

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-10-20-30-20-09/01/2013

Date de publication : 09/01/2013

BIC-Plus-values et moins-values - Règles générales - Calcul des plus-values et moins-values - Cession d'un élément d'actif immobilisé non utilisé exclusivement pour les besoins de l'activité professionnelle

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 1 : Règles générales

Chapitre 2 : Calcul des plus-values et moins-values d'actif immobilisé

Section 3 : Solutions particulières

Sous-section 2 : Cession d'un élément d'actif immobilisé non utilisé exclusivement pour les besoins de l'activité professionnelle

Sommaire :

I. Détermination de la plus-value

A. Calcul du montant de la plus-value professionnelle

1. Retraitement du prix de cession

2. Retraitement de la valeur nette comptable

B. Calcul du montant de la plus-value privée

II. Cas particulier d'utilisation mixte de l'immobilisation

AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 9 janvier 2013 jusqu'au 22 février 2013 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ce document est donc susceptible d'être révisé à l'issue de la consultation. Il est néanmoins opposable dès sa publication.

1

Conformément au 2 du II et au 2 du III de l'article 155 du code général des impôts (CGI), lorsqu'une entreprise individuelle ou une société de personnes soumise à un régime réel d'imposition et relevant des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles cède un élément d'actif immobilisé qui

n'a pas été utilisé pendant la totalité de la période de son inscription à l'actif pour les seuls besoins de l'activité exercée à titre professionnel, le résultat de la cession doit être ventilé en deux composantes :

- une quote-part afférente à la période, continue ou non, pendant laquelle le bien a été affecté à l'exercice de l'activité professionnelle, soumise au régime des plus et moins-values professionnelles prévu aux articles [39 duodecimes du CGI](#) à [39 novodécimes du CGI](#) ;

- et, une quote-part afférente à la période, continue ou non, pendant laquelle le bien n'a pas concouru à l'exercice de l'activité professionnelle, soumise au régime des plus et moins-values des particuliers prévu aux [articles 150-0 A du CGI et suivants](#).

Remarque : Sur le champ d'application et en particulier la notion d'activité exercée à titre professionnel dans le cadre de l'application de l'article 155 du CGI, il convient de se reporter au [BOI-BIC-BASE-90](#).

10

En cas d'utilisation de l'élément d'actif immobilisé :

- exclusivement à titre professionnel, la totalité de la plus-value réalisée lors de sa cession est soumise au régime des plus et moins-values professionnelles ;

- exclusivement à titre privé : la cession du bien pourra néanmoins donner lieu à la constatation d'une plus-value professionnelle à hauteur des éventuels amortissements qui ont été déduits du résultat professionnel sans être réintégrés (cf. [I-A-2 aux § 60 et § 70](#)) ; pour le surplus, la plus ou moins-value dégagée relèvera du régime des plus-values des particuliers ;

- à titre professionnel et privé : il convient d'appliquer les règles détaillées aux I et II.

I. Détermination de la plus-value

A. Calcul du montant de la plus-value professionnelle

20

Lors de la cession d'un élément d'actif immobilisé qui n'a pas été utilisé exclusivement à des fins professionnelles pendant la durée de son inscription à l'actif, le résultat de sa cession soumis au régime des plus ou moins-values professionnelles est déterminé par la différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable du bien, retraités de manière à n'en retenir que la quote-part correspondant à la durée d'utilisation du bien aux fins de l'activité exercée à titre professionnel.

1. Retraitement du prix de cession

30

En application du [1° du 2 du II de l'article 155 du CGI](#), le prix réel de cession est retraité de façon à tenir compte de la durée d'utilisation du bien à des fins professionnelles, et ce afin d'obtenir le prix de cession.

En d'autres termes, le prix de cession pris en compte pour le calcul de la plus ou moins-value professionnelle représente une quote-part du prix de cession définie au prorata de la durée totale d'utilisation du bien à des fins professionnelles au cours de la durée de son inscription à l'actif.

40

Dans une telle hypothèse, le prix de cession est égal à la somme :

- du prix de cession réel du bien, multiplié par le rapport entre, au numérateur, la durée d'utilisation du bien aux fins de l'exercice de l'activité à titre professionnel depuis qu'il appartient au patrimoine professionnel et, au dénominateur, sa durée d'appartenance au patrimoine professionnel ;

- et de la valeur d'origine de cet élément, multipliée par le rapport entre, au numérateur, la durée d'utilisation de l'élément à des fins autres que l'exercice de l'activité à titre professionnel depuis qu'il appartient au patrimoine professionnel et, au dénominateur, sa durée d'appartenance au patrimoine professionnel.

Si le bien a été utilisé aux fins de l'exercice de l'activité professionnelle de manière discontinue pendant sa durée d'inscription à l'actif, la durée d'utilisation à des fins professionnelles correspondra à la somme des différentes durées d'utilisation professionnelle.

L'appréciation des durées d'utilisation du bien cédé est décomptée, jour par jour, à partir de la date d'inscription du bien à l'actif du bilan jusqu'à la date de retrait de l'actif.

L'appréciation de la date à laquelle il est constaté que le bien a changé d'utilisation relève d'une appréciation des faits propres à chaque situation.

2. Retraitement de la valeur nette comptable

50

Afin de déterminer la plus-value professionnelle, la valeur nette comptable de l'élément d'actif cédé est majorée du montant des amortissements qui ont été réintégrés au bénéfice des exercices au cours desquels le bien n'a pas été utilisé aux fins de l'activité professionnelle ([CGI, art. 155, II-2-2°](#)).

60

Les amortissements qui n'ont pas été réintégrés en application de la tolérance de 5 % (ou de 10 %) - exception à la neutralisation des effets de la théorie du bilan prévue au [3 du II de l'article 155 du CGI \(BOI-BIC-BASE-10-30\)](#)- ne sont donc pas ajoutés à la valeur nette comptable. Dans ces conditions, la cession d'un bien qui n'a pas été affecté à l'exercice de l'activité professionnelle mais dont les produits ont bénéficié de la tolérance de 5 % (ou de 10 %), peut se traduire par :

- une plus-value professionnelle, à hauteur des amortissements déduits du résultat ;
- et une plus-value privée correspondant à la différence entre le prix de cession réel et la valeur d'origine du bien, en application du [2 du II de l'article 155 du CGI](#). Pour une illustration de ce cas, il convient de se reporter à l'exemple 3 mentionné au [I-B § 120](#).

70

Pour le calcul de la valeur nette comptable, n'ont pas à être ajoutés à la valeur comptable de l'élément d'actif cédé :

- les amortissements pratiqués au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2012 et afférents à un élément d'actif immobilisé non utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle ;
- les amortissements réintégrés au bénéfice imposable mais qui ont été pris en compte pour calculer un bénéfice industriel et commercial ou non commercial de nature non professionnelle dans les conditions prévues aux [1°, 1° bis, 1° ter ou 2° de l'article 156 du CGI](#), en application [2° du 2 du II de l'article 155 du CGI](#).

B. Calcul du montant de la plus-value privée

80

Conformément au [2 du III de l'article 155 du CGI](#), le montant de la plus-value soumise au régime des plus-values de cession des particuliers est déterminé par la différence entre le prix de cession réel du bien inscrit à l'actif et le prix de cession retraité conformément au [1° du 2 du II de l'article 155 du CGI](#) pour calculer la plus-value professionnelle (cf. [I-A-1](#)).

Pour l'application des obligations déclaratives et pour le recouvrement de l'impôt dû, la plus-value privée ainsi calculée est réputée avoir été perçue ou réalisée à la date de la clôture de l'exercice ou de la période d'imposition au cours duquel la cession a été réalisée ([CGI, art. 155, III-3](#)).

Le régime des plus ou moins-values privées dépendra de la nature du bien cédé (immeubles, bien meubles ou valeurs mobilières).

90

Exemples récapitulatifs :

Exemple 1 : Le bien reçoit plusieurs affectations au cours de sa durée d'inscription à l'actif.

Un exploitant individuel exerce une activité relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, soumise à un régime réel d'imposition. La durée de l'exercice correspond à l'année civile.

Le 1^{er} janvier 2012, il acquiert un immeuble pour une valeur de 1 600 000 € et l'inscrit à l'actif de son bilan. L'immeuble est amorti au plan comptable et fiscal sur une durée de 20 ans, soit un amortissement annuel de 80 000 €.

Jusqu'au 31 décembre 2017, l'entreprise utilise l'immeuble pour son activité commerciale, avant de le donner en location à compter du 1^{er} janvier 2018. Par hypothèse, le montant des loyers perçus est supérieur à 5 % des produits d'exploitation de l'entreprise.

Enfin, l'immeuble est cédé le 31 décembre 2019 pour une valeur de 2 100 000 €.

Du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2017, l'immeuble étant affecté à l'activité professionnelle, les charges y afférentes sont déductibles du bénéfice professionnel imposable de l'exploitant individuel.

En revanche, du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2019, l'immeuble est loué à un tiers. Du fait de cet usage purement patrimonial, l'exploitant réintègre à son bénéfice imposable les charges afférentes à cet immeuble, notamment les amortissements pour un montant annuel de 80 000 €, soit un total de 160 000 € pour la période.

En résumé, sur une durée de détention globale de huit années, l'immeuble a constitué un actif professionnel pendant six ans et un bien patrimonial pendant deux ans.

1. Calcul de la plus-value professionnelle :

a. Détermination du prix de cession retraité :

Le prix de cession est retraité pour obtenir le prix de cession effectivement pris en compte pour déterminer la plus-value professionnelle, en retenant la formule suivante :

Prix de cession x (durée totale d'utilisation à des fins professionnelles / durée totale d'inscription à l'actif) + valeur d'origine x (durée totale d'utilisation à des fins non professionnelles / durée totale d'inscription à l'actif).

Le prix de cession professionnel est donc égal à : $(2\,100\,000\text{ €} \times 6/8) + (1\,600\,000\text{ €} \times 2/8) = 1\,975\,000\text{ €}$.

b. Détermination de la valeur nette comptable correspondant à l'usage professionnel :

La valeur nette comptable de l'immeuble est à la date de cession de : $(1\,600\,000\text{ €} - (8 \times 80\,000\text{ €}))$

= 960 000 €.

La valeur nette comptable de l'immeuble retenue pour le calcul de la plus-value professionnelle est égale à ce montant majoré des amortissements qui ont été réintégrés aux exercices au cours desquels le bien n'était pas utilisé aux fins de l'activité professionnelle : 960 000 € + 160 000 € = 1 120 000 €.

c. Détermination de la plus-value professionnelle :

La plus-value professionnelle imposable est égale à :

prix de cession professionnel - valeur nette comptable professionnelle soit : 1 975 000 € - 1 120 000 € = 855 000 €.

2. Détermination de la plus-value privée :

La fraction de la plus-value imposable selon le régime des plus-values des particuliers s'élève à :

prix de cession réel - prix de cession professionnel soit : 2 100 000 € - 1 975 000 € = 125 000 €.

100

Remarques :

Afin d'expliciter les montants de plus-values obtenus aux 1-c et au 2 de l'exemple 1, il est apporté les précisions complémentaires :

La plus-value économique constatée à la cession, égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition, est constituée d'une composante professionnelle et d'une composante privée, déterminée au prorata de la durée d'utilisation du bien respectivement à des fins professionnelles et non professionnelles. La composante professionnelle de cette plus-value économique est majorée de la valeur des amortissements déduits du bénéfice professionnel imposable afin d'obtenir la plus-value professionnelle imposable.

Ainsi dans l'exemple 1, la plus-value économique est égale à 2 100 000 € - 1 600 000 € = 500 000 €.

Elle se décompose en une composante privée à hauteur de la durée d'utilisation du bien pour les besoins de l'activité non professionnelle (2/8ème soit 125 000 €) et en une composante professionnelle correspondant au temps d'affectation du bien à l'activité professionnelle (6/8ème soit 375 000 €) à laquelle il convient d'ajouter les amortissements déduits (375 000 + 80 000 x 6 = 855 000 €).

Les prix de cession et les valeurs d'origine peuvent également être ventilés entre une composante professionnelle et une composante privée au prorata de la durée d'utilisation du bien, inscrit à l'actif, aux fins de l'activité professionnelle et non professionnelle.

La valeur d'origine (1 600 000 €) se décompose comme suit :

- en une composante professionnelle : 6/8 x 1 600 000 = 1 200 000 € ;

- et en une composante privée : 2/8 x 1 600 000 = 400 000 €.

De même, le prix de cession réel (2 100 000 €) se décompose :

- en une composante professionnelle : 6/8 x 2 100 000 = 1 575 000 € ;

- et en une composante privée : 2/8 x 2 100 000 = 525 000 €.

La plus-value privée en résultant est égale à : 525 000 - 400 000 = 125 000 €.

La plus-value professionnelle est calculée de manière classique comme suit :

prix de cession - valeur nette comptable = prix de cession - (valeur d'origine - amortissements déductibles) ;

soit 1 575 000 - (1 200 000 - 480 000) = 855 000 €.

110

Exemple 2 : Affectation professionnelle exclusive au cours de sa durée d'inscription à l'actif.

Reprise des données des remarques sur l'exemple 1 au I-B § 90 mais l'immeuble a été affecté exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle pendant toute la durée de son inscription à

l'actif.

Dans cette hypothèse, il n'est pas nécessaire d'opérer les retraitements requis au [2 du II de l'article 155 du CGI](#), dans la mesure où ils aboutissent au même résultat que si la plus-value était calculée sans en tenir compte.

La plus-value n'est que de nature professionnelle et est égale à : $2\,100\,000\text{ €} - [1\,600\,000 - (80\,000 \times 8)] = 1\,140\,000\text{ €}$.

120

Exemple 3 : Affectation non professionnelle pendant toute la durée d'inscription à l'actif.

Reprise des données de l'exemple 1 au [I-B § 90](#) mais l'immeuble a été affecté exclusivement à l'exercice de l'activité non professionnelle pendant toute la durée de son inscription à l'actif.

Dans cette hypothèse, il n'est pas nécessaire d'opérer les retraitements requis au [2 du II de l'article 155 du CGI](#), dans la mesure où ils aboutissent au même résultat que si la plus-value était calculée sans en tenir compte.

La plus-value n'est que de nature privée et est égale à : $2\,100\,000\text{ €} - 1\,600\,000\text{ €} = 500\,000\text{ €}$.

Dans l'exemple susvisé, l'immeuble n'a jamais été affecté à l'exercice de l'activité professionnelle pendant toute la durée d'inscription à l'actif.

La totalité de la plus-value, soit 500 000 € est une plus-value privée dès lors que l'immeuble ayant été inscrit à l'actif à compter du 1^{er} janvier 2012, date d'entrée en vigueur de l'article 155 du CGI, les amortissements ont tous été réintégrés au résultat professionnel.

130

Exemple 4 : le bien reçoit plusieurs affectations au cours de sa durée d'inscription à l'actif et la tolérance de 5 % s'applique.

Pour les besoins du présent exemple, les données de l'exemple 1 au [I-B § 90](#) sont reprises. Toutefois, les loyers issus de la mise en location de l'immeuble représentent moins de 5 % des produits d'exploitation de l'exploitant individuel.

En conséquence, les loyers afférents à cet immeuble affecté à une utilisation non professionnelle sont pris en compte dans le résultat imposable au titre des BIC de l'exploitant. Les charges y afférentes sont également prises en compte dans le résultat imposable mais dans la limite du montant des loyers : l'éventuel surplus est réintégré au résultat.

Le prix de cession professionnel s'élève à : $(2\,100\,000\text{ €} \times 6/8) + (1\,600\,000\text{ €} \times 2/8) = 1\,975\,000\text{ €}$ (identique au [I-B § 90](#)).

La valeur nette comptable prise en compte pour déterminer la plus-value professionnelle est égale à la valeur nette comptable : $1\,600\,000 - (8 \times 80\,000) = 960\,000\text{ €}$.

En effet, en raison de l'application de la tolérance de 5 %, les amortissements réalisés au titre des exercices où le bien a été affecté à un usage non professionnel n'ont pas été extournés du résultat imposable et en ont effectivement été déduits.

La plus-value professionnelle s'élève donc à : $1\,975\,000\text{ €} - 960\,000\text{ €} = 1\,015\,000\text{ €}$.

Elle est imposable à court terme à hauteur de 640 000 €, montant correspondant aux amortissements déduits, conformément au [b du 2 de l'article 39 duodecimes du CGI](#).

La plus-value privée soumise au régime des plus-values et moins-values des particuliers est égale à :

2 100 000 € - 1 975 000 € = 125 000 €.

140

Exemple 5 : Affectation non professionnelle au cours de la durée d'inscription à l'actif et amortissements déduits du résultat imposable (situation temporaire).

Pour le présent exemple, il est présumé que l'immeuble, utilisé exclusivement à des fins non professionnelles, a été acquis le 1^{er} janvier 2005 et cédé le 31 décembre 2012. Dès lors, les amortissements ont été déduits du résultat imposable au titre de la catégorie des BIC au titre des exercices clos de 2005 à 2011 dans la mesure où la législation neutralisant les effets fiscaux de la théorie du bilan n'était alors pas applicable sur cette période. En revanche, les amortissements n'ont pas été admis en déduction au titre de l'exercice clos en 2012 en application du [2° du 1 du II de l'article 155 du CGI](#).

Les autres données figurant dans l'exemple 1 au [I-B § 90](#) restent identiques.

Lors de la cession de l'immeuble, le prix de cession retenu pour le calcul de la plus-value professionnelle est égal à sa valeur comptable d'origine, puisque l'immeuble n'a jamais été affecté à l'activité professionnelle : $(2\ 100\ 000 \times 0/8) + (1\ 600\ 000 \times 8/8) = 1\ 600\ 000\ €$.

La valeur nette comptable prise en compte pour déterminer la plus-value professionnelle est la valeur d'origine diminuée de la totalité des amortissements réalisés jusqu'au 31/12/2011 et majorée des amortissements non admis en déduction en 2012 : $1\ 600\ 000 - (8 \times 80\ 000) + (1 \times 80\ 000) = 1\ 040\ 000\ €$.

La plus-value professionnelle est de 560 000 € ($1\ 600\ 000\ € - 1\ 040\ 000\ €$), soit le montant des amortissements déduits sous l'empire de la législation applicable jusqu'au 31 décembre 2011. Cette plus-value sera imposable à court terme dans la mesure où elle correspond à des amortissements déduits conformément à l'[article 39 duodecies du CGI](#).

La plus-value imposable selon le régime des plus-values des particuliers s'élève à : $2\ 100\ 000\ € - 1\ 600\ 000\ € = 500\ 000\ €$.

II. Cas particulier d'utilisation mixte de l'immobilisation

150

En cas de cession de biens à usage mixte, c'est-à-dire utilisés à la fois au titre de l'activité professionnelle et à des fins patrimoniales, il convient de distinguer la fraction de la plus-value afférente à l'usage patrimonial de celle afférente à l'usage professionnel.

160

A cet effet, il doit être utilisé une clef de répartition pertinente au regard des faits et circonstances.

A titre d'exemples, peut être appliquée une répartition en fonction :

- s'agissant de locaux à usage mixte : de la surface affectée à l'un et l'autre usage ;
- s'agissant de véhicules : du kilométrage correspondant à l'un et l'autre usage.