RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-20-30-60-07/09/2016
Date de publication : 07/09/2016

BA - Base d'imposition - Plus-values et moins values de cessions d'éléments d'actif - Cas des plus-values en cas d'apports d'un ou plusieurs éléments d'actif

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles
Base d'imposition
Titre 2 : Régimes réels d'imposition
Chapitre 2 : Détermination du produit brut
Section 3 : Plus et moins-values de cession d'éléments d'actif
Sous-section 6 : Cas des plus-values en cas d'apports d'un ou plusieurs éléments d'actifs

Sommaire :

I. Plus et moins-values réalisées en cas de transmission d'entreprises
A. Apport en société d'une entreprise agricole individuelle (CGI, art. 151 octies)
1. Conditions relatives à l'apport
a. Apport par un exploitant agricole individuel
b. Apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation à l'exception des immeubles
1° Ensemble de l'actif immobilisé
2° Actifs affectés à l'exploitation
3° Apport à une société
2. Conditions relatives au bail pour les éléments non compris dans l'apport
a. Nature des contrats concernés
1° Conventions soumises au statut des baux ruraux
2° Baux ruraux à long terme
3° Conventions visées à l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime
b. Caractéristiques des contrats
c. Obligations déclaratives
3. Régime des plus-values consécutives à l'apport
a. Plus-values sur les éléments apportés
1° Éléments inscrits à l'actif
2° Éléments qui ne figuraient pas à l'actif
b. Plus-values sur les éléments retirés dans le patrimoine privé

1° Immeubles
2° Améliorations du fonds
4. Remise en cause du régime
5. Conséquences fiscales lorsque les immeubles cessent d'être mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport
a. Résiliation anticipée d'un bail rural à long terme ou d'un contrat de mise à disposition conclu avant le 1er janvier 1996
1° Situations qui n'entraînent pas la remise en cause
2° Sanctions - dispositif applicable en cas de résiliation au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1995
3° Pénalités
b. Résiliation ou terme non renouvelé de contrats conclus à compter du 1er janvier 1996
B. Transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle (CGI, art. 41)
C. Transmission à titre gratuit de droits sociaux (CGI, art. 151 nonies)
II. Apports à un groupement agricole d'exploitation en commun

I. Plus et moins-values réalisées en cas de transmission d'entreprises

A. Apport en société d'une entreprise agricole individuelle (CGI, art. 151 octies)

1

Le dispositif prévu à l'article 151 octies du code général des impôts (CGI) est pour l'essentiel commenté au BOI-BIC-PVMV-40-20-30 auquel il convient de se reporter.

10

Les exploitants agricoles qui apportent à une société soumise à un régime réel d'imposition l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de leur activité professionnelle peuvent bénéficier du régime prévu à l'article 151 octies du CGI qui permet, notamment, un report d'imposition des plus-values afférentes aux éléments non amortissables et une réintégration, au nom de la société bénéficiaire des apports, des plus-values afférentes aux éléments amortissables apportés.

Lorsque ces exploitants apportent l'ensemble de ces éléments à l'exception de tout ou partie des immeubles affectés à leur activité qu'ils conservent dans leur patrimoine privé, ils peuvent bénéficier du régime déjà cité à condition de conclure avec cette société un simple contrat de mise à disposition écrit et enregistré, visé à l'article L. 411-1 du code rural et de la pêche maritime, l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime, quelle que soit sa durée.

Cet article prévoit par ailleurs les dispositions applicables lorsque les immeubles cessent d'être mis à la disposition de la société.

1. Conditions relatives à l'apport

20

L'article 151 octies du CGI s'applique aux apports qui remplissent les conditions énumérées au BOI-BIC-PVMV sous réserve des précisions suivantes.

a. Apport par un exploitant agricole individuel

30

L'apport doit être réalisé par un exploitant agricole exerçant à titre individuel.

Cette condition est réputée remplie :

- par les conjoints exploitants agricoles ;

- par les membres d'une indivision successorale qui porte sur une exploitation agricole, sous réserve que l'indivision ne constitue pas une société de fait.

Le fait d'être par ailleurs membre d'une société ou d'un groupement ne fait pas obstacle à l'application de l'article 151 octies du CGI.

40

En revanche, les dispositions de l'article 151 octies du CGI ne sont pas applicables aux apports réalisés par :

- les sociétés civiles, y compris les groupements agricoles d'exploitation en commun et les exploitations agricoles à responsabilité limitée, même à associé unique ;

- les sociétés commerciales, y compris les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée ;

- les sociétés de fait, les sociétés en participation ou les indivisions autres que celle qui est mentionnée précédemment ;

- les exploitations en métayage.

b. Apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation à l'exception des immeubles

50

L'apport doit porter sur la pleine propriété de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exploitation.

Toutefois, les immeubles peuvent ne pas être apportés.

1° Ensemble de l'actif immobilisé

60

Conformément au Ide l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI, les immeubles, bâtis ou non bâtis (sous réserve du cas particulier des terres), qui sont utilisés pour les besoins de l'exploitation agricole et qui appartiennent à l'exploitant font obligatoirement partie de l'actif professionnel immobilisé (bâtiments d'exploitation y compris leurs sols, locaux d'habitation où est logé le personnel salarié de l'entreprise, plantations etc.).

Pour les apports réalisés à compter du 1er janvier 1996, l'exploitant agricole a la faculté de mettre les immeubles en cause à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat écrit et enregistré visé à l'article L. 411-1 du code rural et de la pêche maritime, l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime, quelle que soit sa durée (loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995 de finances rectificative pour 1995, art. 31).

Par conséquent, pour les apports réalisés depuis le 1er janvier 1996, l'exploitant peut apporter une partie des immeubles figurant à son actif et conserver l'autre partie si celle-ci est mise à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat écrit et enregistré visé à l'article L. 411-1 du code rural et de la pêche maritime, l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime, quelle que soit la durée dudit contrat.

70

RES N°2007/24 (FP) du 17 juillet 2007 : Conservation des droits à paiement unique lors de l'apport d'une exploitation agricole à une société.

Question : *En cas d'apport d'une exploitation agricole, les dispositions de l'article 151 octies du CGI sont-elles applicables lorsque les droits à paiement unique (DPU) de l'apporteur ne sont pas transférés lors de l'apport mais sont mis à disposition au profit de la société bénéficiaire de l'apport ?*

Réponse :

En application de l'article 151 octies du CGI, les plus-values soumises au régime de l'article 39 duodecies du CGI à l'article 39 quindecies du CGI et réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier d'un régime de neutralité fiscale inspiré de celui des fusions.

La branche complète d'activité se définit en principe de la même manière que pour la mise en œuvre de l'article 210 B du CGI. Elle comprend donc l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise ou d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens (BOI-IS-FUS-20-20 au I-A § 30 et suiv.).

L'entreprise individuelle se définit, pour sa part, comme une unité économique autonome, gérée et détenue par une ou plusieurs personnes physiques n'ayant pas constitué entre elles une société et regroupant des moyens d'exploitation et une clientèle propres. Elle dispose d'un bilan fiscal où sont inscrits des éléments (actifs et passifs) affectés à l'exercice d'une activité professionnelle de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole ainsi que ceux que l'exploitant a décidés d'y porter dans le cadre de la liberté de gestion qui, le cas échéant, lui est reconnue par la loi.

Pour l'application de l'article 151 octies du CGI, tous les éléments d'actif et de passif directement ou indirectement liés à l'entreprise individuelle ou à la branche complète d'activité transmise doivent donc être apportés à l'exception des immeubles, qui peuvent ne pas être apportés s'ils sont mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans.

Les DPU, qui sont obligatoirement inscrits à l'actif en tant qu'immobilisations incorporelles non amortissables, ne constituent pas des biens immeubles. Ils doivent donc, en principe, être compris dans l'apport.

Toutefois, lorsque les DPU sont liés à l'exploitation de terres qui font l'objet d'une mise à disposition au profit de la société bénéficiaire de l'apport dans les conditions prévues au dixième alinéa du I de l'article 151 octies du CGI, il est admis que les DPU ne soient pas apportés s'ils sont mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans les mêmes conditions que les terres.

Les droits au paiement de base (DPB), qui se substituent aux DPU à compter du 1er janvier 2015, sont également enregistrés en immobilisations incorporelles et doivent donc, en principe, être compris dans l'apport de l'exploitation agricole pour bénéficier des dispositions de l'article 151 octies du CGI.

Toutefois, le rescrit n° 2007/24 (FP) est transposable, sous les mêmes conditions, à l'apport d'une exploitation agricole sans transfert des DPB.

Pour plus de précisions sur la mise à disposition de DPB, il convient de se reporter au I-B § 80 et suivants du BOI-BA-CHAMP-10-40.

Remarques :

- les améliorations foncières permanentes (travaux de défrichement, arasement de talus, comblement de mares, etc.) qui constituent un élément du prix de revient des terres suivent le même régime que les terres qui en ont bénéficié ;

- les améliorations foncières temporaires (drainage, création de voies de desserte, etc.) sont obligatoirement inscrites à l'actif du bilan même si les terres qu'elles concernent n'ont pas fait l'objet d'une telle inscription. Les dispositions législatives précitées autorisent les exploitants à ne pas les apporter si elles sont données à bail à long terme à la société ou mis à sa disposition dans les conditions sus-indiquées. Il en est de même des plantations (si les plantations ou les améliorations du fonds sont situées sur des terres prises à bail, leur apport en propriété à la société doit s'accompagner soit d'un apport du droit au bail dans les conditions prévues à l'article L. 411-38 du code rural et de la pêche maritime, soit d'une mise à disposition des terres louées au profit de cette société dans les conditions prévues à l'article L. 411-37 du code rural et de la pêche maritime) ;

- les autres immobilisations (matériel, outillage, mobilier, animaux, etc.) sont considérées comme des éléments de l'actif professionnel si, fiscalement, elles sont inscrites au bilan joint à la déclaration de résultats (tableau n° **2144-SD** [CERFA n° 11149] disponible sur le site www.impots.gouv.fr) pour les exploitants soumis au bénéfice réel normal.

Pour les exploitants relevant du régime des micro-exploitations, en l'absence de bilan ou de document en tenant lieu, les immobilisations concernées sont celles qui sont utilisées pour l'activité agricole.

Les améliorations du fonds (arriérés de fumure, assolements, etc.) peuvent être inscrites au bilan. Il est admis, dans ce cas, qu'elles suivent le même régime que les terres qui en ont bénéficié. En tout état de cause, le fermier devra les apporter obligatoirement pour bénéficier des dispositions de l'article 151 octies du CGI si elles concernent des terres dont il est locataire et qu'il met à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport.

Aussi, l'article L. 411-75 du code rural et de la pêche maritime a donc prévu la possibilité d'apporter en société les améliorations faites par le fermier contre attribution de parts.

Pour les apports en société d'exploitations agricoles réalisés à compter de cette date, l'application des dispositions de l'article 151 octies du CGI est strictement subordonnée à l'apport des améliorations du fonds inscrites à l'actif du fermier.

Les biens propres du conjoint de l'exploitant agricole qui figurent à l'actif professionnel devront être apportés en totalité.

80

L'exploitant agricole n'est pas tenu d'apporter ses biens non immobilisés (stocks, créances, trésorerie, etc.). Compte tenu notamment de la spécificité des stocks en agriculture, il est admis que l'entreprise individuelle subsiste uniquement pour la commercialisation des stocks (RM Patriat, n° 19124, JO AN du 28 janvier 1991, p. 298).

2° Actifs affectés à l'exploitation

90

Parmi les biens immobilisés, l'apport ne doit concerner que les biens nécessaires à l'exercice de l'activité agricole de l'apporteur.

Les biens qui figurent à l'actif du bilan mais qui ne sont pas nécessaires à l'exploitation (maison d'habitation, immeubles donnés à bail etc.) peuvent être apportés, mais les plus-values sur ces biens ne bénéficient pas du sursis d'imposition prévu par l'article 151 octies du CGI.

Pour les immobilisations à usage mixte (véhicule par exemple), l'exploitant individuel a le choix de les apporter ou non à la société. S'il les apporte, les plus-values sur ces immobilisations bénéficient des dispositions de l'article 151 octies du CGI.

Remarque : L'inscription à l'actif professionnel et l'affectation à l'activité s'apprécient à la date de réalisation de l'apport.

Lorsque l'exploitation agricole comprend plusieurs branches d'activité (par ex. : céréalière et viticole), l'apport d'une branche complète peut bénéficier des dispositions de l'article 151 octies du CGI.

Les dispositions de l'article 151 octies du CGI s'appliquent dans l'hypothèse évoquée au II-A-2-f § 210 du BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10 (cession d'éléments d'actif au futur associé avant l'apport).

3° Apport à une société

100

Sur ce point, il convient de se reporter au III § 260 à 290 du BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10.

2. Conditions relatives au bail pour les éléments non compris dans l'apport

110

L'exploitant agricole qui apporte en société peut conserver une partie de ses immeubles sous conditions de mise à disposition (cf. I-A-1-b-1° § 60 et suiv.).

a. Nature des contrats concernés

1° Conventions soumises au statut des baux ruraux

120

Sous réserve des contrats énumérés à l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime (cf. **I-A-2-a-3° § 150**), les conventions de mise à disposition à titre onéreux d'un immeuble à usage agricole en vue de l'exploiter sont soumises au statut des baux ruraux.

Il s'agit notamment des baux à ferme (baux ruraux ordinaires) et des baux ruraux par détermination de la loi visés à l'article L. 431-1 du code rural et la pêche maritime (baux à domaine congéable, baux d'élevage concernant toute production hors sol, de marais salants, d'étangs et de bassins aménagés servant à l'élevage piscicole, baux d'établissements horticoles, de cultures maraîchères et de cultures de champignons et baux d'élevage apicole).

2° Baux ruraux à long terme

130

Les immeubles doivent être donnés à bail rural à long terme conclu en application de l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime, à l'exception de l'article L. 416-7 du code rural et de la pêche maritime.

En pratique, le bail rural à long terme est caractérisé par une durée initiale d'au moins dix-huit ans (durée de vingt-cinq ans pour les baux à long préavis et les baux de longue carrière), sans possibilité de reprise pendant cette durée initiale, renouvelable par période de neuf ans et par un état des lieux (à défaut, il s'agit d'un bail ordinaire).

Le bail rural à long terme peut revêtir la forme d'un bail à métayage (code rural et de la pêche maritime, art. L. 416-8).

Ce bail doit être écrit et régulièrement enregistré et publié (CGI, art.647, I et CGI, art. 743, 2°).

À défaut, le régime de l'article 151 octies du CGI n'est pas applicable.

140

Ces conditions ne sont pas exigées si l'exploitant fait également apport à la société, à titre onéreux ou pur et simple, de l'usufruit de ces immeubles pour une durée au moins égale à 18 ans. Dans ce cas, cet apport entraîne l'imposition de la plus-value sur la valeur en pleine propriété (RM Gantier, n° 1034, JO AN du 25

novembre 1988, p. 3430).

3° Conventions visées à l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime

150

Ces contrats limitativement énumérés par la loi ne sont pas soumis au statut des baux ruraux. Il s'agit des :

1- conventions conclues en application de dispositions législatives particulières : bail emphytéotique (code rural et de la pêche maritime, art. L. 451-1 et suivants), bail à complant (code rural et de la pêche maritime, art. L. 441-1 et suivants), conventions pluriannuelles d'exploitation (code rural et de la pêche maritime, art. L. 481-1) ;

2- conventions d'occupation précaire, c'est-à-dire les conventions conclues avec l'intention de ne conférer sur les biens mis à disposition qu'une jouissance provisoire. Celles-ci peuvent être conclues dans les cas suivants :

- en vue de la mise en valeur de biens successoraux, dès lors qu'une instance est en cours devant la juridiction compétente ou que le maintien temporaire dans l'indivision résulte d'une décision judiciaire prise en application des articles 815 et suivants du code civil,

- afin de permettre au preneur ou à son conjoint de rester dans tout ou partie d'un bien loué lorsque le bail est expiré ou résilié et n'a pas fait l'objet d'un renouvellement,

- pour permettre l'exploitation temporaire d'un bien dont l'utilisation principale n'est pas agricole ou dont la destination agricole doit être changée,

- conventions portant sur l'utilisation des forêts ou des biens soumis au régime forestier, y compris sur le plan agricole ou pastoral,

- et enfin, les mises à disposition, à titre onéreux, d'une société par une personne qui participe effectivement à leur exploitation au sein de celle-ci.

b. Caractéristiques des contrats

160

Les contrats en cause doivent remplir les conditions prévues ci-dessous :

- être conclue concomitamment à l'opération d'apport (il conviendra toutefois de tenir compte des circonstances particulières qui pourraient justifier un délai relativement bref entre la date de réalisation de l'apport et la signature de la convention de mise à disposition) ;

- porter sur l'ensemble des immeubles non compris dans l'apport qui étaient affectés à l'exploitation, qu'ils aient été inscrits ou non à l'actif du bilan ;

- être constatée par un acte enregistré.

c. Obligations déclaratives

170

Outre les obligations déclaratives mentionnées à l'article 54 septies du CGI et au II de l'article 151 octies du CGI, une copie de la convention de mise à disposition devra être jointe à l'acte d'apport ou à la déclaration en tenant lieu, ainsi qu'à la déclaration de cessation d'activité de l'entreprise individuelle ou, éventuellement, à la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel est fait l'apport.

3. Régime des plus-values consécutives à l'apport

a. Plus-values sur les éléments apportés

1° Éléments inscrits à l'actif

180

Les immobilisations, affectées à l'activité professionnelle, autres que les immeubles retirés de l'actif professionnel, bénéficient des dispositions de l'article 151 octies du CGI :

- pour les biens non amortissables (terres apportées, sols des bâtiments, immobilisations incorporelles, etc.), l'imposition des plus-values est reportée jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droit sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la cession des immobilisations par la société si elle est antérieure (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20 au I-A § 30 et suiv.) ;

- pour les biens amortissables, l'imposition des plus-values est effectuée au nom de la société bénéficiaire de l'apport selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20 au I-B § 190 et suiv.).

Toutefois, par dérogation à ce principe, l'apporteur peut opter pour l'imposition immédiate de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments amortissables au taux prévu au 1 du I de l'article 39 quindecies du CGI . Dans ce cas, la société bénéficiaire de l'apport est libérée, à due concurrence, de l'obligation de réintégration de cette plus-value dans ses propres résultats (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20 au I-B-1 § 210 et suiv.).

(190)

2° Éléments qui ne figuraient pas à l'actif

200

Les éléments qui figuraient dans le patrimoine privé de l'exploitant ne donnent lieu à aucune imposition au titre des plus-values professionnelles lors de l'apport.

b. Plus-values sur les éléments retirés dans le patrimoine privé

1° Immeubles

210

Dès lors que les immeubles sont donnés à bail à la société ou mis à sa disposition, ils sont retirés de l'actif professionnel de l'exploitant individuel et transférés dans son patrimoine privé.

Ce retrait d'actif donne lieu à la taxation des plus-values constatées à cette occasion dans les conditions de droit commun.

2° Améliorations du fonds

220

Le retrait d'actif des améliorations du fonds (cf. I-A-1-b-1° § 60) donne lieu à la taxation des plus-values constatées à cette occasion dans les conditions de droit commun.

4. Remise en cause du régime

230

Outre la cession à titre onéreux ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou la cession des immobilisations par la société qui mettent fin au report d'imposition des plus-values, l'article 151 octies du CGI prévoit que lorsque les immeubles cessent d'être mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport, les plus-values, non encore imposées, afférentes aux éléments non amortissables sont comprises dans les bases de l'impôt dû par l'apporteur, au titre de l'année au cours de laquelle cette mise à disposition a cessé.

Les plus-values et les profits afférents aux autres éléments apportés qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt ainsi que les provisions afférentes à l'ensemble des éléments apportés qui n'ont pas encore été reprises sont rapportés aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport au titre de l'exercice au cours duquel la mise à disposition a cessé.

La cession à titre onéreux ou le rachat entraînant l'imposition de la plus-value sont évoqués au BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20 auquel il convient de se reporter. Les conséquences fiscales de la cessation de la mise à disposition des immeubles sont précisées au **I-A-5 § 240 et suivants**.

5. Conséquences fiscales lorsque les immeubles cessent d'être mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport

a. Résiliation anticipée d'un bail rural à long terme ou d'un contrat de mise à disposition conclu avant le 1er janvier 1996

240

La résiliation du bail rural à long terme ou du contrat de mise à disposition au cours de la période de dix-huit ans entraîne la remise en cause du régime prévu à l'article 151 octies du CGI.

Cette remise en cause s'applique dans toutes les situations où le contrat de mise à disposition ou le bail rural à long terme est résilié au cours de la période de dix-huit ans, à l'exception des situations mentionnées au **I-A-5-a-1° § 250**.

En outre, la transformation au cours de la période de dix-huit ans d'un contrat de mise à disposition en bail rural ordinaire à long terme ou en bail rural ordinaire pour la période restant à courir jusqu'au terme des dix-huit ans, n'est pas considérée comme une résiliation anticipée de la convention de mise à disposition initiale.

1° Situations qui n'entraînent pas la remise en cause

250

En revanche, la remise en cause ne sera pas effectuée dans les situations suivantes :

- résiliation totale ou partielle pour cause d'expropriation relevant du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique ;

- résiliation totale ou partielle, à l'initiative du preneur, en cas de remembrement si l'étendue de la jouissance de la société preneuse est diminuée par l'effet de l'aménagement foncier (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-15) ;

- résiliation totale ou partielle à la demande du preneur si les terres, étant situées dans une zone d'aménagement différé (ZAD) ou dans une zone de préemption d'un espace naturel sensible (code de l'urbanisme, art. L. 213-10), font l'objet d'une préemption ;

- apport pur et simple ou à titre onéreux, total ou partiel, par le bailleur ou le propriétaire, en cours de bail ou de contrat, des immeubles ou de la nue-propriété des immeubles à la société ;

- apport pur et simple ou à titre onéreux, total ou partiel, par le bailleur ou le propriétaire, en cours de bail ou de contrat, de l'usufruit des immeubles à la société pour une durée au moins égale à la période restant à courir du bail consenti lors de l'apport ;

- cession, même à titre gratuit, ou apport total ou partiel, en cours de bail ou de contrat, des immeubles à un acquéreur, personne physique ou société, qui continuera le bail ou le contrat de mise à disposition ;

- conversion d'un bail à métayage en bail à fermage, dès lors qu'elle n'entraîne pas une résiliation du bail ou une reprise.

2° Sanctions - dispositif applicable en cas de résiliation au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1995

260

En cas de remise en cause du régime prévu à l'article 151 octies du CGI pour cause de résiliation anticipée du bail rural à long terme ou du contrat de mise à disposition, l'ensemble des conséquences liées à la cessation totale ou partielle de l'entreprise individuelle sont mises à la charge de la société

bénéficiaire de l'apport au titre de l'exercice au cours duquel l'apport est intervenu.

La résiliation entraîne donc la taxation, au niveau de la société bénéficiaire des apports, au titre de l'exercice au cours duquel l'apport est intervenu :

- des plus-values réalisées lors de l'apport des éléments non amortissables ;

- des plus-values réalisées lors de l'apport des éléments amortissables à l'exclusion de la plus-value nette à long terme pour laquelle l'apporteur a opté pour l'imposition immédiate ;

- et de l'ensemble des provisions afférentes aux éléments apportés qui avaient été constituées par l'apporteur et reprises au bilan de la société bénéficiaire des apports.

270

Les modalités de mise en œuvre de ces impositions complémentaires appellent les observations suivantes :

- dans l'hypothèse où l'apporteur a déjà acquitté tout ou partie de l'imposition des plus-values afférentes aux éléments non amortissables apportés du fait de la réalisation d'un des faits générateurs prévus à l'article 151 octies du CGI (cession à titre onéreux ou rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou cession de ces éléments), l'imposition de la totalité de la plus-value au nom de la société conduit à la restitution de l'impôt déjà acquitté par l'apporteur sur cette même plus-value ;

- s'agissant des plus-values afférentes aux éléments amortissables apportés , l'imposition de la totalité de ces plus-values au titre de l'exercice en cours à la date d'apport conduit la société bénéficiaire à diminuer les résultats des exercices suivants à la hauteur des réintégrations déjà pratiquées ;

- les plus-values rapportées aux résultats de la société bénéficiaire doivent être imposées selon le régime dont elles relèvent (court terme ou long terme), étant souligné que le taux réduit à prendre en compte est celui applicable à la société, en vigueur à la date de l'apport ;

- en ce qui concerne l'imposition des provisions constituées par l'apporteur et reprises au bilan de la société bénéficiaire des apports, il est admis que cette dernière puisse diminuer les résultats des exercices suivants à hauteur des reprises de ces provisions déjà effectuées.

3° Pénalités

280

Les impositions supplémentaires sont assorties des intérêts de retard et, le cas échéant, des majorations prévues à l'article 1728 du CGI et à l'article 1729 du CGI.

Lorsque la plus-value afférente aux éléments amortissables a déjà été rapportée par fractions, aux résultats des exercices suivants l'apport de la société bénéficiaire de celui-ci, le calcul des intérêts de retard afférents à chaque fraction de plus-value déjà rapportée sera arrêtée :

- au dernier jour du mois au cours duquel les déclarations de résultats mentionnant ces fractions sont déposées, si la société dépose spontanément une déclaration rectificative à la date de résiliation ;

- au dernier jour du mois de la notification de redressements dans le cas contraire.

b. Résiliation ou terme non renouvelé de contrats conclus à compter du 1er janvier 1996

290

Sous réserve des situations mentionnées au I-A-5-a-1° § 250, le report d'imposition est remis en cause lorsque des immeubles concernés cessent d'être mis à la disposition de la société. Il en est ainsi quelles que soient la date et l'origine de cet événement (résiliation du contrat de mise à disposition, non-renouvellement du bail au profit de la société, etc.).

Les impositions résultant de la remise en cause du régime de report sont établies au titre de l'exercice au cours duquel la mise à disposition a cessé.

300

La société bénéficiaire des apports est imposée à raison :

- de la fraction non encore imposée des plus-values réalisées lors de l'apport des éléments amortissables ;

- des provisions afférentes à l'ensemble des éléments apportés (immobilisations amortissables et non amortissables, actif circulant) qui n'ont pas encore été reprises ;

- des profits afférents aux autres éléments apportés qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt (notamment les profits sur stocks dans l'hypothèse où ils ont été apportés à leur valeur comptable).

310

L'apporteur est imposé à raison des plus-values afférentes aux éléments non amortissables qui n'ont pas encore été soumises à l'impôt.

En cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport, réalisée dans les conditions mentionnées au a du I de l'article 151 octies du CGI, la taxation des plus-values en cause est effectuée au nom de cette personne.

B. Transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle (CGI, art. 41)

320

Le I de l'article 41 du CGI prévoit un report d'imposition des plus-values constatées à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle. Ce dispositif est commenté au BOI-BIC-PVMV-40-20-10.

Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la transmission, les plus-values demeurant en report sont exonérées (CGI, art. 41, II).

C. Transmission à titre gratuit de droits sociaux (CGI, art. 151 nonies)

330

Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 du CGI et de l'article 8 ter du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels (ou des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux), ses droits ou parts dans la société sont considérés, notamment pour l'application de l'article 38 du CGI, de l'article 72 du CGI et de l'article 93 du CGI, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

340

En cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, la plus-value n'est pas immédiatement imposée si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement de calculer la plus-value réalisée à l'occasion de la cession ou de la transmission ultérieure de ces droits par rapport à leur valeur d'acquisition par le précédent associé.

350

En cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'une société visée au I-A-1-a § 30, ou de sa transformation en société passible de cet impôt, l'imposition de la plus-value constatée est reportée à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'associé.

Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions.

360

Lorsque le contribuable cesse d'exercer son activité professionnelle, l'imposition de la plus-value constatée sur les parts dont il conserve la propriété est reportée jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts.

Ce report est maintenu dans les conditions prévues au **I-C § 350**.

Ces dispositions s'appliquent aux plus-values constatées depuis le 1er janvier 1989 (BOI-BIC-PVMV-40-30-10).

II. Apports à un groupement agricole d'exploitation en commun

370

L'article 73 E du CGI précise les conséquences fiscales de l'apport d'un élément d'actif ou d'une exploitation agricole à un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC), qui est constitutif, sur le plan fiscal, d'une cession et entraîne la constatation chez l'apporteur d'une plus-value professionnelle comprise dans le résultat de l'exercice de réalisation d'apport mentionnée dans la déclaration annuelle des bénéfices (BOI-BA-CESS-10 au V § 70 à 90).