RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-50-30-16/12/2013
Date de publication : 16/12/2013

BIC - Plus-values et moins-values - Régime applicable aux opérations de crédit-bail - Cession d'un bien acquis en exécution d'un contrat de crédit-bail

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 3 : Cession d'un bien acquis en exécution d'un contrat de crédit-bail

Sommaire :

I. Détermination de la plus-value
II. Régime fiscal de la plus-value de cession
A. Computation du délai de deux ans
1. Régime général
2. Opérations concernant des immeubles affectés à usage de bureaux et situés en Ile-de-France
B. Qualification de la plus-value
1. Dispositions applicables aux contrats conclus jusqu'au 31 décembre 1995 (et aux cessions de biens intervenues à compter du 1er octobre 1989)
a. Plus-value à court terme
1° Le bien cédé a été acquis par le souscripteur du contrat de crédit-bail
2° Le bien cédé a été acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail dont les droits ont été acquis d'un précédent locataire
b. Plus-value à long terme
2. Dispositions applicables aux contrats conclus à compter du 1er janvier 1996
a. Plus-value à court terme
1° L'immeuble cédé a été acquis par le souscripteur du contrat de crédit-bail
2° L'immeuble cédé a été acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail dont les droits ont été acquis d'un précédent locataire
b. Plus-value à long terme

1

En application du 4 de l'article 39 duodecies A du code général des impôts (CGI), pour les contrats conclus jusqu'au 31 décembre 1995, la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure d'un bien acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail est considérée comme une plus-value à court terme à hauteur des amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien augmentés des amortissements que l'entreprise aurait pu pratiquer selon le mode linéaire si elle avait été propriétaire du bien pendant la période au cours de laquelle elle a été titulaire du contrat (« amortissement théorique »).

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.

Pour l'application de ces dispositions, l'« amortissement théorique », est diminué du montant des sommes réintégrées en application de l'article 239 sexies du CGI et l'article 239 sexies B du CGI (CGI, art. 39 duodecies A, 4).

10

Pour les contrats conclus à compter du 1er janvier 1996, en cas de cession ultérieure d'un bien acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail, la plus-value réalisée est considérée comme une plus-value à court terme à hauteur des amortissements pratiqués sur le prix de revient augmentés, selon le cas, des amortissements que l'entreprise aurait pu pratiquer comme il est indiqué au 1 de l'article 39 duodecies A du CGI pendant la période au cours de laquelle elle a été titulaire du contrat, soit de la fraction déduite pendant la même période de la quote-part de loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat.

Pour l'application de ces dispositions, la fraction déduite de la quote-part de loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat est diminuée du montant des sommes réintégrées en application de l'article 239 sexies du CGI, et de l'article 239 sexies B du CGI et du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers.

I. Détermination de la plus-value

20

La plus-value de cession est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et son prix de revient, diminué des amortissements pratiqués.

En cas de cession d'un immeuble moyennant un prix global couvrant les constructions et le terrain, il y a lieu de déterminer le résultat de la cession en distinguant la part de ce résultat afférente respectivement aux constructions et au terrain (BOI-BIC-PVMV-10-20-30-10 au I-B § 50 à 70).

30

Cas particulier : cession d'un immeuble acquis dans le cadre d'un contrat de crédit-bail reçu lors d'un apport placé sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI et l'article 210 B du CGI.

En ce qui concerne les droits afférents aux constructions et au terrain, se reporter aux dispositions développées au III-B § 280 du BOI-BIC-PVMV-40-50-10.

40

Exemple :

La société A détient un contrat de crédit-bail immobilier depuis son origine.

La société B absorbe la société A, dans le cadre du régime prévu à l'article 210 A du CGI. À cette date le contrat a une valeur de 5 000 000 € dont 1 500 000 € représentent les droits afférents au terrain.

Les droits représentatifs du terrain constituent un élément d'actif non amortissable, et la plus-value d'apport (1 500 000 €) n'est pas imposée ; elle est reportée à la date de cession du bien.

La société B lève l'option d'achat et inscrit les terrains à son actif pour 2 500 000 € : 1 000 000 € correspondent au prix de levée d'option et 1 500 000 € à la valeur d'apport des droits afférents au terrain.

La société B cède l'immeuble pour 15 000 000 €, dont 3 000 000 € pour le terrain.

La plus-value taxable est alors, conformément aux dispositions du c du 3 de l'article 210 A du CGI, de :

- prix de cession : 3 000 000 € ;

- prix d'origine des droits afférents au terrain chez l'absorbée : 0 € ;

- prix d'inscription du terrain à l'actif lors de la levée d'option (hors évaluation des droits correspondants) : 1 000 000 € ;

- plus-value réalisée : 3 000 000 - (0 + 1 000 000) = 2 000 000 €.

II. Régime fiscal de la plus-value de cession

50

La cession d'une immobilisation acquise en crédit-bail est soumise au régime des plus-values professionnelles complété par l'article 39 duodecies A du CGI, sous réserve des règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés depuis le 1er janvier 1997 mentionnées au I-B-3-b-2°-b° § 230 du BOI-BIC-PVMV-40-50-10.

A. Computation du délai de deux ans

1. Régime général

60

Le délai de deux ans prévu à l'article 39 duodecies du CGI s'apprécie à partir de la date à laquelle l'élément considéré est définitivement entré à l'actif de l'entreprise, c'est-à-dire de la date de son acquisition.

Lorsque le bien est acquis en crédit-bail, cette date est celle du transfert effectif de propriété du bien au profit de l'entreprise locataire, résultant de la levée de l'option d'achat prévue au contrat.

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

70

La cession d'un immeuble affecté à titre principal à usage de bureaux et situé en Ile-de-France, acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail, entre également dans le champ d'application des plus-values professionnelles.

Cependant, le délai de 2 ans prévu par l'article 39 duodecies du CGI, s'apprécie, non pas à compter de la date du transfert effectif de propriété du bien résultant de la levée de l'option d'achat prévue au contrat mais à compter de la date d'inscription du bien à l'actif du crédit-bailleur.

B. Qualification de la plus-value

(cf. toutefois la réserve exprimée au **II § 50**)

80

Dans le cas où le bien acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail est détenu, au moment de la cession, depuis au moins deux ans, la plus-value réalisée est répartie entre le court terme et le long terme ainsi qu'il est précisé ci-après.

1. Dispositions applicables aux contrats conclus jusqu'au 31 décembre 1995 (et aux cessions de biens intervenues à compter du 1er octobre 1989)

a. Plus-value à court terme

90

Conformément aux dispositions du 3 et du 4 de l'article 39 duodecies A du CGI, en cas de cession d'un bien mobilier ou immobilier acquis en crédit-bail, le montant de la plus-value à court terme est déterminé dans les conditions suivantes.

1° Le bien cédé a été acquis par le souscripteur du contrat de crédit-bail

100

Dans ce cas, la plus-value est à court terme à hauteur :

- des amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien (prix de levée de l'option d'achat, majoré le cas échéant pour les immeubles de la réintégration prévue à l'article 239 sexies du CGI et l'article 239 sexies B du CGI) ;

. de l'« amortissement théorique » défini au § 1.

La plus-value à court terme est en outre majorée des amortissements expressément exclus des charges déductibles et de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI (CGI, art. 39 duodecies, 2-b).

110

Cas particulier : cession d'un immeuble acquis en crédit-bail.

Dans le cas d'une cession d'un immeuble acquis en crédit-bail, le montant de l'«amortissement théorique », calculé comme il est dit au I-B-3-b-1°-c° § 170 du BOI-BIC-PVMV-40-50-10, est diminué du montant de la réintégration prévue à l'article 239 sexies du CGI et l'article 239 sexies B du CGI.

La règle d'affectation prioritaire prévue au I-B-3-B-2°-a° § 210 du BOI-BIC-PVMV-40-50-10 en ce qui concerne la cession de droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier, est transportable en cas de cession d'un immeuble acquis au moyen d'un tel contrat.

L'« amortissement théorique » est donc affecté en priorité à la qualification de la plus-value relative à la cession des constructions.

2° Le bien cédé a été acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail dont les droits ont été acquis d'un précédent locataire

120

Dans ce cas, la plus-value à court terme est déterminée en tenant compte des amortissements définis au **II-B-1-a-1° § 100 à 110** étant précisé que les amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien comprennent les amortissements afférents aux droits attachés au contrat.

b. Plus-value à long terme

130

La fraction de la plus-value globale qui excède la plus-value à court terme définie au **II-B-1-a § 90 à 120** relève du régime des plus-values à long terme.

2. Dispositions applicables aux contrats conclus à compter du 1er janvier 1996

a. Plus-value à court terme

1° L'immeuble cédé a été acquis par le souscripteur du contrat de crédit-bail

140

La plus-value réalisée est considérée comme une plus-value à court terme à hauteur :

- des amortissements pratiqués sur le prix de revient ;

- augmentés de la fraction déduite, pendant la période au cours de laquelle l'entreprise a été titulaire du contrat, des quotes-parts de loyers prises en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour

la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat ;

- ces quotes-parts étant elles-mêmes diminuées du montant des sommes réintégrées au moment de la levée de l'option (CGI, art. 239 sexies et CGI, art. 239 sexies B) et du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers.

2° L'immeuble cédé a été acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail dont les droits ont été acquis d'un précédent locataire

150

Dans ce cas, la plus-value à court terme est déterminée en tenant compte des amortissements afférents aux droits attachés au contrat.

b. Plus-value à long terme

160

La fraction de la plus-value globale qui excède la plus-value à court terme définie au **II-B-2-a § 140 à 150** relève du régime des plus-values à long terme (cf. toutefois II § 50 s'agissant de la suppression du régime des plus ou moins-values à long terme, sous certaines conditions, pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés).

170

Exemple :

L'immeuble pris en crédit-bail dans les conditions fixées dans l'exemple figurant au II-A-1-a § 70 du BOI-BIC-BASE-60-30-10, a été acquis par le crédit-preneur à l'issue de la période de location.

Cet immeuble est revendu trois ans après son acquisition pour une somme globale de 450 000 €. La valeur du terrain est alors égale à 20 % de la valeur totale de l'immeuble.

La durée normale d'utilisation des constructions appréciée à la date de levée de l'option sera supposée égale à 15 ans.

Détermination et qualification de la plus-value

	Constructions	Terrain	Total
Détermination de la plus-value			
Prix de levée de l'option		30 000	30 000
Loyers non déduits		15 000	15 000
Réintégration à la levée de l'option (1)	63 750		63 750

- **Prix de revient de l'immeuble**	**63 750**	**45 000**	**108 750**
Amortissements pratiqués	12 750		12 750
Valeur nette comptable	51 000	45 000	96 000
Prix de cession	360 000	90 000	450 000
- **Plus-value**	**309 000**	**45 000**	**354 000**
Qualification de la plus-value			
Amortissements pratiqués	12 750		12 750
Quotes-parts des loyers prises en compte pour la détermination du prix de levée de l'option et déduites durant la période de location	279 000		279 000
Réintégration à la levée de l'option	63 750		63 750
- **Fraction de la plus-value réputée à court terme**	**228 000**	**0**	**228 000**
Plus-value à court terme	**228 000**	**0**	**228 000**
Plus-value à long terme	**81 000**	**45 000**	**126 000**

(1) S'agissant du calcul de la réintégration pratiquée à la levée d'option, il convient de se reporter au I-B-1-a-1° § 60 du BOI-BIC-PVMV-40-50-20.