

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-50-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 16/12/2013

BIC - Plus values et moins values - Régimes particuliers- Régime applicable aux opérations de crédit-bail-Règles applicables en cours de contrat

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 5 : Régime applicable aux opérations de crédit-bail

Section 1 : Règles applicables en-cours de contrat

Sommaire :

I. Situation du preneur d'un contrat de crédit-bail

A. Déductibilité des loyers de crédit-bail

1. Situation générale des contrats de crédit-bail immobilier conclus à compter du 1er janvier 1996
2. Opérations concernant des immeubles affectés à usage de bureaux et situés en Ile-de-France

B. Cession d'un contrat de crédit-bail en cours d'exécution

1. Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier

2. Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier

3. Situation du cédant d'un contrat de crédit-bail

a. Détermination de la plus-value de cession

1° Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier

2° Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier

a° Dispositions applicables aux contrats conclus jusqu'au 31 décembre 1995

b° Dispositions applicables aux contrats conclus à compter du 1er janvier 1996

b. Régime fiscal de la plus-value

1° Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier

a° Computation du délai de deux ans

b° Qualification de la plus-value

c° Plus-value à court terme

d° Plus-value à long terme

2° Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier

a° Dispositions applicables aux contrats conclus jusqu'au 31 décembre 1995

b° Dispositions applicables aux contrats conclus à compter du 1er janvier 1996

4. Situation du cessionnaire d'un contrat de crédit-bail

II. Situation du bailleur d'un contrat de crédit-bail

III. Cas particulier des fusions et opérations assimilées soumises au régime spécial prévu aux articles 210 A et 210 B du CGI

A. Opérations portant sur un contrat de crédit-bail mobilier

B. Opérations portant sur un contrat de crédit-bail immobilier

I. Situation du preneur d'un contrat de crédit-bail

A. Déductibilité des loyers de crédit-bail

1

Les sommes dues en application d'un contrat de location constituent, en principe, dans leur intégralité, des charges d'exploitation déductibles pour la détermination du bénéfice imposable (sous réserve de la limitation prévue à l'article 39-4 du CGI).

En ce qui concerne les contrats de crédit-bail immobilier, aux termes des dispositions du 10 de l'article 39 du code général des impôts, les possibilités de déduction de la part des loyers représentative du capital sont modulées en fonction du lieu de situation et de la nature de l'immeuble.

Cela étant, le fractionnement du loyer qui en résulte n'est opéré qu'à des fins fiscales puisqu'aux termes de l'article L313-7 du code monétaire et financier le bien objet du contrat de crédit-bail demeure la propriété du crédit-bailleur jusqu'à la levée de l'option d'achat et que cette propriété n'est pas acquise au preneur au fur et à mesure du paiement des loyers.

Conformément aux principes généraux de déductibilité des charges, les loyers doivent :

- être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes ;
- être compris dans les charges de l'exercice auquel ils se rapportent ; en application de ce principe, le loyer est compris parmi les charges déductibles d'un exercice à concurrence de sa fraction courue au titre de cet exercice ;
- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise.

Enfin, la déduction des loyers peut être remise en cause sur le fondement des dispositions de l'article L.64 du livre des procédures fiscales, lorsqu'il apparaît que, pour un motif exclusivement fiscal, le contrat de crédit-bail déguise une vente à tempérament ou un transfert de bénéfices ou de revenus.

À cet égard, la seule circonstance que le prix prévu pour la levée d'option soit faible, voire symbolique, n'est pas en elle-même suffisante pour requalifier un contrat de crédit-bail immobilier en un transfert de propriété de l'immeuble dès la signature dudit contrat.

1. Situation générale des contrats de crédit-bail immobilier conclus à compter du 1er janvier 1996

10

Le crédit-bail peut se définir comme une location de longue durée avec promesse unilatérale de vente en fin de contrat au profit du locataire pour un prix convenu à l'origine.

Le loyer doit permettre la rémunération du crédit-bailleur et l'amortissement de la valeur du bien.

Lorsque le bien objet du contrat de crédit-bail immobilier est déjà la propriété du crédit-bailleur, sa valeur s'entend du montant convenu entre les parties apprécié au moment de la conclusion du contrat.

Dans le cas général où l'immeuble a été construit ou acheté par le crédit-bailleur pour le compte du crédit-preneur, sa valeur s'entend du prix de revient majoré des frais d'acquisition. Ces différents éléments sont appréciés conformément aux dispositions de droit commun.

20

À cet égard, il est rappelé que le prix de revient d'un élément acheté est représenté par la somme même qui a été déboursée pour l'acquisition de l'élément. L'[article 38 quinquiés de l'annexe III au code général des impôts](#) prévoit que les immobilisations doivent être inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend, pour les immobilisations acquises par l'entreprise, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien et des coûts d'emprunt. Pour plus de précisions, il conviendra de se reporter à [BOI-BIC-AMT-10-30-30](#).

Les frais d'installation et de montage ainsi que les honoraires versés à un architecte pour la construction d'un immeuble sont, notamment, considérés comme des frais accessoires constituant un élément du coût d'acquisition.

En revanche, lorsqu'ils ne représentent aucune valeur vénale, les frais d'acquisition des immobilisations ne sont pas regardés comme un élément de leur coût d'acquisition et sont normalement déductibles au titre de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Toutefois, la doctrine administrative admet que leur déduction puisse être échelonnée dans les mêmes conditions que les frais d'établissement, sur une période maximale de cinq ans, suivant un plan d'amortissement linéaire qui ne peut être modifié.

Les frais d'acquisition mentionnés au [10 de l'article 39 du code général des impôts](#) sont ceux répondant à cette définition. Il s'agit des droits de mutation et d'enregistrement, des honoraires du notaire et des commissions versées à un intermédiaire pour l'acquisition de l'immeuble ainsi que le cas échéant des frais d'insertion et d'affiches et des frais d'adjudication.

30

Aux termes des dispositions du [10 de l'article 39 du code général des impôts](#), la quote-part des loyers prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat et se rapportant à des éléments non amortissables n'est pas déductible du résultat imposable du crédit-preneur.

Ainsi, le crédit-preneur ne peut pas déduire la fraction des loyers représentative du coût d'acquisition du terrain.

Pour la détermination de la quote-part non déductible des loyers, le prix convenu pour la cession de l'immeuble à l'issue du contrat est réputé affecté en priorité au prix de vente des éléments non amortissables.

Par suite, lorsque le prix convenu pour la cession de l'immeuble à l'issue du contrat est au moins égal à la valeur du terrain à la signature du contrat de crédit-bail, la quote-part des loyers prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat ne se rapporte qu'à des éléments amortissables et les loyers sont donc entièrement déductibles.

Enfin, le loyer est réputé être affecté en premier lieu au financement des frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble (cf. [n°20](#)), puis aux éléments amortissables et enfin aux éléments non amortissables.

Cette règle conduit à reporter sur les dernières années de la période de location la quote-part non déductible des loyers.

40

Exemple d'application

* Hypothèses

- un contrat de crédit-bail immobilier est conclu le 1er janvier N pour une durée de 15 ans pour l'acquisition d'un immeuble dont les constructions ont une durée normale d'utilisation de 20 ans ;

- prix d'acquisition de l'immeuble (A) : 300 000 €

- prix des constructions : 255 000 €

- prix du terrain : 45 000 €

- frais d'acquisition (B) : 24 000 €

- prix de levée de l'option (C) : 30 000 €

* Solution

La fraction du financement que le crédit-bailleur peut répercuter sur le crédit-preneur dans le montant des loyers est égale à la différence existant entre le prix de revient de l'immeuble (A + B) et le prix convenu pour la cession de l'immeuble à l'issue du contrat (C), soit 294 000 €.

Le plan d'amortissement de cette fraction de financement et la détermination de la quote-part des loyers non déductible qui en résulte peuvent être présentés comme il suit :

Plan d'amortissement

	Loyer (1)	Rémunération (2)	Quote-part prise en compte pour la fixation du prix de vente (3)	Quote-part prise en compte pour la fixation du prix de vente (3)			Quote-part du loyer non déductible (7)
				Des frais d'acquisition (4)	Des constructions (5)	Du terrain (6)	
1	39173	29160	10 013	10 013	0	0	0
2	39 173	28 258	10 914	10 914	0	0	0
3	39 173	27 277	3 073	3 073	8 823	0	0
4	39 173	26206	0	0	12 967	0	0
5	39 173	25 039	0	0	14 134	0	0
6	39 173	23 767	0	0	15 406	0	0
7	39 173	22 380	0	0	16 793	0	0

8	39 173	20 869	0	0	18 304	0	0
9	39 173	19 222	0	0	19 951	0	0
10	39 173	17 426	0	0	21 747	0	0
11	39 173	15 469	0	0	23 704	0	0
12	39 173	13 335	0	0	25 838	0	0
13	39 173	11 010	0	0	28 163	0	0
14	39 173	8 475	0	0	30 698	0	0
15	39 173	5 701	0	0	18 472	15 000	15 000
	587 595	293 595	24 000	24 000	255 000	15 000	15000

(1) Le loyer a été calculé, à titre d'exemple, dans le cadre d'une annuité constante et assurant une rémunération des capitaux investis de 9 %.

(2) et (3) L'annuité de loyer peut être considérée comme le remboursement d'un capital égal à la valeur de l'immeuble dont le financement est répercuté sur le crédit-preneur, augmenté du service de l'intérêt correspondant au financement total supporté par le crédit-bailleur et permettant sa rémunération.

Pour la première annuité le capital «emprunté» est égal à 294 000 €, rémunéré au taux de 9 %, il donne lieu au versement d'une rémunération de 29 160 € qui se décompose en 26 460 € au titre du financement répercuté sur le crédit-preneur et 2 700 € au titre du coût de portage du prix de levée de l'option. Le loyer peut ainsi être scindé en 10 013 € réputés affectés à l'amortissement de «l'emprunt théorique» ainsi mis en place : c'est la quote-part prise en compte pour la fixation du prix de vente.

Les années suivantes, la répartition du loyer entre ces deux éléments s'effectue de façon analogue en fonction du «capital» ainsi amorti au titre des années précédentes.

(4), (5) et (6) La quote-part de loyer prise en compte pour la fixation du prix de vente à l'issue du contrat est en priorité réputée être affectée au financement des frais d'acquisition, puis des constructions et enfin du terrain.

(7) La quote-part de loyer non déductible est égale à la fraction de la quote-part prise en compte pour la fixation du prix de vente réputée affectée au terrain.

2. Opérations concernant des immeubles affectés à usage de bureaux et situés en Ile-de-France

50

Les opérations concernant les immeubles affectés à usage de bureaux et situés en Ile de France sont détaillées au [BOI-BIC-BASE-60-30-10 au II-A-1-b.](#)

B. Cession d'un contrat de crédit-bail en cours d'exécution

1. Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier

60

L'article 39 duodecies A du code général des impôts prévoit que :

- la plus-value réalisée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1° et 2° de l'article L313-7 du Code Monétaire et Financier relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail est soumise au régime défini aux articles 39 duodecies et suivants du même code .

Remarque : Sous réserve des règles spécifiques applicables en matière d'impôt sur les sociétés prévues à l'article 219-1-a quater du CGI.

Elle est considérée comme une plus-value à court terme à concurrence de la fraction des loyers qui correspond aux amortissements que l'entreprise cédante aurait pu pratiquer selon le mode linéaire si elle avait été propriétaire du bien qui fait l'objet du contrat ; ces amortissements sont calculés sur le prix d'acquisition du bien par le bailleur diminué du prix prévu au contrat pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente en retenant une durée d'utilisation égale à celle du contrat (CGI, art. 39 duodecies A-1) ;

- le prix d'acquisition des droits mentionnés ci-dessus est amorti selon le mode linéaire sur la durée normale d'utilisation du bien à cette date. Si ces droits sont à nouveau cédés, la fraction de la plus-value réalisée qui correspond aux amortissements ainsi pratiqués est également considérée comme une plus-value à court terme (CGI, art. 39 duodecies A-2).

2. Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier

70

Les dispositions exposées ci-dessus sont applicables à la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier sous réserve des règles spécifiques prévues par l'article 39 duodecies A-6 du code général des impôts.

80

Ainsi, pour les contrats conclus jusqu'au 31 décembre 1995, les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour une fraction du prix auquel le contrat de crédit-bail a été acquis par le nouveau titulaire égale au rapport qui existe, à la date du transfert du contrat, entre la valeur réelle du terrain et celle de l'ensemble immobilier.

La cession d'un contrat de crédit-bail immobilier est donc considérée comme portant :

- pour une partie sur la cession d'un élément amortissable de l'actif immobilisé qui correspond à la fraction du prix de cession représentative des droits sur les constructions ;

- pour l'autre partie sur la cession d'un élément non amortissable de l'actif immobilisé qui correspond à la fraction du prix représentative des droits sur le terrain.

La répartition du prix de cession du contrat entre ces deux éléments est effectuée en fonction de la valeur réelle respective du terrain et des constructions à la date de la cession par rapport à celle de l'ensemble immobilier.

Pour l'acquéreur du contrat, seule la fraction du prix d'acquisition représentative des droits sur les constructions peut faire l'objet d'un amortissement.

90

Pour les contrats conclus à compter du 1er janvier 1996, les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour la fraction du prix auquel ils ont été acquis égale à la somme de la valeur réelle du terrain et des quotes-parts de loyers non déduites en application des dispositions du [10 de l'article 39](#) au titre des éléments non amortissables, à la date du transfert du contrat, diminuée de la valeur du terrain à la signature du contrat avec le crédit-bailleur ([CGI, art. 39 duodecimes A-6](#)).

3. Situation du cédant d'un contrat de crédit-bail

a. Détermination de la plus-value de cession

100

La cession des droits attachés à un contrat de crédit-bail s'entend de la vente ou de l'apport d'un tel contrat, ou de toute opération qui entraîne le transfert à un tiers de ces droits. Sur la notion de cession, il conviendra de se reporter aux dispositions figurant [BOI-BIC-PVMV-40-40](#).

Les modalités de détermination de la plus-value diffèrent selon que le cédant est le souscripteur du contrat, ou qu'il a acquis les droits correspondants en cours de contrat.

1° Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier

110

Lorsque le contrat est cédé par le souscripteur, la plus-value est égale au prix de cession des droits. Le prix de cession s'entend de la valeur de la contrepartie reçue par le cédant, sous réserve du droit de contrôle de l'administration. Ce prix correspond à la somme acquise au vendeur en cas de vente, et à la valeur réelle des titres reçus en rémunération en cas d'apport.

Lorsque les droits ont été acquis par le cédant, la plus-value de cession de ces droits est déterminée par différence entre leur prix de cession, défini comme ci-dessus, et leur valeur nette comptable.

Cette dernière s'entend du coût d'acquisition du contrat, diminué des amortissements pratiqués en application de l'[article 39 duodecimes A-2 du code général des impôts](#).

2° Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier

a° Dispositions applicables aux contrats conclus jusqu'au 31 décembre 1995

120

Les règles exposées ci-dessus sont également applicables à la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier.

Mais, dans ce cas, en application combinée des dispositions de l'[article 39 duodecimes A-1 et 6 du code général des impôts](#), la plus-value est déterminée en distinguant la situation des droits afférents aux constructions, de celle des droits afférents au terrain compris dans l'ensemble immobilier.

La plus-value afférente à chacun de ces deux éléments est déterminée par différence entre le prix d'acquisition et le prix de cession correspondant à chacun d'eux dans la valeur d'ensemble du contrat.

L'entreprise cédante détermine donc deux plus-values dont l'une est relative aux droits sur les constructions et l'autre aux droits sur le terrain (droits assimilés à un élément non amortissable).

b° Dispositions applicables aux contrats conclus à compter du 1er janvier 1996

130

Les règles exposées aux n°s 100 et 120 sont applicables, étant précisé qu'en application de l'article 39-10 du CGI, les quotes-parts de loyers non déductibles en application des dispositions de ce même article doivent être considérées comme un élément du prix de revient du contrat pour le calcul de la plus-value.

b. Régime fiscal de la plus-value

1° Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier

140

Sous réserve des dispositions spécifiques prévues à l'article 39 duodecimes A, l'ensemble des règles prévues pour les plus-values de cession d'éléments amortissables de l'actif immobilisé sont applicables.

Il en résulte les conséquences suivantes.

a° Computation du délai de deux ans

150

Pour apprécier si un contrat est cédé dans un délai inférieur, égal ou supérieur à deux ans, au sens de l'article 39 duodecimes du code général des impôts, il y a lieu de retenir comme point de départ de ce délai selon le cas :

- la date de souscription du contrat (cession par le souscripteur) ;
- la date d'acquisition des droits (autres cas).

b° Qualification de la plus-value

160

Sous réserve des règles spécifiques applicables en matière d'impôt sur les sociétés, lorsque le contrat cédé a été acquis (ou souscrit) depuis moins de deux ans, l'intégralité de la plus-value réalisée lors de la cession est à court terme ; elle est donc soumise à l'impôt dans les conditions de droit commun.

Si le contrat cédé est détenu depuis au moins deux ans, la plus-value réalisée doit être répartie en plus-value à court terme et plus-value à long terme dans les conditions suivantes.

c° Plus-value à court terme

170

En application de l'[article 39 duodecimes A-1 du code général des impôts](#), la plus-value de cession d'un contrat de crédit-bail est considérée comme à court terme à concurrence des amortissements que l'entreprise cédante aurait pu pratiquer selon le mode linéaire si elle avait été propriétaire du bien qui fait l'objet du contrat (ci-après appelés « amortissement théorique »).

« L'amortissement théorique » est calculé à partir du prix d'acquisition du bien par le bailleur, c'est-à-dire du prix de revient du bien hors TVA récupérable.

Le prix d'acquisition ainsi déterminé est diminué du prix prévu au contrat pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente au terme du contrat même si celui-ci prévoit la possibilité de lever l'option d'achat avant le terme fixé initialement.

« L'amortissement théorique » mentionné à l'[article 39 duodecimes A-1](#) est calculé selon le mode linéaire en multipliant la base ainsi déterminée par le taux qui correspond à une durée d'utilisation égale à celle du contrat de crédit-bail.

La plus-value est à court terme à hauteur de « l'amortissement théorique » ainsi déterminé. Ce montant est soumis à l'impôt dans les conditions et au taux de droit commun.

Cas particulier : cession d'un contrat préalablement acquis

180

Dans ce cas la plus-value à court terme correspond :

- à « l'amortissement théorique », calculé comme il est dit ci-dessus, sur la durée pendant laquelle le cédant a été titulaire du contrat ;
- augmenté de l'amortissement effectivement pratiqué sur les droits attachés au contrat acquis, conformément à l'[article 39 duodecimes A-2](#).

d° Plus-value à long terme

190

Le régime des plus-values à long terme est applicable le cas échéant à la fraction de la plus-value réalisée qui excède celle qui est considérée à court terme.

La plus-value à long terme éventuellement dégagée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail est soumise à l'impôt sur le revenu à un taux réduit. Ce taux applicable au montant net des plus-values à long terme est fixé à l'[article 39 quindecimes du CGI](#).

200

Exemple d'application : Un contrat de crédit-bail mobilier a été conclu le 2 janvier N ; il porte sur un bien d'équipement acquis par le bailleur pour 10 000 € H.T. ;

Durée du contrat : 10 ans ;

Prix de levée d'option au terme du contrat : 1 000 € ;

Loyer annuel prévu : 1 200 € ;

Cession du contrat par le souscripteur A le 2 janvier N+5, pour 5 000 € ;

Cession du même contrat par l'acquéreur B le 2 janvier N+8, pour 3 000 €.

Chez le cédant (souscripteur A)

Résultat de la cession réalisée en N+5 :

- Plus-value réalisée : 5 000 €

« Amortissement théorique » : $(10\,000\text{ €} - 1\,000\text{ €}) \times 1/10 \times 5 = 4\,500\text{ €}$

Plus-value à court terme : 4 500 € (fraction de la plus-value correspondant à « l'amortissement théorique »)

Plus-value à long terme : $5\,000\text{ €} - 4\,500\text{ €} = 500\text{ €}$.

Chez le cessionnaire (acquéreur B)

Amortissement du contrat :

Durée normale d'utilisation du bien appréciée lors de l'acquisition du contrat : 6 ans ;

Amortissement pratiqué jusqu'en N+8 : $5\,000\text{ €} \times 1/6 \times 3 = 2\,500\text{ €}$

Résultat de la cession réalisée en N+8 :

Plus-value réalisée : $3\,000\text{ €} - (5\,000\text{ €} - 2\,500\text{ €}) = 500\text{ €}$

Plus-value à court terme : 500 €

Remarque : Dans ce cas, « l'amortissement théorique » n'est pas utilisé pour la qualification de la plus-value à court terme dès lors que cette dernière n'excède pas le montant des amortissements effectivement pratiqués.

2° Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier

a° Dispositions applicables aux contrats conclus jusqu'au 31 décembre 1995

210

Les dispositions exposées aux n°s [140 et suiv.](#) ci-dessus sont applicables à la plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier. Toutefois la fraction de la plus-value à court terme correspondant à « l'amortissement théorique » appelle les précisions suivantes.

« L'amortissement théorique » est calculé à partir du prix d'acquisition du bien par le bailleur, hors TVA récupérable ; le prix d'acquisition du bien s'entend du total du prix supporté pour l'acquisition des constructions et du terrain correspondant. En application de l'[article 39 duodecies A-1](#) la plus-value réalisée lors de la cession du contrat de crédit-bail est à court terme à hauteur de « l'amortissement théorique » défini ci-dessus n°s [170 et suiv.](#)

Dans la mesure où la plus-value doit être répartie entre les droits représentatifs des constructions, et ceux représentatifs du terrain « l'amortissement théorique » doit en priorité être retenu pour la qualification de la plus-value réalisée sur la fraction des droits représentative des constructions assimilée à un élément amortissable.

Si « l'amortissement théorique » excède le montant de cette dernière plus-value, le solde de « l'amortissement théorique » devra être retenu pour la qualification à court terme de la plus-value réalisée sur la fraction des droits représentative du terrain. Toutefois, il sera admis que la fraction de la plus-value afférente à ces droits imposable à court terme soit limitée à l'excédent du prix d'achat du terrain par le bailleur sur le prix de levée de l'option d'achat fixé au terme du contrat. En conséquence aucun « amortissement théorique » n'est à imputer sur la plus-value correspondant aux droits sur le terrain des lors que le prix de levée de l'option est au moins égal au prix de revient du terrain dans les écritures du bailleur.

220

En ce qui concerne les cessions successives d'un contrat de crédit-bail immobilier, la plus-value de cession des droits afférents aux constructions est à court terme :

- à concurrence de « l'amortissement théorique » qui est affecté à la qualification de cette plus-value ;
- augmentée de l'amortissement effectivement pratiqué sur les droits afférents aux constructions.

b° Dispositions applicables aux contrats conclus à compter du 1er janvier 1996

230

Sous réserve des dispositions de l'[article 39 duodecimes A du CGI](#), l'ensemble des règles prévues pour les plus-values de cession d'éléments amortissables de l'actif immobilisé sont applicables.

Ainsi, comme dans le cas d'une cession de contrat de crédit-bail mobilier, la computation du délai de 2 ans prévu par l'[article 39 duodecimes du code général des impôts](#) court à compter de la date de souscription du contrat ou de la date d'acquisition des droits.

En cas de cession d'un contrat de crédit-bail immobilier, la plus-value est considérée comme une plus-value à court terme à concurrence de la fraction déduite, pour l'assiette de l'impôt, de la quote-part des loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat diminuée du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers.

La référence à un amortissement théorique calculé sur le prix d'acquisition chez le bailleur pour qualifier la plus-value est ainsi abandonnée pour les contrats conclus à compter du 1er janvier 1996.

La répartition du prix de cession du contrat entre les droits représentatifs des constructions et du terrain demeure néanmoins utile, notamment, pour la détermination de la fraction des droits amortissables par le cessionnaire (cf. n° 50), ainsi que pour l'application du régime spécial prévu aux [articles 210 A et 210 B du code général des impôts](#) en faveur de certaines fusions et opérations assimilées.

4. Situation du cessionnaire d'un contrat de crédit-bail

240

En application des dispositions du [6 de l'article 39 duodecimes A du code général des impôts](#), les droits afférents au contrat doivent être assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour une fraction du prix auquel le contrat est acquis par le cessionnaire égale au rapport qui existe, à la date du transfert, entre la valeur réelle du terrain et celle de l'ensemble immobilier.

La fraction du prix d'acquisition des droits représentative des constructions est amortissable selon le mode linéaire sur la durée normale d'utilisation des constructions appréciée à la date de cession des droits (CGI ; art. 39 duodecimes A-2). La durée d'amortissement est, notamment, indépendante de la durée du contrat de crédit bail restant à courir (cf. DB 4 A 2172 repris dans le [BOI-BIC-BASE-60-20](#)).

Pour les contrats conclus à compter du 1er janvier 1996, les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour la fraction du prix auquel ils ont été acquis égale à la somme de la valeur réelle du terrain et des quotes-parts de loyers non déduites en application des dispositions du [10 de l'article 39 du CGI](#) au titre des éléments non amortissables, à la date du transfert du contrat, diminuée de la valeur du terrain à la signature du contrat avec le crédit-bailleur.

II. Situation du bailleur d'un contrat de crédit-bail

250

La situation du bailleur d'un contrat de crédit-bail est décrite dans les chapitres suivants

[BOI-BIC-BASE-60-20](#))

[BOI-BIC-BASE-60-30-10](#))

III. Cas particulier des fusions et opérations assimilées soumises au régime spécial prévu aux articles 210 A et 210 B du CGI

260

La plus-value réalisée lors d'une fusion ou d'un apport partiel d'actif en raison du transfert d'un contrat de crédit-bail est soumise au régime prévu à l'[article 39 duodecimes A du code général des impôts](#) .

Elle est susceptible de bénéficier du régime spécial des fusions prévu aux [articles 210 A et 210 B du code général des impôts](#), si les conditions posées par ces articles sont satisfaites (ce régime ne concerne que les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés).

A. Opérations portant sur un contrat de crédit-bail mobilier

270

Lorsque la plus-value est réalisée lors de l'apport d'un bien amortissable, il en résulte les conséquences suivantes :

- la société apporteuse n'est pas soumise à l'impôt sur la plus-value en cause ([CGI, art. 210 A-1](#)) ;
- la société bénéficiaire de l'apport doit réintégrer cette plus-value dans ses bénéfices imposables dans les conditions prévues pour les biens amortissables par l'[article 210 A-3-d du CGI](#) déjà cité.

B. Opérations portant sur un contrat de crédit-bail immobilier

280

En application de l'[article 210 A-5 du code général des impôts](#), les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'[article 39 duodecimes A du même code](#) pour l'application du régime des fusions.

En conséquence, la plus-value d'apport relative aux droits qui correspondent aux constructions, qui est considérée comme réalisée sur un élément d'actif immobilisé amortissable en application des dispositions de l'[article 39 duodecimes A](#), suit le régime prévu pour de tels biens (cf. ci-dessus n° 270).

Dès lors, la société bénéficiaire de l'apport doit réintégrer cette plus-value dans ses bénéfices imposables dans les délais prévus à l'[article 210 A-3-d du code général des impôts](#).

La plus-value d'apport relative aux droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier qui correspondent au terrain est considérée comme réalisée sur un élément de l'actif immobilisé non amortissable.

En application de l'[article 210 A-3-c du code général des impôts](#), cette plus-value n'est donc pas imposée entre les mains de la société apporteuse ; la société bénéficiaire des apports doit s'engager dans l'acte de fusion à calculer la plus-value réalisée ultérieurement lors de la cession de ces droits non amortissables, d'après la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société apporteuse.

À cet égard, l'[article 210 A-5](#) du CGI précise que pour l'application de cette règle, en cas de cession ultérieure des droits ainsi apportés, qui sont assimilés à des éléments non amortissables, ou de cession du terrain lui-même, la plus-value est calculée d'après la valeur que les droits avaient du point de vue fiscal dans les écritures de la société apporteuse.

Ainsi, lorsque l'apport des droits afférents au terrain a été placé sous le régime prévu aux [articles 210 A](#) et [210 B du CGI](#), et que le bien a été acquis au terme du contrat de crédit-bail, la plus-value de cession du terrain est calculée d'après la valeur que les droits correspondants avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société qui les a apportés, majorée du prix de revient du terrain tel qu'il est défini à l'[article 239 sexies C du code général des impôts](#).