précédemment entre les deux frères soit d'origine héréditaire et qu'elle ait bénéficié, à ce titre, des dispositions du I de l'article 41 du CGI.

h° Société constituée entre le précédent exploitant et le fils de sa seconde épouse

390

Un exploitant individuel qui, ayant une fille d'un premier mariage mariée sous un régime de communauté, se remarie à une veuve ayant également un fils de son premier mariage et désire constituer une société à responsabilité limitée avec le mari (commun en biens) de sa fille et le fils de sa seconde épouse, ne peut en principe bénéficier de l'exonération temporaire des plus-values résultant de l'apport de son fonds de commerce personnel : le fils de sa seconde épouse n'est pas, en effet, son successible en ligne directe.

Il en serait différemment, toutefois, si l'entreprise avait été acquise au cours du deuxième mariage de l'exploitant et était entrée dans le communauté, l'enfant considéré possédant ainsi, en tant qu'héritier direct de sa mère, une vocation héréditaire à ladite entreprise.

i° Personnes étrangères à la famille du précédent exploitant

(400)

410

Les dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) ne sont pas applicables lorsque la société qui a été constituée pour poursuivre l'exploitation comprend un tiers parmi ses membres.

Il en est ainsi, notamment, dans le cas où une société à responsabilité limitée est constituée entre, d'une part, deux commerçants, chacun d'eux apportant son fonds de commerce, et, d'autre part, les enfants de ces deux commerçants, faisant des apports en espèces.

3° Solutions diverses

a° Constitution de plusieurs sociétés de famille

420

Lorsqu'un contribuable possède plusieurs établissements, il peut constituer plusieurs sociétés de famille sous le bénéfice du I de l'[article 41 du CGI](#).

Dans le cas particulier où un commerçant exploite, sous un numéro unique du registre du commerce, une entreprise qui comprend plusieurs activités différentes, l'intéressé peut également constituer sous le bénéfice du I de l'article 41 du CGI avec chacun de ses enfants, autant de sociétés de famille qu'il existe d'activités distinctes, chacune desdites activités étant, dans ce cas, exploitée séparément.

Cet exploitant peut également, sans perdre le bénéfice de la disposition précitée, limiter le nombre de ces sociétés de famille en apportant, par exemple, d'une part, plusieurs branches distinctes d'activité à une seule d'entre elles et, d'autre part, une seule de ces branches à une autre société.

Toutefois, dans ces différentes hypothèses, l'apport de chacune des branches d'activité doit obligatoirement comprendre l'ensemble des éléments et en particulier les éléments incorporels s'y rattachant, pour que chacune des sociétés nouvelles puisse être considérée comme continuant l'exploitation du précédent exploitant au sens du I de l'article 41 du CGI.

b° Apport partiel à une société de famille

430

Les dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) trouvent également leur application, même lorsque l'apport en nature effectué par un exploitant à une société de famille n'est que partiel, l'apporteur se réservant, soit une certaine branche de son entreprise avec tous les éléments s'y rattachant, soit tout ou partie des créances actives ou passives inscrites à son bilan.

Il en est de même lorsque, à l'occasion de l'apport de son fonds de commerce à une telle société, l'ancien exploitant conserve dans son patrimoine personnel certains éléments de son actif immobilisé tels que, par exemple, une partie des marchandises en stock, le ou les immeubles dans lesquels est exercée l'activité professionnelle. Mais dans ce cas, les plus-values éventuelles constatées sur les éléments en cause doivent, bien entendu, être soumises à l'impôt entre les mains du précédent exploitant.

En revanche, les plus-values latentes incluses dans les immobilisations corporelles non comprises dans l'apport n'ont pas à être constatées si l'apporteur peut être considéré comme poursuivant l'exploitation de son entreprise : par exemple par l'effet d'un bail passé avec la société de famille :

- soit que cette location s'analyse en une location d'un établissement muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation ;

- soit que le bailleur participe aux résultats de la société locataire pour autant du moins que les modalités de cette participation soient telles qu'elles emportent association étroite de ce dernier à la gestion.

c° Apport à une société préexistante

440

L'apport d'un fonds de commerce effectué au profit d'une société préexistante, soit par l'ancien exploitant, soit par le conjoint survivant ou l'indivision héréditaire, peut bénéficier des dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- d'une part, la société préexistante doit, à la date de l'apport, être constituée sous l'une des formes prévues à l'article 41 du CGI et ne comprendre aucun associé autre que des successibles ou héritiers en ligne directe ou assimilés (cf. [II-A-1-c-2° § 290 et suivants](#)). Tel est le cas, par exemple, d'un exploitant qui fait apport de son fonds de commerce à une société à responsabilité limitée constituée, antérieurement à cet apport, entre lui-même et son fils unique et qui a eu précédemment pour unique objet la prise à bail et l'exploitation du fonds dont l'apport est envisagé. En pareil cas, l'exploitant primitif du fonds peut d'ailleurs être (ou rester) le seul gérant de ladite société. Il en est de même dans le cas où le propriétaire d'un fonds de commerce apporte ce fonds à une société à responsabilité limitée créée antérieurement à la date de l'apport, par des personnes n'ayant aucun lien de parenté entre elles mais ne comprenant plus, au moment de l'apport, que le propriétaire du fonds et ses deux fils ;

- d'autre part, le conjoint survivant ou l'indivision héréditaire doit antérieurement à la réalisation dudit apport, avoir déjà bénéficié de l'exonération temporaire visée à l'article 41 du CGI lors du décès de l'exploitant et ne pas avoir été déchu de ce bénéfice.

d° Transformation d'une société préexistante en société de famille

450

En principe les dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) ne sont susceptibles de trouver leur application, en cas d'apport à une société de famille, qu'en ce qui concerne les seules entreprises individuelles.

Par suite, lorsqu'une entreprise précédemment exploitée sous la forme d'une société de droit, ayant ou non opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, ou d'une société de fait vient à être transformée en une société de famille susceptible d'entrer dans les prévisions du I de l'article 41 du CGI, le bénéfice de l'exonération temporaire des plus-values n'est pas applicable nonobstant le fait que la société primitive aurait été constituée exclusivement entre des personnes remplissant les conditions de parenté prévues audit article.

Remarque : La société de fait doit être soumise, sur le plan fiscal, aux mêmes règles que la société de droit dont elle présente les caractéristiques.

e° Dissolution d'une société de personnes

460

Les dispositions du I de l'[article 41 du CGI](#) ne sont, en principe, applicables qu'en cas de décès d'un exploitant individuel ou en cas de cession d'entreprise ou de cessation d'activité par un tel exploitant.

Toutefois, il est admis que le régime particulier du I de l'article 41 du CGI puisse s'appliquer en cas de dissolution d'une société de personnes constituée entre un père (ou une mère) et son fils lorsque la dissolution est consécutive au décès du père (ou de la mère) ou à la cession des parts de ce dernier (ou de cette dernière) à son fils et sous réserve, d'une part, que l'exploitation soit poursuivie à titre individuel par le fils et, d'autre part, que ladite société n'ait pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux en application des dispositions du 3 de l'[article 206 du CGI](#).

Mais les dispositions du I de l'article 41 du CGI ne peuvent trouver leur application en cas de dissolution d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés alors même que s'agissant d'une société à responsabilité limitée constituée entre un père et ses deux fils, l'exploitation est continuée par l'un de ces derniers après la dissolution de ladite société.

2. Non-augmentation des évaluations des éléments d'actif

470

Le bénéfice du I de l'[article 41 du CGI](#) est subordonné en principe à l'obligation pour les nouveaux exploitants de n'apporter aucune augmentation aux évaluations des éléments d'actif figurant au dernier bilan dressé par l'ancien exploitant.

Toutefois, en cas de constitution d'une société à responsabilité limitée, il est admis que la différence entre la valeur d'apport desdits éléments et leur évaluation comptable puisse être inscrite à l'actif du bilan sous un poste dont il doit être fait abstraction pour le calcul des amortissements et des plus-values afférents à ces mêmes éléments.

Par ailleurs, les entreprises familiales créées sous le bénéfice du I de l'article 41 du CGI peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations dans le cadre des dispositions de l'[article 238 bis I du CGI](#) et de l'[article 238 bis J du CGI](#) sans qu'il y ait déchéance du régime de faveur.

a. Obligation de ne pas augmenter les évaluations des éléments d'actif

480

Les estimations d'actif figurant au dernier bilan établi par l'ancien exploitant, qu'elles concernent notamment des immobilisations amortissables ou non amortissables, des titres en portefeuille ou des valeurs d'exploitation, ne doivent pas être augmentées au moment de la prise en charge de ces éléments par la comptabilité des nouveaux exploitants.

D'autre part, la condition énoncée par le I de l'article 41 du CGI implique que le maintien de l'exonération est subordonné à la non-augmentation des évaluations figurant au dernier bilan.

Les conséquences essentielles de la non-augmentation des évaluations d'actif par les nouveaux exploitants sont que :

- d'une part, le total des amortissements susceptibles d'être pratiqués par ces derniers ne peut pas dépasser la valeur résiduelle que comportaient les éléments amortissables dans le dernier bilan dressé avant le changement d'exploitant. D'une façon générale, le calcul des amortissements doit être continué -sauf fait nouveau- sur les mêmes bases et aux mêmes taux que dans la comptabilité précédente jusqu'à concurrence de la valeur résiduelle susvisée. Mais l'amortissement peut aussi être limité à un chiffre inférieur, dans le cas exceptionnel où les héritiers ont adopté des évaluations d'actif n'atteignant pas celle du dernier bilan du précédent exploitant ;

- d'autre part, les plus-values susceptibles d'être réalisées, lors de la cession ultérieure de ces éléments, doivent être déterminées en partant de la valeur résiduelle figurant au dernier bilan avant le changement d'exploitant, diminuée des amortissements pratiqués postérieurement (cf. II-C-1-b-1°-b° § 690).

490

En cas de constitution d'une société de famille aucune incompatibilité n'existe entre l'obligation pour les nouveaux exploitants de ne pas augmenter les évaluations de l'actif et la nécessité où il se trouvent, lorsqu'ils désirent constituer entre eux une société de famille, de faire figurer les apports pour leur valeur réelle dans l'acte de société.

Rien ne s'oppose, en effet, à ce que les intéressés maintiennent inchangée l'évaluation comptable des éléments d'actif au moment de leur inscription au bilan social, tout en stipulant dans l'acte de société une valeur vénale réelle plus élevée en vue, notamment, de la fixation des droits des associés et de la liquidation des droits d'enregistrement dus à cette occasion.

En ce qui concerne la constitution d'une société de famille sous forme de SARL, il convient de se reporter au II-A-2-b § 520.

500

Par ailleurs, il est admis que la modification de l'intitulé d'un poste comptable n'entraîne pas la perte du bénéfice des dispositions de l'article 41 du CGI dès lors que ladite modification n'est pas de nature à faire obstacle à l'identification des éléments d'actif figurant à ce poste ; la valeur comptable desdits éléments reste inchangée ; la nature même de ceux-ci correspond bien à la dénomination adoptée par le nouvel exploitant (en ce sens, CE, arrêt du 13 décembre 1963, req.

n^{os} 55569, 56933 et 56934).

510

Mesure d'assouplissement prévue en faveur des entreprises qui établissent un bilan.

Il a été, en effet, décidé d'étendre à toutes les entreprises créées sous le régime de l'article 41 du CGI et qui établissent un bilan, la mesure prévue par ce texte dans le cas de constitution d'une société à responsabilité limitée de famille et selon laquelle la différence entre la valeur réelle des éléments transférés à la date de création de l'entreprise familiale et leur valeur comptable au dernier bilan de l'ancien exploitant peut être inscrite à l'actif du bilan du nouvel exploitant sous un poste dont il sera fait abstraction pour le calcul des amortissements à prélever sur les bénéfices et des plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments (RM Francou n° 26954, JO déb. Sénat du 14 décembre 1979, p. 5416).

b. Dispositions particulières prévues en ce qui concerne les sociétés à responsabilité limitée

520

Par dérogation au principe exposé au **II-A-2-a § 480 à 510** de la non-augmentation des évaluations des éléments de l'actif, les sociétés à responsabilité limitée constituées dans le cadre des dispositions du I de l'article 41 du CGI sont autorisées à inscrire à l'actif de leur bilan la valeur d'apport des biens provenant du précédent exploitant.

Mais la différence entre cette valeur et la valeur comptable au dernier bilan dressé par l'ancien exploitant doit figurer à l'actif sous un poste spécial et il doit être fait abstraction des sommes inscrites à ce poste pour le calcul des amortissements à prélever sur les bénéfices et des plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments.

Toutefois, rien ne s'oppose à ce que ce poste spécial fasse lui-même l'objet d'amortissements sociaux, étant entendu que ces derniers doivent obligatoirement être rapportés aux bases de l'impôt par voie extra-comptable.

En d'autres termes, lorsque la valeur réelle des éléments apportés est supérieure à la valeur nette pour laquelle ils figuraient au dernier bilan dressé par l'ancien exploitant, la société à responsabilité limitée peut, sans perdre le bénéfice du I de l'article 41 du CGI, scinder la valeur d'apport en deux fractions inscrites distinctement au bilan, à savoir :

- d'une part, la valeur amortissable (égale à la valeur résiduelle dans le comptabilité de l'apporteur) ;
- et, d'autre part, la plus-value d'apport (égale à la différence entre la valeur d'apport et la valeur amortissable susvisée).

530

Cette faculté a été admise dans un premier temps pour permettre aux sociétés à responsabilité limitée de se conformer aux prescriptions de la loi du 7 mars 1925 en faisant figurer leur capital -qui fixe, au regard des tiers, l'étendue de la responsabilité des associés- pour la valeur réelle des apports.

Elle a été étendue, par la suite, à toutes les entreprises créées sous le régime du I de l'article 41 du CGI et qui établissent un bilan (cf. **II-A-2-a § 510**).

c. Incidence de la réévaluation des immobilisations

540

Afin de permettre aux entreprises familiales créées sous le régime du I de l'article 41 du CGI de procéder à la réévaluation de leurs immobilisations en application de l'article 238 bis I du CGI et de l'article 238 bis J du CGI sans perdre le bénéfice de ce régime, il a été décidé d'autoriser ces entreprises à modifier les évaluations de ceux de ces éléments d'actif qui proviennent de l'exploitation antérieure.

550

Toutefois, lorsqu'il est fait usage de cette faculté, l'application des dispositions propres à la réévaluation est limitée aux plus-values de réévaluation constatées sur la période pendant laquelle l'exploitation a été poursuivie sous la forme familiale, c'est-à-dire à des plus-values calculées par référence à la valeur réelle des éléments réévaluables à la date de la création de l'entreprise familiale. À cet effet, les plus-values dégagées par les opérations de réévaluation doivent être ventilées en distinguant la part afférente à chacune des périodes antérieure et postérieure à la création de l'entreprise familiale.

Pratiquement, cette obligation ne présente de difficulté que pour les entreprises de famille autres que celles exploitées sous la forme de sociétés à responsabilité limitée. En effet pour les entreprises constituées sous cette dernière forme, la différence entre la valeur d'apport des éléments concernés et leur évaluation comptable pour l'ancien exploitant figure déjà à l'actif du bilan social sous un poste distinct dont il est fait abstraction pour le calcul des plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments (cf. **II-A-2-b § 520 et 530**).

560

Pour uniformiser l'ensemble de ces situations et les aligner sur la règle de droit, les entreprises sont autorisées à enregistrer l'ensemble des effets de la réévaluation en débitant leurs comptes d'immobilisation à hauteur des plus-values constatées par le crédit de comptes de passif.

Sous réserve du cas des sociétés à responsabilité limitée qui ont créé un compte d'ordre lors de leur constitution ces comptes de passif figurent soit sous un poste de réserve pour la part de plus-value acquise par l'ancien exploitant, soit pour l'excédent, sous le poste « Écart de réévaluation » sur les lignes de provision ou de réserve spéciale de réévaluation selon qu'il s'agit d'immobilisations amortissables ou non amortissables.

570

Il est à remarquer qu'au regard du droit privé les plus-values enregistrées à un poste de réserve doivent être regardées comme ayant été effectivement réalisées à la date de l'apport des éléments correspondants.

Du point de vue fiscal, les résultats imposables doivent continuer à être déterminés par rapport aux valeurs comptables pour lesquelles les biens figuraient au bilan de l'ancien exploitant.

Exemple : Les éléments corporels et incorporels du fonds de commerce d'une entreprise individuelle figuraient à l'actif au 31 décembre N pour 140 000 € (dont 40 000 € d'éléments non amortissables). Ils ont été transférés, à cette date, à l'actif d'une entreprise familiale alors que leur valeur estimée était de 250 000 € (dont 100 000 € pour les non-amortissables).

En supposant que la valeur d'utilité de ces éléments pour l'entreprise au 31 décembre N+6 soit de 400 000 € (dont 250 000 € pour les non-amortissables) et que l'amortissement ait été pratiqué à cette date à hauteur de la moitié de la réévaluation :

prise en compte des réévaluations

	Immobilisations non amortissables	Immobilisations amortissables (valeur nette)	Écart de réévaluation		Réserve	Situation nette
			Réserve réglementaire	Provision spéciale		
Situation au 31/12/N	40 000	100 000				140 000
Total	40 000	100 000				140 000
Situation au 1/1/N+1	40 000	100 000				140 000 (1)
Situation au 31/12/N+6 (avant réévaluation)	40 000	50 000				90 000
Réévaluation au 31/12/N+6 :						
- immobilisations non amortissables	210 000		150 000		60 000 (2)	
- immobilisations amortissables		100 000		50 000	50 000 (3)	
Total des comptes	250 000	150 000	150 000	50 000	110 000	90 000
Totaux actifs et passifs	400 000		400 000			

(1) Si l'entreprise familiale était constituée sous la forme d'une SARL, le montant du capital serait de 250 000 € (valeur réelle de l'apport au 31/12/N) et une ligne distincte figurerait sous les comptes d'actif pour isoler les plus-values d'apport (110 000 €).

(2) Plus-value acquise par l'ancien exploitant sur éléments non amortissables (100 000 € - 40 000 €). Cette somme doit être réintégrée dans l'assiette fiscale lors de la sortie du bien de l'actif ou en cas de déchéance du régime prévu au I de l'article 41 du CGI.

(3) Plus-value acquise par l'ancien exploitant sur éléments amortissables (150 000 € - 100 000 €). Cette somme doit être réintégrée dans l'assiette fiscale au rythme de l'amortissement après réévaluation, en cas de la sortie du bien de l'actif (aliénation ou mise hors service) ou en cas de déchéance du régime prévu au I de l'article 41 du CGI.

B. Avantages fiscaux attachés au I de l'article 41 du CGI

580

Ces avantages consistent d'une part en un sursis d'imposition :

- des plus-values constatées à l'occasion du décès de l'exploitant ou de la cession ou cessation par ce dernier de son exploitation ainsi que des plus-values dont l'imposition avait été différée ;
- de certaines provisions dans la mesure où elles sont inscrites au passif du bilan des nouveaux exploitants.

D'autre part, les nouveaux exploitants ont pu, sous certaines conditions, bénéficier du transfert de l'aide fiscale à l'investissement à laquelle l'ancien exploitant aurait pu prétendre.

Remarque : Les dispositions du I de l'article 41 du CGI intéressent essentiellement les contribuables soumis à l'impôt d'après leur bénéfice réel mais rien ne permet d'en refuser le bénéfice aux exploitants admis au régime forfaitaire.

590

Par ailleurs, aucune disposition législative ne subordonne le bénéfice de ce régime particulier à la condition que la ou les personnes qui continuent l'exploitation du fonds de commerce présentent une demande à cette fin (CE, arrêt du 24 octobre 1969, req. n° 75105). Mais, bien entendu, les intéressés peuvent, s'ils y ont avantage, renoncer à l'exonération temporaire prévue à l'article 41 du CGI et se placer sous le régime normal. Les plus-values dégagées lors du changement d'exploitant sont alors imposables dans les conditions de droit commun.

1. Plus-values et provisions en sursis d'imposition

a. Plus-values

1° Plus-values constatées au changement d'exploitant

600

En vertu des dispositions de l'article 201 du CGI, les plus-values constatées au décès de l'exploitant ou résultant de la cession ou cessation par ce dernier de son exploitation devraient être immédiatement imposées. Mais le I de l'article 41 du CGI apporte une exception à ce principe.

En effet, lorsqu'il est satisfait aux conditions résultant du I de l'article 41 du CGI les plus-values de cette nature ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice clos par le décès de l'exploitant ou par la cession ou cessation d'entreprise.

Cette exonération s'applique à toutes les plus-values constatées au jour du décès, de la cession ou de la cessation, qu'elles soient afférentes à des éléments de l'actif immobilisé, aux titres en portefeuille, ou aux stocks.

610

Ces plus-values sont imposées, selon le régime qui leur est propre, en cas de cession ultérieure des éléments correspondants ou lorsque les nouveaux exploitants encourent la déchéance du bénéfice du I de l'[article 41 du CGI](#) dès lors qu'ils ne satisfont plus aux conditions prévues par cet article (cf. [II-C-2 § 700 et suivants](#)).

2° Plus-values dont l'imposition était différée

620

Les plus-values nettes à court terme ou à long terme dont l'imposition était différée en vertu respectivement du 1 de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#) et du quatrième alinéa du 1 du I de l'[article 39 quindecies du CGI](#), doivent du fait même de la cession ou cessation totale d'entreprise, être rapportées au bénéfice clos par la cession ou cessation.

Cette disposition n'est toutefois pas appliquée, en ce qui concerne les plus-values à court terme, lorsque l'exploitation est continuée dans les conditions prévues au I de l'[article 41 du CGI](#) (CGI, art. 39 quaterdecies, 2).

En contrepartie, les nouveaux exploitants doivent se substituer purement et simplement à l'ancien exploitant et satisfaire à l'obligation de réintégrer les plus-values nettes à court terme ou à long terme dont l'imposition était différée chez ce dernier.

Bien entendu, les nouveaux exploitants perdent le bénéfice du différé d'imposition des plus-values susvisées lorsqu'ils ne satisfont plus aux conditions du I de l'[article 41 du CGI](#) (cf. [II-C-2 § 700 et suivants](#)).

b. Provisions

630

En cas de cession ou cessation d'entreprise, les provisions autorisées pour certaines professions (ou autorisées en vertu de textes particuliers) et figurant au dernier bilan devraient également être considérées comme un élément du bénéfice immédiatement imposable. Toutefois, ces provisions ne sont pas rapportées aux bénéfices imposables lorsque l'exploitation est continuée dans les conditions prévues au I de l'[article 41 du CGI](#).

Remarque : Bien entendu, les provisions qui deviennent sans objet du fait de la cession ou de la cessation d'entreprise doivent, même lorsque la cession ou la cessation est réalisée sous le bénéfice du I de l'[article 41 du CGI](#), être rapportées aux bénéfices immédiatement imposables.

En contrepartie, les nouveaux exploitants doivent :

- inscrire immédiatement au passif de leur bilan les provisions en sursis d'imposition figurant dans les écritures du précédent exploitant et qui sont afférentes aux éléments transférés ;

- satisfaire aux obligations régissant ces provisions dans les mêmes conditions qu'aurait dû le faire le précédent exploitant.

640

Le bénéfice de la disposition citée au **II-B-1-b § 630** est applicable aux provisions suivantes :

- provision pour fluctuation des cours ([CGI, ann. III, art. 10 sexies](#)) ;
- provision pour hausse des prix ([CGI, ann. III, art. 10 duodecimes, 2](#)) ;
- provision pour risques afférents aux opérations de crédit à moyen et à long terme réalisées par les banques et les établissements de crédit ;
- provision pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes ou de travaux effectués à l'étranger ;
- provision constituée par les entreprises de presse en vue de l'acquisition de leurs éléments d'actif ;
- provision pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures ([CGI, ann. III, art. 10 F](#)) ;
- provision pour reconstitution des gisements de substances minérales solides ([CGI, ann. III, art. 10 F](#)) ;
- provision constituée en vue de l'implantation d'entreprises à l'étranger.

2. Transfert du bénéfice de l'aide à l'investissement au profit d'un nouvel exploitant

650

L'aide fiscale à l'investissement non encore imputée ou remboursée a pu, en vertu du [III de l'article 11 du décret n° 75-422 du 30 mai 1975](#), être utilisée par le nouvel exploitant lorsque l'exploitation était continuée dans les conditions prévues au I de [l'article 41 du CGI](#).

C. Imposition ultérieure des plus-values et provisions provisoirement exonérés

660

Les plus-values et provisions provisoirement exonérées lorsque l'exploitation est continuée dans les conditions prévues au I de [l'article 41 du CGI](#) sont ultérieurement imposées par application des dispositions de droit commun.

Par ailleurs, les nouveaux exploitants encourent la déchéance des avantages résultant du I de [l'article 41 du CGI](#) dès lors qu'ils ne satisfont plus aux conditions prévues par cet article.

L'imposition ultérieure de ces plus-values et provisions -qu'elle résulte de l'application des dispositions de droit commun ou de la déchéance du régime de faveur- doit être alors liquidée suivant les règles découlant du régime fiscal applicable aux nouveaux exploitants pour l'imposition des bénéfices de l'exercice en cours à la date du fait générateur de cette imposition.

1. Application des règles de droit commun

665

On distinguera selon qu'il s'agit de provisions ou de plus-values provisoirement exonérées sous le bénéfice du I de l'[article 41 du CGI](#).

a. Imposition des provisions

670

Ces provisions sont imposées du chef des nouveaux exploitants par application des dispositions de droit commun :

- soit que les provisions provisoirement exonérées deviennent en tout ou partie sans objet ;
- soit qu'elles doivent être rapportées aux bénéfices imposables en vertu des dispositions qui leur sont propres.

b. Imposition des plus-values

1° Imposition des plus-values latentes en sursis d'imposition

a° Fait générateur

680

En cas de vente ou d'apport en société, par les nouveaux exploitants, d'éléments de l'actif immobilisé provenant de l'ancien exploitant, l'imposition immédiate ne doit être établie, dans les conditions indiquées au **II-C-1-b-1°-b° § 690**, qu'à concurrence des plus-values globales réalisées sur les biens cédés. Par suite, si ces cessions interviennent en cours d'exploitation, l'entreprise continue à bénéficier de l'exonération temporaire pour les éléments qu'elle conserve.

Il en est de même lorsque certains éléments font l'objet d'un transfert dans le patrimoine privé du conjoint survivant ou de l'un des héritiers ou successibles en ligne directe qui continue l'exploitation. Le retrait d'éléments de l'actif, en effet, n'est pas de nature à faire perdre aux nouveaux exploitants le bénéfice du I de l'[article 41 du CGI](#) mais, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, les plus-values correspondantes, déterminées en déduisant de la valeur desdits éléments, au moment de leur appropriation, leur valeur résiduelle comptable, doivent être comprises dans les bénéfices imposables de l'exercice au cours duquel est effectué ce retrait.

b° Détermination et imposition des plus-values latentes

690

Lorsqu'il a été fait application des dispositions du I de l'article 41 du CGI, les plus-values ultérieurement réalisées par les nouveaux exploitants sur des immobilisations qui figuraient dans l'actif du précédent exploitant doivent être calculées par rapport à la valeur nette comptable que ces biens comportaient dans la comptabilité de ce dernier, éventuellement diminuée des amortissements pratiqués en franchise d'impôt depuis le changement d'exploitant.

Lorsque les nouveaux exploitants cèdent la totalité de l'entreprise ou cessent l'exploitation, la plus-value afférente à l'ensemble des éléments composant l'actif immobilisé de ladite entreprise doit être calculée en comparant la valeur réelle de l'actif au jour de cette cession ou de cette cessation et la valeur portée en comptabilité dans le dernier bilan établi par l'ancien exploitant, sans que les évaluations portées, soit dans l'acte d'apport soit dans la déclaration de succession, puissent être utilisées comme second terme de comparaison (CE, arrêt du 11 mai 1962, req. n° 55041, RO, p. 82).

La plus-value globale ainsi déterminée est imposée selon les règles générales résultant, suivant le cas, du régime des plus-values à court terme ou du régime des plus-values à long terme, compte tenu de la date d'entrée dans l'actif de l'ancien exploitant du ou des éléments cédés.

Remarque : Si la plus-value provient d'un élément amortissable, elle doit être considérée, en tout état de cause, comme constituant une plus-value à court terme, à concurrence des amortissements pratiqués en franchise d'impôt, tant par l'ancien que par les nouveaux exploitants ; des amortissements afférents à cet élément et expressément exclus des charges déductibles des bénéfices imposables, tant de l'ancien que des nouveaux exploitants ; des amortissements différés, en contravention avec les dispositions de l'article 39 B du CGI, tant par l'ancien exploitant que par ses successeurs.

2° Imposition des plus-values dont l'imposition était différée

695

Les plus-values nettes à court terme ou à long terme dont l'imposition était différée chez l'ancien exploitant doivent être imposées au nom des nouveaux exploitants dans les conditions qui auraient présidé à leur réintégration en l'absence de changement d'exploitant.

2. Déchéance du bénéfice des exonérations liée au non-respect des conditions prévues au I de l'article 41 du CGI

700

Le bénéfice des exonérations prévues par le I de l'article 41 du CGI ne peut être maintenu que pour autant que les nouveaux exploitants satisfont aux conditions posées par ledit article.

Corrélativement il y a déchéance des avantages attachés au I de l'article 41 du CGI lorsque :

- l'exploitation n'est pas poursuivie dans les mêmes conditions que celles observées par l'ancien exploitant ;

- les nouveaux exploitants ne se conforment plus aux obligations comptables auxquelles ils sont expressément tenus ;
- par suite de l'entrée de nouveaux membres dans l'entreprise, celle-ci perd le caractère familial auquel le I de l'article 41 du CGI subordonne l'octroi de l'exonération.

710

En conséquence, il doit être procédé à l'imposition des éléments en sursis d'imposition depuis le décès du précédent exploitant ou depuis la cession ou la cessation par ce dernier de son entreprise, à savoir :

- les plus-values latentes qui avaient provisoirement été exonérées sous le bénéfice des dispositions du I de l'article 41 du CGI (sur la détermination de ces plus-values, cf. II-C-1-b-1°-b° § 690) ;
- dans la mesure où elles n'ont pas déjà été rapportées aux bénéfices imposables :
 - les plus-values nettes à court terme ou à long terme dont l'imposition avait été différée chez le précédent exploitant (cf. II-B-1-a-2° § 620),
 - les provisions reprises au passif du bilan des nouveaux exploitants (cf. II-B-1-b § 630 et 640).

L'imposition est établie au nom des nouveaux exploitants conformément aux règles en vigueur au moment où est encourue la déchéance.

On examinera ci-après les principaux cas de déchéance du bénéfice du I de l'article 41 du CGI.

a. Modifications dans les conditions d'exploitation

720

Pour conserver le bénéfice des dispositions du I de l'article 41 du CGI les nouveaux exploitants doivent poursuivre l'entreprise dans les mêmes conditions que le précédent exploitant.

Ainsi, un contribuable qui a cédé à un tiers l'entreprise lui appartenant et qu'il exploitait en société de fait avec son fils (la cession était destinée à aider le fils grâce au produit de cette vente, à régler le prix d'acquisition d'une autre entreprise, d'une valeur d'ailleurs supérieure, et que celui-ci avait du reste commencé à exploiter avant la cession dont il s'agit), ne peut prétendre que l'exploitation a été continuée dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI, ni par suite, bénéficier de l'exonération de la plus-value constatée à l'occasion de ladite cession (CE, arrêt du 2 décembre 1970, req. n° 79393).

1° Mise en gérance libre du fonds

725

Il convient de distinguer suivant que l'ancien exploitant gérait directement son entreprise ou l'avait mise en location ou en gérance libre.

730

Dans le premier cas, les nouveaux exploitants sont, en principe, déchus du bénéfice des exonérations antérieurement accordées s'ils donnent l'entreprise en location ou en gérance libre. Dans cette hypothèse, l'exploitation du fonds ne saurait être considérée comme « continuée dans le cadre familial » au sens du I de l'article 41 du CGI car, si la location d'un fonds de commerce constitue bien un mode particulier d'exploitation de ce fonds, ce mode n'en est pas moins essentiellement différent de l'exploitation directe seule visée par ledit article. Toutefois, si l'entreprise compte plusieurs établissements et si l'exploitation directe de certains d'entre eux est maintenue le droit à l'exonération est conservé en ce qui concerne ces derniers établissements.

D'autre part, le bénéfice de l'exonération n'est pas remis en cause lorsque la location du fonds de commerce est consentie au profit du conjoint survivant du précédent exploitant ou d'un ou plusieurs successibles ou héritiers en ligne directe, ou encore d'une société de famille constituée dans le cadre du I de l'article 41 du CGI.

En revanche, le bénéfice des exonérations antérieurement accordées est retiré lorsque la location ou la mise en gérance libre est consentie au profit d'un tiers ou d'un successible ou héritier n'ayant avec l'ancien exploitant aucun des liens de parenté requis par le I de l'article 41 du CGI.

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'une société en nom collectif constituée à la suite du décès d'un exploitant, entre sa veuve et ses enfants, et qui a donné le fonds du de cuius en gérance libre à une société anonyme avec effet du jour du décès ne peut être considérée comme ayant continué directement l'exploitation au sens de l'article 41 du CGI. Les héritiers ne sauraient, dès lors, bénéficier du report de la taxation des plus-values constatées à l'occasion du décès (CE, arrêt du 31 juillet 1953, req. n° 14200, RO, p. 34).

740

Lorsque le décès de l'exploitant (ou la cession par ce dernier de son exploitation) intervient à un moment où l'entreprise est donnée en location ou en gérance libre, le conjoint survivant ainsi que les héritiers (ou successibles) en ligne directe peuvent, bien entendu, continuer d'exécuter le bail consenti par leur auteur sans perdre le bénéfice du I de l'article 41 du CGI.

2° Cessation de l'activité commerciale et conservation des immeubles à usage locatif

750

Tout changement, par les nouveaux exploitants, de l'activité ou de l'objet même de l'entreprise ayant pour conséquence la cessation effective de l'activité commerciale exercée par le précédent exploitant, doit être assimilé à une cessation d'exploitation et entraîner par suite, dans les conditions et suivant les modalités prévues à l'article 201 du CGI, l'imposition immédiate des plus-values latentes provisoirement exonérées et, le cas échéant, des différents profits en sursis d'imposition.

Tel serait le cas, par exemple, d'une indivision héréditaire ou d'une société de personnes exerçant l'activité commerciale de loueur d'immeubles commerciaux et de matériel et qui, après avoir bénéficié

des dispositions du I de l'article 41 du CGI céderait son matériel et limiterait ses opérations à la seule location des immeubles nus. Dans ce cas, en effet, les loyers résultant de la nouvelle activité de gestion immobilière doivent, en raison du caractère civil attaché à la location, être regardés comme constituant des revenus fonciers pour chacune des personnes qui composent, suivant le cas, soit l'indivision héréditaire, soit la société de personnes. Par suite, le maintien du régime spécial défini au I de l'article 41 du CGI est incompatible avec la cessation de l'activité commerciale et l'imposition, dans la catégorie des revenus fonciers, des profits retirés par les intéressés de leur nouvelle activité de nature civile.

b. Inobservation des obligations comptables

760

On rappelle que l'une des conditions requises pour l'application et le maintien du régime particulier est qu'aucune augmentation ne soit apportée par les nouveaux exploitants aux évaluations des éléments d'actif figurant au dernier bilan de l'ancien exploitant.

Dès lors -sous réserve des dispositions particulières prévues en ce qui concerne les sociétés à responsabilité limitée et des entreprises ayant réévalué leur bilan (cf. II-A-2-b § 520 et 530) - si à la suite du décès du précédent exploitant, une seule évaluation -celle concernant le fonds de commerce par exemple- est modifiée, toutes les plus-values latentes de l'actif immobilisé deviennent imposables dans les conditions de droit commun, au titre de l'exercice du décès, dès lors que les conditions prévues au I de l'article 41 du CGI n'ont pas été intégralement respectées.

D'une façon plus générale si, ultérieurement, les évaluations de l'actif, ou certaines d'entre elles, sont augmentées, le régime particulier devient caduc.

c. Entrée de nouveaux associés dans une société de famille

770

Le bénéfice du I de l'article 41 du CGI disparaît si, à la suite d'une cession de parts ou d'une augmentation de capital, deviennent membres de la société des personnes autres que les héritiers ou successibles en ligne directe des précédents associés (ou leurs conjoints communs en biens, le cas échéant).

En revanche, une société de famille constituée dans le cadre du I de l'article 41 du CGI peut conserver le bénéfice de l'exonération, notamment :

- en cas de cession ou de donation entre vifs par le fils associé de l'ancien exploitant, à l'un ou à plusieurs de ses propres enfants, de tout ou partie des parts à lui attribuées en rémunération de son apport en espèces ;
- en cas d'entrée dans la société, du fait du décès de son mari avec lequel elle était mariée sous un régime de communauté, de la belle-fille du précédent exploitant ;
- en cas d'entrée dans la société d'un autre enfant du précédent exploitant ou du conjoint commun en biens d'un de ses enfants ;

- au cas où l'un des associés transfère, soit par voie de cession, soit par voie de donation, une partie de ses parts à ses deux filles majeures, mariées sous le régime de la séparation de biens ;
- dans le cas suivant : une société de famille a été constituée primitivement avec le conjoint survivant et les enfants du précédent exploitant. L'un des enfants associés cède, au décès de la veuve, des parts aux enfants de ses co-associés, c'est-à-dire à ses neveux ou nièces.

d. Solutions particulières

1° Dissolution d'une société de famille

780

En cas de dissolution d'une société de famille, la solution diffère selon que cette société relève du régime fiscal des sociétés de personnes ou, au contraire, des sociétés de capitaux.

Dans le premier cas, lorsqu'une société de famille, qui a été constituée, dans le cadre du I de l'article 41 du CGI par exemple entre un père et ses enfants, est dissoute au décès du père et que l'exploitation du fonds de commerce et de tous les éléments essentiels qui en dépendent est continuée par l'un des enfants, le I de l'article 41 du CGI est susceptible de s'appliquer. Bien entendu il est nécessaire que le fonds de commerce dont il s'agit et les éléments essentiels en dépendant, dont l'exploitation est continuée après le décès du père, aient effectivement été la propriété de ce dernier avant la constitution de la société de famille.

En revanche, les dispositions du I de l'article 41 du CGI ne peuvent s'appliquer en cas de dissolution d'une société de famille initialement constituée sous le bénéfice du I de l'article 41 du CGI et passible de l'impôt sur les sociétés. Corrélativement, le nouvel exploitant est fondé à comptabiliser les éléments ayant appartenu à la société pour la valeur qui leur aura été attribuée en vue du calcul des plus-values imposables du fait de la dissolution.

2° Transformation d'une société de famille en société anonyme

790

On rappelle que les sociétés de famille visées au I de l'article 41 du CGI ne peuvent pas revêtir la forme de sociétés par actions. Il s'ensuit que lorsqu'une société à responsabilité limitée constituée dans le cadre dudit article se transforme ultérieurement en société anonyme (ou en société en commandite par actions), il y a automatiquement déchéance du régime de faveur au jour de la transformation (en ce sens : CE, arrêt du 12 février 1965, req. n° 64900).

3° Fusion de deux sociétés de famille passibles de l'impôt sur les sociétés

800

Les dispositions du I de l'article 41 du CGI ne pouvant pas trouver leur application en cas de dissolution d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés, la déchéance du régime de faveur prévu audit article doit, en cas de fusion de deux sociétés à responsabilité limitée de famille constituées entre les mêmes membres, être prononcée à l'encontre de la société absorbée. Mais, dans cette hypothèse, une telle fusion peut bénéficier, le cas échéant, des dispositions de l'article 210

A du CGI.

III. Régime prévu à l'article 41 du CGI applicable entre le 1^{er} avril 1981 et le 2 janvier 2004

810

Le III de l'article 12 de la loi n° 80-1094 du 30 décembre 1980 de finances pour 1981 a prévu, à compter du 1^{er} avril 1981, une exonération provisoire des plus-values en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle, en étendant le champ d'application du I de l'article 41 du CGI à toutes les mutations à titre gratuit, quel qu'en soit le bénéficiaire.

820

À cet égard, il est précisé qu'en cas de donation d'un fonds de commerce par des parents à un de leurs descendants moyennant le versement d'une somme en capital ou sous forme de rente viagère, l'opération en cause ne peut s'analyser en une transmission à titre gratuit pour l'application de l'article 41 du CGI même si la charge (capital ou rente viagère) est nettement inférieure à la valeur du bien transmis.

Dans la situation évoquée, la plus-value dégagée lors de la transmission du fonds de commerce doit donc être imposée au nom du donateur au titre de l'exercice en cours à la date de cette transmission (RM Dejoie n° 22299, JO débats Sénat du 2 mai 1985, p. 808).

825

Les dispositions de l'article 41 du CGI s'appliquent à la transmission par un exploitant de son entreprise par voie de donation-partage à l'un de ses enfants, à charge pour ce dernier de verser une soulte à chacun de ses copartageants, sous réserve que la donation et le partage soient réalisés au sein du même acte et que le nouvel exploitant prenne les dispositions nécessaires au respect des conditions prévues par ce texte.

Dans la situation évoquée, l'exonération provisoire des plus-values peut bénéficier à l'ensemble des éléments d'actif attachés au fonds transmis (RM Dejoie n° 7709, JO Sénat du 1^{er} mars 1990, p. 421).

Remarque : Pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû à compter de 2008, le d bis de l'article 41 du CGI dispose qu'en cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires de l'entreprise individuelle prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités aux a ou b se réalise.

830

Le régime d'exonération provisoire des plus-values en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle prévu au II de l'article 41 du CGI ne s'applique pas en cas de scission d'une entreprise exploitée en société de fait par les héritiers du précédent exploitant.

Ainsi, les plus-values constatées lors de la dissolution de la société de fait créée entre les enfants d'un exploitant agricole après le décès de ce dernier doivent être

soumises à l'impôt dans les conditions prévues par l'article 238 bis du CGI (imposition des bénéfices de sociétés de fait selon les règles applicables aux sociétés en participation) [RM Goulet n° 4408, JO AN du 26 juillet 1982, p. 3103].

840

Les conditions d'application de ce régime ainsi que les règles d'imposition ultérieure des plus-values et provisions provisoirement exonérées sont celles définies au I de l'article 41 du CGI et exposées au II § 70 et suivants.