RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-10-20-30-10-20130513
Date de publication : 13/05/2013

BIC - Plus-values et moins-values - Règles générales - Calcul des plus-values et des moins-values - Solutions particulières de détermination du prix de revient

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 1 : Solutions particulières de détermination du prix de revient des plus-values et des moins-values

Sommaire :

I. Solutions particulières tenant à la nature des biens cédés
A. Valeur d'origine à retenir pour les biens ayant fait l'objet d'une réévaluation
B. Prix de revient des terrains ou autres ensembles immobiliers
C. Fonds de commerce
1. Règles générales
2. Règles particulières au fonds de commerce acquis ou créés avant le 1er janvier 1935
D. Cession de titres en portefeuille
E. Terrains de carrière
II. Solutions particulières tenant au mode d'acquisition des biens cédés ultérieurement
A. Détermination du prix de revient de biens ayant fait l'objet d'un apport dans le cadre d'une opération de fusion ou opération assimilée
1. Biens apportés dans le cadre de fusions ou opérations assimilées soumises au régime de droit commun
2. Biens apportés dans le cadre de fusions ou opérations assimilées soumises au régime spécial des fusions et opérations assimilées
B. Inscription au bilan en cours d'exploitation d'éléments jusqu'alors compris dans le patrimoine privé de l'exploitant
1. Immeubles
2. Éléments autres que les immeubles
a. Éléments non utilisés dans l'exploitation
b. Éléments utilisés dans l'exploitation
C. Biens acquis ou reçus gratuitement
1. Biens non inventoriés dans un acte d'apport-fusion
2. Cession de cartes de transports attribuées gratuitement

III. Solutions particulières tenant aux modalités de financement ou de paiement stipulées lors de l'acquisition des éléments cédés ultérieurement
A. Biens acquis moyennant un prix comportant une fraction de versement aléatoire
1. Opérations visées
a. Éléments acquis moyennant le versement d'une rente viagère
b. Éléments acquis moyennant un prix payable par annuités indexées
c. Éléments acquis moyennant un prix libellé en devises étrangères
2. Règles applicables
a. Situation de l'acquéreur
1° Valeur d'inscription à l'actif
2° Paiement du prix
b. Situation du cédant
B. Biens acquis moyennant le versement de redevances annuelles
C. Biens ayant fait l'objet de subventions ou d'aides
1. Biens construits ou acquis à l'aide des subventions visées à l'article 210 quinquies du CGI
D. Le prix stipulé dans l'acte d'achat a été rehaussé par l'administration
E. Éléments achetés à des associés moyennant un prix supérieur à leur valeur réelle

1

On envisagera diverses solutions particulières de détermination du prix de revient d'éléments de l'actif immobilisé selon qu'elle ressortissent :
- à la nature des biens cédés (cf. **I-A §10 et suivants**) ;
- au mode d'acquisition initial de ces mêmes biens (cf. II-A-1 § 200) ;
- aux modalités de financement ou de paiement stipulées lors de l'acquisition des éléments faisant l'objet d'une cession ultérieure (cf. III-A § 280).

I. Solutions particulières tenant à la nature des biens cédés

A. Valeur d'origine à retenir pour les biens ayant fait l'objet d'une réévaluation

10

En ce qui concerne la valeur d'origine à retenir pour les biens ayant fait l'objet :

- d'une réévaluation dans le cadre des anciennes ou nouvelles dispositions légales (BOI-BIC-PVMV-40-10-60-10) ;

- d'une réévaluation à l'initiative de l'entreprise (BOI-BIC-PVMV-40-10-60-20).

B. Prix de revient des terrains ou autres ensembles immobiliers

20

On rappelle qu'en vertu des dispositions du a du I de l'article 302 septies B du code général des impôts (CGI), constituent, du point de vue fiscal, un élément du prix de revient du terrain sur lequel est édifiée la construction :

- la redevance payée, à raison d'une construction donnée, dans le cadre des articles L. 520-1 du code de l'urbanisme à L. 520-9 du code de l'urbanisme ;

-le versement résultant du dépassement du plafond légal de densité prévu par l'article L. 122-2 du code de l'urbanisme.

30

Constituent un élément du prix de revient des bâtiments dont l'édification doit faire l'objet de l'autorisation de construire :

- la taxe locale d'équipement visée à l'article 1585 A du CGI (il est précisé que l'article 1585 A du CGI est abrogé à compter du 1er mars 2012) ;

-la taxe départementale des espaces naturels sensibles ;

- la taxe d'aménagement prévue par les articles L. 331-1 du code de l'urbanisme, L. 331-2 du code de l'urbanisme, L. 331-3 du code de l'urbanisme et L. 331-4 du code de l'urbanisme ;

- le versement pour sous-densité prévu par les articles L. 331-36 du code de l'urbanisme et L. 331-38 du code de l'urbanisme ;

- la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement prévue à l'article 1599 B du CGI (il est précisé que l'article 1599 B du CGI est abrogé à compter du 1er mars 2012) ;

- la taxe spéciale d'équipement prévue à l'article 1599-0 B du CGI (il est précisé que l'article 1599-0 B du CGI est abrogé à compter du 1er mars 2012) ;

- les frais nécessités par la démolition d'immeubles ou parties d'immeubles dépendant d'une entreprise constituent un élément du prix de revient des travaux d'aménagement ayant pour effet d'accroître la consistance ou de prolonger la durée d'utilisation de l'actif immobilisé ;

- les taxes sur le chiffre d'affaires et autres impôts indirects qui constituent un élément du prix de revient (la déduction de la TVA « récupérable » est opérée ensuite, s'il y a lieu).

Constituent également un élément du prix de revient :

- le prix d'acquisition d'une promesse de vente ou d'un droit d'option portant sur un immeuble bâti (CE, arrêt du 24 juillet 1937, req. n° 56632) ;

- les frais engagés pour l'achat et la démolition d'un immeuble acquis en vue de sa reconstruction qui constituent un élément du prix de revient du nouvel immeuble (CE, arrêts du 11 juin 1951, req. n° 78578 et du 24 juin 1963, req. n° 55376) ;

- les honoraires d'architectes qui font partie des dépenses de construction ; il en est ainsi alors même que l'immeuble a été édifié selon d'autres plans que ceux du cabinet consulté, dès lors que les études et projets réalisés par ce dernier ont été utiles à la réalisation de la construction, les sommes primitivement versées ayant été précomptées sur celles dues au nouvel architecte (CE, arrêt du 21 décembre 1983, req. n° 41613).

40

Remarque : Le prix de revient des immeubles construits avec le bénéfice de primes à la construction n'a pas en revanche à être réduit du montant desdites primes.

50

Enfin, lorsqu'un terrain recouvert de constructions fait l'objet d'une cession (ou d'une expropriation) entrant dans le champ d'application de la TVA, il convient de faire application des règles suivantes.

Lorsqu'une entreprise cède, moyennant un prix global, un immeuble bâti inscrit à l'actif immobilisé de son bilan depuis deux ans au moins, la plus-value réalisée ou la moins-value subie à raison de la cession du terrain (élément non amortissable) et la plus-value réalisée ou la moins-value subie résultant de la cession de la construction (élément amortissable) doivent être déterminées distinctement à partir d'une estimation de la fraction du prix de vente total afférente au terrain proprement dit et de celle se rapportant à la construction.

Cette répartition doit être opérée à l'initiative de l'entreprise, qui est tenue de déclarer les résultats afférents, d'une part, à la cession du terrain, et, d'autre part, à la cession des constructions, sous réserve du pouvoir de vérification de l'administration et sous le contrôle du juge de l'impôt. Elle doit tenir compte des circonstances de la cession et notamment de l'intention manifestée par l'acquéreur quant à la destination qu'il entend réserver aux constructions existantes.

60

Faisant application de ce principe dans trois espèces qui lui étaient soumises, le Conseil d'État a rendu les décisions suivantes :

- une entreprise avait vendu un ensemble immobilier comprenant divers cours et jardins, des locaux industriels et des bâtiments à usage d'habitation lesquels faisaient partie de son actif immobilisé depuis plus de deux ans. L'acte constatant la cession stipulait que le terrain était destiné à la construction d'un ensemble immobilier à usage d'habitation et de bureaux. Jugé que, dès lors que les constructions existantes étaient destinées à être démolies et que l'Administration qui supportait la charge de la preuve, n'établissait pas, notamment par des comparaisons, avec d'autres opérations de même nature ou par référence aux cours du marché immobilier, que le prix de vente perçu excédait celui qui aurait pu être obtenu de la cession du terrain nu, l'entreprise devait être regardée comme ayant réalisé une plus-value à long terme égale à la différence entre le prix total de cession et la valeur comptable du seul terrain et subi une moins-value à court terme égale à la valeur résiduelle des constructions (1ère espèce, arrêt du 10 juin 1981, req. n° 13832) ;

- une entreprise avait cédé un ensemble immobilier entré dans son actif immobilisé depuis plus de deux ans. L'acte authentique de vente mentionnait, d'une part, que l'immeuble bâti était vendu occupé par des locataires titulaires de baux non expirés, sans que fût manifestée aucune intention d'évincer ceux-ci et de démolir le bâtiment et, d'autre part, que l'acquéreur s'engageait, afin de bénéficier du taux réduit des droits de mutation prévu par l'article 710 du CGI, à ne pas modifier l'affectation des locaux pendant trois ans et renonçait ainsi en fait, en s'abstenant de toute démolition durant quatre ans, à être soumis au régime d'imposition à la TVA immobilière applicable en cas de cession de terrain à bâtir. Le Conseil d'État a estimé que dans ces conditions, alors même que l'acquéreur spécialisé dans la production immobilière, avait au moment de la transaction effectué des démarches lui ayant permis d'obtenir un permis de construire, l'Administration apportait la preuve que la part se rapportant à la construction dans le prix de vente global était égale au prix de revient de celle-ci et qu'ainsi la cession avait dégagé une plus-value à court terme égale au montant des amortissements pratiqués et une plus-value à long terme égale à la différence entre la fraction du prix total de cession correspondant au terrain et la valeur comptable de celui-ci (2ème espèce, arrêt du 10 juin 1981, req. n° 23232) ;

- une société avait vendu un terrain qui, sur une partie de sa superficie, supportait un hangar métallique et un quai de déchargement. Selon les stipulations de l'acte de vente, le prix total de la cession se décomposait en une somme de 300 000 F pour la partie non bâtie du terrain et en une autre de 150 000 F pour l'ensemble constitué par le hangar, le quai et le terrain d'assiette. La société avait réparti le

prix correspondant à la fraction bâtie à concurrence de 100 000 F pour le terrain et 50 000 F pour les constructions. En revanche, l'Administration avait estimé que le prix de cession de la partie du terrain comportant des éléments bâtis ressortait à 52 000 F, cette évaluation procédant de l'application successive aux prix moyens au mètre carré pratiqués dans la localité de deux abattements pour tenir compte, d'une part, de la situation enclavée du terrain et, d'autre part, de la présence de constructions. Mais, le Conseil d'État a estimé que, le terrain étant normalement desservi par une voie permettant l'accès de véhicules de gros tonnage, l'abattement de situation n'était pas applicable et par suite que le prix de 100 000 F retenu par la société était justifié, d'autant que l'Administration elle-même reconnaissait qu'en raison de l'évolution des prix de la construction métallique le prix de vente du hangar ne pouvait excéder 50 000 F. En conséquence, la société était fondée à constater une plus-value à long terme à raison de la cession de la fraction non bâtie du terrain et une moins-value à court terme sur la vente des constructions ainsi qu'une plus-value à long terme sur la vente de leur terrain d'assiette (3ème espèce, arrêt du 24 juin 1981, req. n° 13891).

70

Ainsi qu'il résulte des décisions analysées au **I-B § 60**, en cas de cession d'un terrain recouvert de constructions, la répartition du prix de vente global entre chaque élément, amortissable et non amortissable, est une question de fait, laquelle peut donc être soumise, en cas de désaccord, à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Cette répartition doit être effectuée en fonction d'un faisceau d'indices tirés des circonstances de la vente et notamment, sans que cela soit néanmoins retenu comme un critère unique d'appréciation, par la destination, que l'acquéreur à l'intention de réserver aux constructions.

C. Fonds de commerce

1. Règles générales

80

Le fonds de commerce constitue par nature un élément de l'actif immobilisé et doit figurer au bilan pour sa valeur d'origine. Lorsqu'un fonds acquis n'a pas été comptabilisé, le rétablissement de cet élément à l'actif de l'entreprise augmente normalement à concurrence de sa valeur d'inscription, les résultats imposables de l'exercice dont les comptes sont rectifiés. La plus-value éventuellement réalisée lors de la cession ultérieure du fonds doit être déterminée à partir de sa valeur comptable (RM Tranchant n° 66108, JO AN du 23 septembre 1985, p. 4468).

90

Sous réserve du cas de fonds acquis avant le 1er janvier 1935 et de fonds ayant fait l'objet d'une réévaluation (BOI-BIC-PVMV-40-10-60), la valeur comptable est représentée par le prix de revient du fonds.

100

Toutefois, lorsqu'un exploitant cède un fonds de commerce qu'il a lui-même créé, le prix de revient à prendre en compte est nul (dès lors que les frais qui concourent à la création du fonds de commerce constituent des dépenses non rattachables à un élément d'actif spécifique et sont donc immédiatement déductibles). Dans cette hypothèse, la plus-value imposable correspond au montant total du prix de cession.

110

S'agissant par ailleurs de la valeur d'inscription à l'actif d'un fonds de commerce acquis par crédit-bail, BOI-BIC-PVMV-40-50-50.

2. Règles particulières au fonds de commerce acquis ou créés avant le 1er janvier 1935

120

Jusqu'au 1er janvier 1935, les variations de valeur des éléments incorporels autres que les brevets restaient, en principe, sans influence sur l'établissement de l'impôt.

Il a donc été admis que, dans le cas de vente d'un fonds de commerce, la plus-value afférente aux éléments incorporels du fonds autres que les brevets n'est susceptible d'entrer en compte pour l'établissement de l'impôt que dans la mesure ou elle a été acquise postérieurement au 31 décembre 1934.

Dès lors, en ce qui concerne les fonds de commerce acquis ou créés avant le 1er janvier 1935, c'est en partant de la valeur réelle des éléments en question à cette date, et non de leur prix de revient ou d'achat ou de leur valeur comptable, que doit être calculée la plus-value imposable, à moins, bien entendu, que la valeur réelle au 1er janvier 1935 ne soit inférieure à la valeur d'origine ou, le cas échéant, à la valeur comptable du fonds.

130

La détermination de la valeur des éléments incorporels au 1er janvier 1935 (autres que les brevets) doit être effectuée, si possible, d'après les énonciations d'un acte public (adjudication, inventaire, contrat de mariage, déclaration de succession, etc.) établi à une date proche du 1er janvier 1935.

140

A défaut, il est admis d'utiliser la règle pratique suivante.

La valeur au 1er janvier 1935 est considérée comme égale au prix de cession des éléments incorporels visés, multiplié par le rapport existant entre les chiffres d'affaires globaux de chacune des périodes de trois ans ayant précédé respectivement, d'une part, la date d'ouverture de l'exercice en cours au 1er janvier 1935 et, d'autre part, la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel la cession du fonds est intervenue.

150

Exemple :

Soit un fonds de commerce acheté le 1er janvier 1980 et revendu le 31 mai N (année postérieure à 1980).

Jusqu'en N-6, l'entreprise a régulièrement clôturé ses exercices le 31 décembre de chaque année, puis aux dates suivantes :
- exercice du 1er janvier N-5 au 30 septembre N-5 ;
- exercice du 1er octobre N-5 au 30 juin N-4 ;
- exercice du 1er juillet N-4 au 30 juin N-3 ;
- exercice du 1er juillet N-3 au 31 décembre N-3 ;
- exercice du 1er janvier N-2 au 30 septembre N-2 ;
- exercice du 1er octobre N-2 au 30 juin N-1 ;
- exercice du 1er juillet N-1 au 31 mai N.

La période de trois ans précédant la date d'ouverture de l'exercice de cession (1er juillet N-4 - 1er juillet N-1) couvre quatre exercices, dont le chiffre d'affaires global doit être rapporté au chiffre d'affaires global réalisé au cours des années 1979, 1980 et 1981.

Les valeurs (d'achat, comptables et de cession) des différents éléments composant ce fonds se détaillent comme suit :

- les éléments corporels : 400 € de prix d'achat, 180 € d'amortissements effectués jusqu'au jour de la cession, 220 € de valeur nette comptable au jour de la cession, 3 600 € de prix de cession (valeur nominale) ;

- les brevets : 100 € de prix d'achat, 30 € d'amortissements effectués jusqu'au jour de la cession, 70 € de valeur nette comptable au jour de la cession, 690 € de prix de cession (valeur nominale) ;

- les autres éléments incorporels : 200 € de prix d'achat, 200 € de valeur nette comptable au jour de la cession, 28 000 € de prix de cession (valeur nominale).

a. Plus-value réalisée sur les éléments corporels et les brevets :

prix de cession : 3 600 € + 690 € = 4 290 € ;

valeur nette comptable : 220 € + 70 € = 290 € ;

plus-value : 4 000 € (4290 € - 290 €).

b. Plus-value réalisée sur les autres éléments incorporels.

Le chiffre d'affaires s'est élevé à :

- 1 250 € en 1979, 1 500 € en 1980 et 1 350 € en 1981: soit un total de 4 100 € ;

- 62 000 € du 1er juillet N-4 au 30 juin N-3, à 29 000 € du 1er juillet N-3 au 31 décembre N-3, à 39 000 € du 1er janvier N-2 au 30 septembre N-2 et à 34 000 € du 1er octobre N-2 au 30 juin N-1, soit un total de 164 000 €.

Valeur des éléments incorporels au 1er janvier 1982 :
(28 000 € x 4 100 €) / 164 000 € = 700 € (chiffre supérieur au prix d'achat : 200 €).

Plus-value à retenir sur les éléments incorporels (autres que les brevets) :
28 000 € - 700 € = 27 300 €.

160

La jurisprudence du Conseil d'État est plus restrictive en la matière que la doctrine administrative. En effet, il n'y a pas lieu, selon la Haute Assemblée, de rechercher si une opération présente ou non le caractère d'une cession du fonds de commerce et si la plus-value a été acquise antérieurement au 1er janvier 1935. Il appartient seulement aux contribuables pour l'évaluation de la plus-value taxable, soit de faire état de la valeur comptable pour laquelle les éléments aliénés figuraient au dernier bilan, soit, à défaut d'une telle comptabilisation, de faire la preuve du prix d'achat ou du prix de revient réel de tels éléments (arrêts du 12 mai 1947, req. n° 81810 ; du 15 mars 1950, req. n° 2439 et du 21 décembre 1962, req. n° 54499).

170

Lorsque les éléments de l'actif immobilisé d'un fonds de commerce ont été réévalués, dans le cadre des anciennes dispositions légales relatives à la révision des bilans (BOI-BIC-PVMV-40-10-60), leur valeur comptable au moment de la cession est le plus souvent supérieure à leur valeur au 1er janvier 1935, déterminée dans les conditions rappelées au I-C-2 § 120 et suivants.

En pareil cas, il y a lieu de déterminer la plus-value de cession en retranchant du prix de vente la valeur comptable à la date de la cession (c'est-à-dire, la valeur comptable résultant de la réévaluation pratiquée).

Mais si, exceptionnellement, la valeur des éléments en cause au 1er janvier 1935 est supérieure à leur valeur comptable au moment de la cession, compte tenu des résultats de la réévaluation, c'est de la première qu'il doit être fait état pour le calcul de la plus-value de cession.

D. Cession de titres en portefeuille

180

Se reporter au BOI-BIC-PVMV-30-30.

E. Terrains de carrière

190

Les terrains de carrière constituent des immobilisations non amortissables avant leur mise en exploitation.

A compter de leur mise en exploitation, il n'est plus fait de distinction en matière de calcul des plus-values entre :

- d'une part le tréfonds ou terrain de surface restant après épuisement des matériaux, auquel était reconnu le caractère d'immobilisation ;

- et, d'autre part, les gisements exploitables qui étaient assimilés à des stocks de marchandises.

En effet, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, l'administration considère désormais que le gisement d'une carrière constitue une immobilisation : BOI-BIC-PVMV-10-10-10 au I-C § 90 et suivants.

II. Solutions particulières tenant au mode d'acquisition des biens cédés ultérieurement

A. Détermination du prix de revient de biens ayant fait l'objet d'un apport dans le cadre d'une opération de fusion ou opération assimilée

1. Biens apportés dans le cadre de fusions ou opérations assimilées soumises au régime de droit commun

200

Les plus-values ou moins-values résultant de la cession de tels biens par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport doivent être calculées par rapport à la date d'entrée de ces éléments dans le patrimoine de la société absorbante et à la valeur d'apport diminuée des amortissements pratiqués depuis la fusion ou l'opération assimilée (BOI-IS-FUS-10-10-10).

2. Biens apportés dans le cadre de fusions ou opérations assimilées soumises au régime spécial des fusions et opérations assimilées

210

Sous réserve qu'il soit satisfait aux obligations résultant des articles précités, les plus-values ou moins-values résultant de la cession ultérieure des biens apportés par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport doivent être calculées par rapport :

- s'agissant des biens amortissables à leur valeur d'apport diminuée des amortissements pratiqués depuis la fusion ou opération assimilée (CGI, art. 210 A, 3-d) ;

- en ce qui concerne les biens non amortissables d'après la valeur que ces éléments avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société apporteuse (CGI, art. 210 A, 3-c).

Sur ce point, se reporter au BOI-IS-FUS-10-20-40.

B. Inscription au bilan en cours d'exploitation d'éléments jusqu'alors compris dans le patrimoine privé de l'exploitant

220

La plus-value ou la moins-value résultant de la cession ultérieure de l'élément inscrit au bilan en cours d'exploitation est égale à la différence entre le prix de cession du bien (ou sa valeur réelle au jour du retrait de l'actif) et sa valeur d'inscription au bilan.

L'article 151 sexies du CGI prévoit qu'en ce cas la taxation de la plus-value correspondant au temps écoulé entre la date d'acquisition de l'élément et la date de son inscription au bilan s'effectue suivant les règles des articles 150 U du CGI à 150 VH du CGI.

1. Immeubles

230

Les immeubles appartenant à l'exploitant, mais non inscrits au bilan de l'entreprise, sont censés demeurer dans le patrimoine privé de l'exploitant même si celui-ci les utilise pour les besoins de l'exploitation.

Il s'ensuit qu'en cas d'inscription d'un tel immeuble au bilan en cours d'exploitation, l'exploitant peut effectuer cette inscription à la valeur réelle.

2. Éléments autres que les immeubles

a. Éléments non utilisés dans l'exploitation

240

Dans le cas où les immobilisations considérées n'étaient pas déjà utilisées dans l'exploitation, elles doivent être portées au bilan pour leur valeur réelle à la date de leur inscription en comptabilité.

b. Éléments utilisés dans l'exploitation

250

Si les immobilisations ont été affectées à l'exploitation dès leur acquisition, les entreprises soumises au régime du bénéfice réel doivent les inscrire au bilan pour leur prix de revient.

C. Biens acquis ou reçus gratuitement

1. Biens non inventoriés dans un acte d'apport-fusion

260

Dans le cas de fusion de sociétés, les éléments de l'actif mobilier reçus en apport par la société absorbante font l'objet d'un inventaire et d'une évaluation effectués souvent par un cabinet spécialisé. Il arrive que certaines immobilisations échappent à cet inventaire et ne figurent pas dans l'acte d'apport. De telles omissions sont dues à des causes diverses : une machine peut se trouver, au moment de l'inventaire, chez un sous-traitant ; certains matériels peuvent être considérés comme n'ayant aucune valeur ; il peut s'agir d'erreurs matérielles telles que la perte d'un feuillet ; ou enfin les biens non inscrits peuvent se trouver dans des locaux d'accès difficile.

Lorsqu'il résulte de l'examen d'ensemble des circonstances de fait ayant entouré l'opération de fusion que l'absence d'inventaire et d'évaluation de ces biens dans l'acte d'apport n'a pas répondu à une intention frauduleuse, la société absorbante est admise à les comptabiliser pour une valeur nulle. Dans cette hypothèse, leur cession ultérieure fait apparaître une plus-value égale au prix de cession, imposable dans les conditions précisées aux articles 39 duodecies et suivants du CGI.

2. Cession de cartes de transports attribuées gratuitement

270

La plus-value résultant de la cession, par un contribuable, de cartes de transports qui lui ont été délivrées gratuitement est égale, en principe, au montant de leur prix de cession. Il n'est pas possible d'autoriser le cédant à calculer la plus-value dont il s'agit en tenant compte d'une estimation de la valeur de ces cartes à la date de leur entrée dans l'actif.

III. Solutions particulières tenant aux modalités de financement ou de paiement stipulées lors de l'acquisition des éléments cédés ultérieurement

A. Biens acquis moyennant un prix comportant une fraction de versement aléatoire

280

La détermination de la valeur d'origine pose des difficultés particulières dans les situations où le coût effectif du bien ne peut être déterminé précisément lors de l'inscription du bien à l'actif, c'est-à-dire

lorsqu'une entreprise acquiert un bien destiné à faire partie de son actif immobilisé moyennant un prix comportant une fraction de versement aléatoire (éléments acquis moyennant le versement d'une rente viagère, le versement du prix par annuités indexées ou un prix libellé en devises étrangères).

Dans cette situation, il n'est pas possible de connaître dès l'origine le montant exact et définitif des sommes qui seront versées au vendeur pour l'acquisition du bien.

La question se pose de savoir pour quelle valeur ce bien doit être inscrit à l'actif du bilan.

1. Opérations visées

a. Éléments acquis moyennant le versement d'une rente viagère

290

Lorsqu'une entreprise acquiert un bien moyennant le versement d'une rente viagère, le prix stipulé exprime le prix de revient de l'élément qui entre dans l'actif de l'entreprise, quelle que soit la nature juridique du contrat (que la rente résulte de la conversion du prix de vente ou constitue en elle-même le prix de cession).

b. Éléments acquis moyennant un prix payable par annuités indexées

300

Le Conseil d'État réuni en Assemblée plénière est revenu sur sa jurisprudence antérieure dans un arrêt du 28 juin 1991 n° 47656. Il a considéré qu'il y a lieu d'admettre que le prix stipulé à l'acte exprime le prix de revient de l'élément qui entre dans l'actif de l'entreprise : les sommes versées au vendeur, dans la mesure où leur montant cumulé demeure inférieur ou égal au montant ainsi défini et dès lors que l'indexation n'est pas illicite, constituent un paiement total ou partiel de ce prix au cédant ; le surplus des versements effectués a, jusqu'à l'expiration du délai fixé au contrat, le caractère d'une charge déductible des résultats.

310

Ainsi, le prix de revient d'un bien acquis moyennant un prix payable par annuités indexées calculé en fonction d'un index licite est égal au prix stipulé dans l'acte (cf. **III-A-2-a-1° § 350**).

c. Éléments acquis moyennant un prix libellé en devises étrangères

320

La valeur d'inscription du bien à l'actif du bilan au jour de l'opération présente un caractère définitif et les variations de cours entre le jour de l'opération et le jour du paiement ne sont pas prises en compte pour la détermination de cette valeur.

2. Règles applicables

330

Dans les cas évoqués au **III-A-1 § 290 à § 320**, il y aura lieu d'appliquer les règles suivantes.

a. Situation de l'acquéreur

1° Valeur d'inscription à l'actif

340

Le montant à retenir pour l'inscription à l'actif d'un bien dont le prix est constitué d'une fraction aléatoire doit correspondre à la valeur réelle de ce bien au jour de l'acquisition.

350

D'une manière générale, il convient de retenir le prix d'acquisition stipulé dans l'acte de cession ou dans le document qui tient lieu de contrat de vente ; ce prix doit correspondre à la valeur vénale de ce bien qui sert, le cas échéant, de base aux droits d'enregistrement.

360

Il est rappelé que l'administration peut remettre en cause le montant de la valeur d'origine influençant la base de calcul des amortissements d'un bien s'il apparaît que ce montant ne correspond pas à la valeur vénale du bien.

370

S'agissant de biens acquis moyennant un prix libellé en devises étrangères, le coût d'acquisition est le coût des immobilisations compte tenu notamment du cours de la devise au jour de l'opération.

2° Paiement du prix

380

Les versements effectués par l'acquéreur correspondent à l'acquisition d'un élément d'actif à hauteur de la valeur d'inscription du bien à l'actif du bilan. Au-delà, ils constituent des charges financières immédiatement déductibles à due concurrence des dépassements intervenus au cours de chacun des exercices concernés.

Symétriquement, lorsque le montant des sommes versées demeure inférieur au prix d'acquisition, la différence entre le prix stipulé et le montant des sommes versées correspond à un produit financier immédiatement imposable.

b. Situation du cédant

390

Se reporter au BOI-BIC-PVMV-10-20-10.

B. Biens acquis moyennant le versement de redevances annuelles

400

Les biens acquis selon ces modalités (brevets d'invention notamment) doivent être inscrits à l'actif pour leur valeur réelle représentée par le montant de la somme fixe prévue au contrat augmentée de la valeur estimée des redevances annuelles à verser. Mais cette valeur ne constitue qu'une base provisoire. Il en résulte les conséquences suivantes :

- chez l'acquéreur, c'est en définitive le prix de revient réel qui doit être amorti. Il s'ensuit que la valeur initiale doit être rectifiée en hausse ou en baisse en fonction des sommes effectivement versées ;

- s'agissant de la situation du cédant, BOI-BIC-PVMV-10-20-10 au I-F § 330.

C. Biens ayant fait l'objet de subventions ou d'aides

1. Biens construits ou acquis à l'aide des subventions visées à l'article 210 quinquies du CGI

410

Conformément aux dispositions de l'article 210 quinquies du CGI, le montant des subventions que les employeurs versent à fonds perdus au titre de la participation à l'effort de construction à des sociétés ou organismes régulièrement habilités à les recevoir vient en déduction du prix de revient des éléments construits ou acquis à l'aide desdites subventions, pour le calcul des plus-values réalisées ultérieurement.

D. Le prix stipulé dans l'acte d'achat a été rehaussé par l'administration

420

La plus-value (ou la moins-value) résultant de la cession d'un élément de l'actif immobilisé doit être déterminée en fonction du prix que le cédant a lui-même effectivement payé à son vendeur lors de l'acquisition de cet élément. En règle générale, le prix indiqué dans l'acte d'acquisition doit être retenu pour l'établissement de l'impôt, même si ce prix a fait l'objet d'un rehaussement motivé par l'existence d'une simple insuffisance de son montant par rapport à celui de la valeur vénale retenue par l'administration pour le calcul des droits de mutation.

430

Il en va différemment, en revanche, s'il est établi qu'il y a eu dissimulation de prix, c'est-à-dire que les parties en cause ont volontairement porté dans l'acte une somme inférieure au prix réellement payé ou que la minoration du prix à payer par l'acheteur peut être considérée comme une libéralité que lui a consentie le vendeur (CE, arrêts du 7 décembre 1953, req. n° 24665 ; du 10 juillet 1956, req. n° 24654 et du 25 novembre 1963, req. n° 32715).

E. Éléments achetés à des associés moyennant un prix supérieur à leur valeur réelle

440

Le prix de revient d'un élément de l'actif immobilisé n'est opposable à l'administration que dans la mesure où la décision d'acquérir cet élément et le prix consenti se rattachent à une gestion commerciale normale (BOI-BIC-AMT-10-30-30-10 au I-D § 130 à 160).

Il n'y a donc pas lieu d'admettre la déduction de moins-values subies lors de la cession de biens achetés à des associés pour un prix supérieur à la valeur réelle.

450

Ainsi, dans le cas de cession par les membres d'une société en nom collectif de valeurs mobilières pour un prix très supérieur à sa valeur réelle, il a été jugé que cette opération doit être regardée comme ayant eu pour seul objet d'imputer sur

les bénéfices sociaux les pertes subies par les associés du fait de leur activité personnelle, alors d'ailleurs que les intéressés ont, à plusieurs reprises, au cours des exercices suivant celui de la cession, acquis à nouveau ledit portefeuille pour le rétrocéder à la société dans les mêmes conditions. L'excédent du prix d'achat des titres sur leur valeur réelle ne saurait, dès lors, être considéré comme une charge déductible des résultats de l'exploitation (CE, arrêt du 2 avril 1941, req. n° 59880).

460

De même, une société qui a racheté à l'un de ses associés une voiture automobile revendue le même jour pour une somme inférieure des deux cinquièmes au prix d'achat ne peut déduire de ses bénéfices imposables la moins-value correspondante, dès lors qu'elle ne justifie pas avoir eu antérieurement l'usage de cette voiture (CE, arrêt du 2 mai 1941, req. n° 67729).

470

Enfin, une société qui a acheté à son principal associé des actions d'une autre société, pour un prix de 500 000 F égal à leur valeur nominale, et les a revendues quelques mois plus tard à un tiers pour l'ancien franc, doit, alors qu'il est établi que la valeur de ces titres, déjà très faible à la date de leur acquisition, n'a fait que décroître par la suite, être regardée comme ayant ainsi entendu prendre en charge la perte subie personnellement par ledit associé. La société ne saurait dès lors être admise à déduire la perte dont il s'agit de son bénéfice imposable (CE, arrêt du 10 mars 1971, req. n° 78838).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/04/2025