RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PDSTK-10-10-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 09/01/2013

BIC - Produits et stocks - Produits d'exploitation - Produits autres que les ventes, travaux et prestations de service

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Produits et stocks
Titre 1 : Produits
Chapitre 1 : Produits d'exploitation
Section 2 : Produits autres que les ventes, travaux et prestations de service

Sommaire :

I. Subventions d'exploitation
II. Ristournes, rabais et remises obtenues – Primes sur ventes
III. Vente ou consignation d'emballages
A. Vente d'emballages récupérables
B. Consignation d'emballages
IV. Redevances provenant de concessions de licences d'exploitation
V. Revenus des immeubles
A. Immeubles inscrits à l'actif du bilan ou représentés par des titres de sociétés de copropriété « transparentes » inscrits à l'actif du bilan
1. Immeubles affectés à l'exploitation
2. Immeubles utilisés privativement par l'exploitant ou affectés à l'usage personnel des associés
3. Immeubles donnés en location
a. Loyers payés d'avance
b. Améliorations apportées par le preneur
B. Immeubles appartenant à l'exploitant et que celui-ci affecte à l'exploitation sans les inscrire au bilan
C. Cas particulier : Loyers et prestations de toute nature constituant le prix d'un bail à construction
1. Constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail
2. Location-vente
VI. Revenus agricoles et bénéfices non commerciaux
VII. Remboursements des frais exposés pour l'exercice d'une activité syndicale
VIII. Conséquences fiscales de l'apport en jouissance d'un corps certain

1

Les produits d'exploitation comprennent, outre les ventes et les prestations de services, tous les produits par nature réalisés à l'occasion de la gestion commerciale de l'entreprise, mais ne se rattachant pas à son objet principal, ou provenant de la mise en valeur de certains éléments de l'actif ainsi que ceux qui résultent d'opérations annexes effectuées par ladite entreprise dans le cadre habituel de sa gestion.

10

Seront examinés successivement :

- les subventions d'exploitation ;

- les ristournes, rabais et remises obtenus, primes sur ventes ;

- les ventes et consignations d'emballages ;

- les redevances pour concession de droits de la propriété industrielle ;

- les revenus des immeubles ;

- les revenus agricoles et bénéfices non commerciaux accessoires ;

- les remboursements de frais exposés dans le cadre d'activités syndicales ;

- les conséquences fiscales de l’apport en jouissance d’un corps certain.

I. Subventions d'exploitation

20

Par subventions d'exploitation (compte n° 74) il faut entendre celles qui sont accordées par l'État, les collectivités publiques ou les tiers, à l'exclusion des subventions d'équilibre accordées en fonction des résultats des entreprises qui en bénéficient, (compte n° 771) et des subventions d'équipement (ou d'investissement) [compte n° 777] qui constituent des produits exceptionnels. Elles comprennent notamment les indemnités compensatrices pour insuffisance de prix de vente et les subventions destinées à faire face à des charges d'exploitation.

II. Ristournes, rabais et remises obtenues – Primes sur ventes

30

Pour la détermination des produits d'exploitation, il y a lieu, conformément aux indications du plan comptable, de porter au crédit du compte n° 609 les ristournes, rabais et remises consentis par les fournisseurs et créditeurs divers en faveur de l'entreprise, et dont le montant n'est connu que postérieurement à la comptabilisation des factures d'achat.

40

Il en est de même des ristournes particulières accordées par les groupements ou sociétés coopératives d'achat en commun à leurs adhérents, proportionnellement aux achats effectués par ceux-ci.

> *Ces ristournes constituent un profit imposable au nom de chacun des bénéficiaires ; il en est ainsi même dans le cas où les intéressés les ont laissées temporairement à la disposition de la société à titre de compte courant, dès lors*

qu'elles ont été portées à un compte spécial ouvert au nom de chacun des sociétaires et restent la propriété de ceux-ci, la société en ayant seulement l'usage et la libre disposition temporaire (CE, arrêt du 21 juillet 1972, req. n° 82262).

Il a été jugé que les sommes versées par un fournisseur au dirigeant d'une société doivent être comprises dans les bénéfices sociaux lorsqu'il est établi qu'elles présentent le caractère de rabais consentis en fonction des affaires réalisées entre les deux entreprises (CE, arrêt du 16 novembre 1981, n° 20913).

50

Les bonifications obtenues des clients et dont le montant n'est connu que postérieurement à la comptabilisation des factures de vente, ainsi que les primes sur ventes, lorsque ces profits peuvent être considérés comme acquis à l'entreprise, sont enregistrées au crédit du compte 708.

60

Le rattachement de ces différents produits est effectué selon les règles applicables en matière de créances acquises.

III. Vente ou consignation d'emballages

70

Il convient tout d'abord de rappeler les distinctions à faire, en matière d'emballages commerciaux, conformément aux dispositions de l'article 38 ter de l'annexe III au code général des impôts (CGI) (cf. BOI-BIC-PDSTK-20-10).

D'une part, les emballages non récupérables ,ou emballages perdus, sont destinés à être vendus à la clientèle avec leur contenu sans consignation ni reprise, et leur valeur est incorporée dans le prix de vente du contenu. Ces emballages sont inclus dans les stocks de l'entreprise.

80

D'autre part, les emballages récupérables ont pour destination d'être prêtés, et consignés à la clientèle qui peut les rendre contre remise de la consignation. Le livreur s'engage à les reprendre à des conditions déterminées. Ces emballages constituent, en principe, des immobilisations.

Il en est ainsi des emballages récupérables qui sont utilisés d'une manière durable comme instruments de travail et qui, susceptibles d'être commodément identifiés (futailles, bouteilles de gaz, etc.), sont obligatoirement considérés comme des immobilisations.

Toutefois, lorsque leur identification est impossible ou entraînerait des difficultés excessives (bouteilles, casiers, etc.), ces emballages, bien que récupérables, peuvent être assimilés à des stocks.

A. Vente d'emballages récupérables

90

Les profits ou les pertes résultant de la vente d'emballages récupérables (identifiables ou non) inscrits au compte d'immobilisation n° 2154 (matériel industriel bénéficient du régime des plus ou moins-values de cession d'éléments de l'actif immobilisé.

En revanche, la vente d'emballages récupérables mais non identifiables que l'entreprise a décidé de comprendre dans les stocks engendre un produit ou une perte affectant directement le résultat d'exploitation.

À cet égard, le Conseil d'État a jugé que l'entreprise qui comptabilise en stocks ses emballages récupérables non identifiables, n'est pas fondée à les amortir, dès lors qu'elle n'établit pas que lesdits emballages constitueraient, eu égard aux nécessités de l'exploitation, aux modalités et à la durée de leur utilisation, des immobilisations (CE, arrêt du 3 février 1984, n° 25889).

B. Consignation d'emballages

100

Les sommes perçues par une entreprise à titre de consignation ont pour contrepartie, au passif du bilan, une dette d'égal montant à l'égard des clients et doivent donc, en principe, demeurer sans incidence sur la détermination du bénéfice imposable, tant que lesdits emballages demeurent la propriété de cette entreprise.

Le retour, par les clients, des emballages consignés s'effectue contre remboursement des sommes qu'ils avaient versées lors de la consignation. Lorsque le montant du prix de consignation est supérieur à la valeur de reprise des emballages consignés, la différence acquise au bénéfice de l'entreprise est comptabilisée au compte 7086 « bonis sur reprise d'emballages consignés ».

110

En revanche, dans la mesure où les emballages consignés peuvent, à la clôture d'un exercice donné, être regardés comme définitivement conservés par les clients ou détruits et où, par voie de conséquence, se trouve éteinte la dette contractée par l'entreprise vis-à-vis de ses clients lors du dépôt de leurs consignations, les profits résultant de la perception des sommes dont il s'agit - y compris, le cas échéant, les différences provenant de consignations successives - doivent être réputés acquis à l'entreprise intéressée et, par suite, rattachés à ses bénéfices imposables dans l'exercice considéré.

La jurisprudence confirme cette règle en se fondant sur les dispositions de l'article 38 du CGI, en application desquelles les profits résultant de l'extinction d'une dette doivent être rattachés, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, à l'exercice au cours duquel leur existence a été soit reconnue par le contribuable lui-même, soit constatée par l'administration, même si, tout en affectant des postes maintenus en comptabilité, ils se rapportent à des exercices antérieurs dont les résultats ne peuvent être repris. Le Conseil d'État a jugé, conformément à ces principes, que, dans une entreprise tenant un compte crédité du montant des consignations versées par les clients pour les emballages qu'ils emportent et débité du montant des consignations remboursées lors de la restitution de ces emballages, le solde créditeur de ce compte doit être regardé comme un profit imposable à la date et dans la mesure où les emballages correspondant aux consignations qui constituent ce solde peuvent être considérés comme définitivement conservés par les clients (CE, arrêt du 11 février 1966, req. n° 65823, RO, p. 62).

D'une façon générale, le profit né, pour une entreprise, de l'abandon, par les clients, de consignations d'emballages, doit être rattaché aux résultats de l'exercice au cours duquel l'abandon desdites consignations est devenu certain (CE, arrêt du 20 décembre 1968, req. n° 74099, RJCD, 1re partie, p. 397).

120

Lorsque le non-retour d'un emballage, considéré comme définitif, fait apparaître une perte, celle-ci constitue une moins-value si l'élément non retourné était immobilisé, ou une perte d'exploitation si l'élément en cause était compris dans les stocks.

> *Toutefois, s'il résulte des stipulations du contrat de vente que la consignation d'emballages immobilisés récupérables et identifiables est en réalité une location, les créances acquises à ce titre constituent des produits d'exploitation, et non des plus-values d'actif, même lorsque les emballages ne sont pas restitués. Au cas particulier, la consignation était restituée si les emballages étaient rendus franco de port et en bon état dans un certain délai. Passé ce délai, un droit de location de 2,5 % du prix de consignation par mois était déduit du montant remboursable de la consignation (CE, arrêt du 25 novembre 1981, n° 10959).*

IV. Redevances provenant de concessions de licences d'exploitation

130

Les redevances perçues en cas de concession de licences d'exploitation, par le titulaire d'un brevet, d'une marque de fabrique, d'un procédé ou d'une formule de fabrication présentent, en principe, le caractère de bénéfices non commerciaux.

Elles ont toutefois le caractère de bénéfices commerciaux lorsque les brevets, marques de fabrique, procédés ou formules correspondantes figurent à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale.

140

Conformément aux dispositions de l'article 39 terdecies-1 du CGI, le régime des plus-values à long terme est applicable aux opérations de concession portant sur des brevets ou des inventions brevetables, ainsi que sur des procédés de fabrication industriels qui constituent l'accessoire indispensable de brevets ou d'inventions brevetables.

Ce régime s'applique également aux opérations de cession de tels éléments réalisées par des entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ainsi que, pour les exercices ouverts depuis le 26 septembre 2007, par des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

L'application du taux réduit d'imposition est notamment subordonnée à la condition que les brevets et autres éléments visés par cet article aient le caractère d'éléments de l'actif immobilisé.

Sur ces points, il convient de se reporter au **BOI-BIC-PVMV** consacrée aux plus-values.

V. Revenus des immeubles

150

Les revenus produits par les immeubles ou parties d'immeubles figurant à l'actif d'une entreprise doivent, en principe, être pris en compte, sans aucune réfaction, pour la détermination du résultat fiscal.

160

En ce qui concerne les sociétés (de capitaux ou de personnes) les immeubles figurant à l'actif du bilan s'entendent de ceux qui ont été apportés par les associés et ceux qu'elles acquièrent (ou font construire) et conservent dans leur patrimoine social (nécessairement distinct de celui de leurs membres).

170

*Il résulte par ailleurs de la jurisprudence du Conseil d'État qu'un commerçant (exploitant individuel) est en droit de laisser figurer dans son patrimoine personnel et de ne pas comprendre dans son actif commercial un immeuble qu'il affecte aux besoins de son exploitation (CE, arrêt du 24 mai 1967, req. n° 65436). À cet égard, le critère de l'inscription au bilan doit seul être retenu pour déterminer si un immeuble fait ou non partie de l'actif de l'entreprise (cf. sur ce point, **BOI-PVMV-10-10-10**).*

La décision prise par l'exploitant (décision de gestion qui lui est opposable) d'inscrire ou non au bilan de son entreprise des immeubles dont il est propriétaire entraîne, outre l'application des règles exposées dans la présente section, diverses conséquences fiscales en ce qui concerne :

- d'une part, la déduction des charges afférentes à ces immeubles (cf. **BOI-BIC-CHG-40-20-10**) ;

- d'autre part, l'imposition corrélative des plus-values éventuelles résultant de leur cession (en ce sens CE, arrêt du 26 novembre 1984, n° 29846) ou l'imputation des moins-values y afférentes.

En ce qui concerne le caractère professionnel des immobilisations, et leur appartenance à l'actif immobilisé, il est rappelé que certains biens amortissables ou non amortissables, qu'ils soient ou non inscrits sur le tableau des immobilisations, font, par nature, partie de l'actif professionnel. Il en est ainsi des immobilisations amortissables dont la nature est telle qu'elle implique une utilisation professionnelle et des éléments incorporels du fonds de commerce.

Pour les entreprises dispensées du bilan en vertu de l'article 302 septies A bis-VI du CGI, la volonté de l'exploitant de comprendre un élément autre que le fonds de commerce dans l'actif de son entreprise est matérialisée par l'inscription du bien concerné sur l'imprimé n° 2033 C (tableau des immobilisations, des amortissements et des éléments soumis au régime fiscal des plus et moins-values).

Les immobilisations inscrites sur l'imprimé n° 2033 C seront donc considérées comme faisant partie de l'actif immobilisé de l'entreprise. Cette inscription constitue une décision de gestion qui est opposable tant à l'administration qu'à l'intéressé.

Remarque : Sont dispensés du bilan, les entreprises mentionnées ci-dessous, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 156 000 € hors taxe, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, ou 55 000 €, s'il s'agit d'autres entreprises.

La dispense de bilan reste une simple faculté pour l'entreprise qui peut toujours déposer le tableau n° 2033 A à l'appui de sa déclaration de résultats.

A. Immeubles inscrits à l'actif du bilan ou représentés par des titres de sociétés de copropriété « transparentes » inscrits à l'actif du bilan

1. Immeubles affectés à l'exploitation

180

Lorsque les immeubles inscrits à l'actif du bilan sont affectés à l'exploitation, aucune somme n'est à ajouter, de ce chef, au montant des recettes imposables, le revenu de ces immeubles se trouvant normalement compris dans le bénéfice commercial.

190

Cette règle est, bien entendu, applicable lorsque ces immeubles sont détenus par l'intermédiaire d'une société de copropriété dotée de la transparence fiscale.

2. Immeubles utilisés privativement par l'exploitant ou affectés à l'usage personnel des associés

200

Lorsqu'un exploitant ou un membre de sa famille habite dans un immeuble faisant partie de l'actif de l'entreprise, il convient de rapporter aux produits bruts entrant en compte pour la détermination du bénéfice imposable, une somme représentant la valeur locative réelle, au cours de la période d'imposition considérée, des locaux réservés à cet usage.

Cette règle générale ne saurait être affectée par l'exonération des revenus fonciers, prévue par l' article 15-II du CGI, qui vise les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance. En effet, aux termes de l'article 38 du CGI, le bénéfice commercial imposable est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises. Or, ces opérations comprennent, notamment, le produit de l'avantage en nature que retire un exploitant de l'utilisation privative d'un immeuble inscrit à l'actif de son entreprise.

210

Ces dispositions s'appliquent également aux sociétés de personnes ou de capitaux qui accordent gratuitement à un de leurs associés ou actionnaires la jouissance d'un logement dans un immeuble dont elles sont propriétaires.

220

D'une façon plus générale, lorsqu'une société consent un abandon de loyer au profit de l'un de ses membres occupant ainsi à titre gratuit un immeuble inscrit à l'actif social, il convient de réintégrer dans les résultats de l'entreprise le montant du loyer que celle-ci aurait dû normalement demander à l'intéressé.

3. Immeubles donnés en location

230

Les produits retirés de la gestion des immeubles inscrits à l'actif du bilan doivent être pris en considération pour la détermination du bénéfice d'exploitation de l'entreprise ; il en est ainsi même si les immeubles loués sont détenus par l'intermédiaire d'une société immobilière de copropriété dotée de la transparence fiscale.

240

Conformément aux dispositions de l’article 586 du code civil, les loyers ont la nature de fruits civils qui s’acquièrent au jour le jour.

Ils doivent être rattachés aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel ils sont courus conformément aux dispositions du 2 ou du 2 bis de l'article 38 du CGI.

a. Loyers payés d'avance

Sur le plan contractuel, il est d'usage de stipuler dans les baux le paiement d'avance d'un ou plusieurs termes de loyers. En conséquence, lorsque la stipulation de « loyers d'avance » dans le contrat de bail ne révèle aucune ambiguïté ni impropriété du terme, les sommes en cause doivent être considérées comme telles sous peine de dénaturer l'intention des parties. À cet égard, la circonstance que le contrat ne prévoit pas expressément, en cas de résiliation amiable ou judiciaire, la restitution au preneur de tout ou partie des sommes versées à titre de loyer d'avance, n'est pas de nature à faire échec à cette qualification dès lors que l'instance judiciaire, si elle est saisie, ordonne généralement cette restitution.

Par conséquent, en l'absence d'éléments permettant d'écarter l'apparence du contrat, l'imposition des sommes correspondant à des loyers payés d'avance doit être répartie sur la durée du contrat de bail conformément aux dispositions du 2 ou du 2 bis de l'article 38 du CGI.

En ce qui concerne les suppléments de loyers perçus notamment à titre de droit d'entrée ou de pas de porte, il y a lieu de se reporter aux commentaires figurant aux **BOI-BIC-PDSTK-10-30-20 I-A-1 § 10 et 20**.

250

D'autre part, il y a lieu de retenir l'ensemble des revenus provenant des immeubles loués, qu'il s'agisse des loyers proprement dits, des suppléments de loyer ou des revenus annexes (prix de location du droit d'affichage, du droit de chasse, etc.). À cet égard, la taxe foncière qu'une entreprise, propriétaire d'un immeuble donné en location, met contractuellement à la charge du locataire a le caractère d'un supplément de loyer (bien entendu, cette taxe a, pour l'entreprise bailleresse, le caractère d'une charge déductible pour l'assiette des impôts).

b. Améliorations apportées par le preneur

260

Lorsqu'un immeuble donné à bail par une entreprise fait l'objet d'améliorations réalisées par le preneur à ses frais, l'accroissement de valeur qui en résulte constitue un profit de l'exercice en cours à la date à laquelle la société recouvre la disposition de son immeuble (CE, arrêt du 16 novembre 1981, n° 16111).

B. Immeubles appartenant à l'exploitant et que celui-ci affecte à l'exploitation sans les inscrire au bilan

270

Comme dans le cas d'immeubles inscrits à l'actif du bilan , le revenu des immeubles appartenant à l'exploitant et que celui-ci affecte à l'exploitation sans les inscrire au bilan se trouve normalement compris dans le bénéfice commercial. Ce bénéfice n'a donc aucune réfaction à subir de ce chef. Il n'y a pas lieu notamment d'en déduire un loyer fictif représentant la rémunération, par l'entreprise, de la mise à sa disposition d'un bien faisant partie du patrimoine privé de l'exploitant.

Le contribuable ne peut, en principe, déduire de ses résultats d'exploitation que les charges locatives de l'immeuble, à l'exclusion de celles (amortissement, grosses réparations, taxes foncières) découlant de la propriété (cf. **BOI-BIC-CHG-40-20-10** et **BOI-BIC-AMT-10-20 au II-H**).

C. Cas particulier : Loyers et prestations de toute nature constituant le prix d'un bail à construction

280

Le bail à construction institué par la loi n° 64-1247 du 16 décembre 1964 est une convention par laquelle le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail (code de la construction et de l'habitation, art. L251-1).

Dans ce contrat, qui s'apparente à un bail emphytéotique, le propriétaire du sol conserve la propriété de son terrain, mais en cède l'usage à un locataire qui est tenu d'y édifier des constructions.

Ce bail est conclu pour une durée comprise entre dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans (entre dix-huit et soixante-dix ans pour les contrats conclus avant le 3 janvier 1976) et ne peut être prolongé par tacite reconduction. À l'expiration du contrat, et sauf convention contraire entre les parties, le bailleur devient propriétaire des constructions édifiées par le preneur et profite des améliorations.

290

Le prix du bail consiste :

- soit en un loyer payable en espèces et révisable par périodes triennales ;

- soit à la fois en un loyer en espèces et dans la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de ces immeubles ;

- soit dans la remise des constructions au bailleur, sans indemnité, à la fin du bail.

300

Conformément aux dispositions de l'article 33 bis du CGI, les loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix du bail à construction ont, en principe, le caractère de revenus fonciers.

310

Toutefois, les revenus des propriétés louées dans ces conditions sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux lorsque l'immeuble donné à bail figure à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'impôt sur le revenu. De même, ces revenus doivent être soumis à l'impôt sur les sociétés lorsque le bénéficiaire est une personne morale passible de cet impôt.

320

Conformément à la règle générale applicable en matière de créances acquises, le produit brut à comprendre dans les résultats de l'entreprise bailleresse est égal au montant des loyers courus à la clôture de l'exercice, auxquels il convient en principe d'ajouter le montant des suppléments de loyers représentés par la valeur des biens reçus au cours dudit exercice comme prix du bail à construction, conformément aux stipulations du contrat.

330

Toutefois, l'article 27 de la loi n° 64-1247 du 16 décembre 1964, dont les dispositions ont été reprises sous l'article 33 ter du CGI, auquel se réfère le 1 de l'article 38 du CGI, prévoit que lorsque le prix du bail consiste, en tout ou partie, dans la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à la

propriété ou à la jouissance desdites constructions, le bailleur peut demander que le revenu représenté par la valeur de ces biens calculée d'après le prix de revient soit réparti, pour l'établissement de l'impôt, sur l'exercice au cours duquel ces biens lui ont été attribués et les quatorze exercices suivants.

340

En cas de cession des biens, la partie du revenu visé à l'alinéa précédent qui n'aurait pas encore été imposée est rattachée aux revenus de l'exercice de la cession. Le cédant peut, toutefois, demander le bénéfice des dispositions du I de l'article 163-0 A du CGI. Il en est de même en cas de décès du contribuable. Toutefois, chacun de ses ayants droit peut demander que la partie du revenu non encore imposée correspondant à ses droits héréditaires soit soumise à l'impôt à son nom et répartie sur chacune des années comprises dans la fraction de la période de quinze ans restant à courir à la date du décès.

1. Constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail

350

Les dispositions qui précèdent s'appliquent également aux profits représentés par la valeur des constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail à construction, conformément aux stipulations du contrat.

360

Toutefois, la remise de ces constructions ne donne lieu à aucune imposition lorsque la durée du bail est au moins égale à trente ans.

370

Lorsque la durée du bail est inférieure à trente ans, l'imposition est due sur une valeur réduite en fonction de la durée du bail, selon des modalités fixées par décret.

Les modalités de calcul de cette réduction ont été fixées par le décret du 25 janvier 1978 codifié à l'article 2 sexies de l'annexe III au CGI.

Ce décret prévoit que lorsque la durée du bail à construction est comprise entre dix-huit et trente ans, le revenu brut correspondant à la valeur des constructions remises sans indemnité au propriétaire du terrain en fin de bail est égal au prix de revient de ces constructions, sous déduction d'une décote égale à 8 % par année de bail au-delà de la dix-huitième.

En définitive, le revenu correspondant à la remise des immeubles à l'expiration du bail doit donc être déterminé dans les conditions suivantes :

revenu correspondant à la remise des immeubles à l'expiration du bail lorsque la durée du bail à construction est comprise entre 18 et 30 ans

Durée du bail	Montant du revenu
18 ans	100 % du prix de revient des immeubles
19 ans	92 % du prix de revient des immeubles
20 ans	84 % du prix de revient des immeubles
21 ans	76 % du prix de revient des immeubles

22 ans	68 % du prix de revient des immeubles
23 ans	60 % du prix de revient des immeubles
24 ans	52 % du prix de revient des immeubles
25 ans	44 % du prix de revient des immeubles
26 ans	36 % du prix de revient des immeubles
27 ans	28 % du prix de revient des immeubles
28 ans	20 % du prix de revient des immeubles
29 ans	12 % du prix de revient des immeubles
30 ans et au-delà	Exonération

2. Location-vente

380

Lorsque le bail à construction est assorti d'une clause spéciale prévoyant le transfert de la propriété du terrain au preneur moyennant le versement d'un supplément de loyer, les sommes et prestations de toute nature reçues par le bailleur en paiement du prix de cession du terrain ne peuvent pas être considérées comme des loyers et imposables comme tels (CGI, art 151 quater) (le loyer proprement dit est imposé dans les conditions citées **V-C § 280 à 340**).

Il s'agit en l'occurrence d'une véritable cession de terrain à bâtir et, lorsque le bailleur est une entreprise industrielle ou commerciale, le profit ainsi réalisé par la cession du terrain doit normalement être considéré comme une plus-value à comprendre dans les résultats d'exploitation de l'entreprise et être soumis, en tant que tel, au régime d'imposition qui lui est propre. Le montant de la plus-value nette est déterminé au moment de la signature du bail d'après la valeur du bien à cette date.

VI. Revenus agricoles et bénéfices non commerciaux

390

Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats relèvent normalement de la catégorie des bénéfices agricoles ou de celle des bénéfices des professions non commerciales, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination du bénéfice imposable de cette entreprise. Dans cette hypothèse, la base d'imposition unique est déterminée suivant les règles propres aux bénéfices industriels et commerciaux (cf. **BOI-BIC-CHAMP-30**).

Cette règle ne s'applique, en fait, que lorsque les activités agricoles ou non commerciales ne constituent qu'une simple extension de l'activité industrielle ou commerciale, celle-ci demeurant prédominante (cf. **BOI-BIC-BASE-10 au I- A-2 § 70 et 80**).

VII. Remboursements des frais exposés pour l'exercice d'une activité syndicale

400

Les allocations pour frais et les remboursements de frais éventuellement perçus par les travailleurs indépendants pour l'exercice de leur activité au sein de syndicats professionnels régis par le livre 1er de la 2ème partie du code du travail, doivent être compris parmi les produits ou recettes de l'entreprise, dès lors que les

dépenses correspondantes ont été prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable (RM, Maujouan du Gasset, JO, déb, AN du 12 décembre 1983, p. 5299).

VIII. Conséquences fiscales de l'apport en jouissance d'un corps certain

410

Conformément aux dispositions de l'article 1843-3 du code civil, l'apport en jouissance constitue une variété d'apport en nature qui se traduit par le transfert de droits au profit de la société bénéficiaire de l'apport, dont la nature diffère selon que l'apport en jouissance porte ou non sur un corps certain. Dans la première hypothèse qui concerne notamment l'apport de parts sociales, l'apporteur est garant envers la société comme un bailleur envers son locataire : il est donc soumis aux obligations d'un bailleur. Corrélativement, la société jouit d'un simple droit de locataire sur le bien apporté en jouissance, ce dernier restant dans le patrimoine de l'apporteur. En outre, la doctrine, s'appuyant sur les principes traditionnels du droit civil, attribue un caractère temporaire aux droits transférés dans le cadre d'un apport en jouissance.

Il résulte de ces dispositions qu'un corps certain faisant l'objet d'un apport en jouissance reste la pleine propriété de l'apporteur, la société bénéficiaire de l'apport n'ayant qu'un droit personnel de locataire sur le bien en cause.

Par suite, un tel apport n'est pas assimilable à une « cession » sur le plan fiscal et ne donne pas lieu à la taxation d'une plus-value professionnelle.

Cela étant, l'apport en jouissance à une société anonyme d'un corps certain inscrit à l'actif d'une entreprise individuelle est nécessairement rémunéré par des droits sociaux qui doivent figurer à l'actif de cette entreprise. En outre, ces droits représentent la rémunération en nature d'une prestation continue que constitue la mise à disposition temporaire du corps certain en cause. Cette rémunération doit être rattachée au résultat imposable selon la règle du couru, conformément aux dispositions de l'article 38-2 ou 38-2 bis du CGI.

S'agissant des apports en jouissance de fonds de commerce, cette solution assure une parfaite neutralité dès lors qu'elle revient à placer, sur le plan fiscal, l'apporteur dans une situation analogue à celle d'un loueur de fonds.

Remarque : L'*intuitu personae* qui caractérise les parts sociales exclut toute fongibilité de ces titres ; ceux-ci constituent donc des corps certains.