

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20-20130128

Date de publication : 28/01/2013

Date de fin de publication : 19/02/2014

BIC - Plus-values et moins-values – Régimes particuliers - Plus et moins-values réalisées en fin d'exploitation - Transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société - Régime d'imposition des plus-values d'apport et des bénéfices de l'entreprise apportée

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 2 : Plus et moins-values réalisées en fin d'exploitation

Section 3 : Transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société

Sous-section 2 : Régime d'imposition des plus-values d'apport et des bénéfices de l'entreprise apportée

Sommaire :

I. Régime d'imposition des plus-values d'apport

A. Plus-values sur biens non amortissables

1. Report et imposition de la plus-value

2. Événements entraînant l'imposition de la plus-value

a. Cession à titre onéreux, rachat ou annulation des droits sociaux

b. Cession par la société d'un ou des éléments apportés

3. Maintien du report

a. Réalisation d'une opération ultérieure ouvrant droit à un report ou un sursis d'imposition

b. Opération d'échange de titres résultant d'une fusion ou d'une scission

c. Transmission à titre gratuit des parts ou actions, et cession par le bénéficiaire de la transmission

1° Forme de l'engagement

2° Modalités d'imposition de la plus-value

3° transmission à titre gratuit de la nue-propiété des droits sociaux

d. Apport à une société civile professionnelle qui se transforme en société d'exercice libéral ou qui fait l'objet d'une opération de restructuration

B. Imposition des plus-values sur biens amortissables

1. Situation de l'apporteur

a. Portée de la mesure d'imposition immédiate

b. Modalités d'application

2. Situation de la société bénéficiaire des apports

a. Réintégration des plus-values à opérer

- b. Régime d'imposition des plus-values sur biens apportés
 - c. Droits de la société bénéficiaire de l'apport
 - C. Apports comprenant à la fois des éléments amortissables et non-amortissables
 - D. Imposition des plus-values réalisées en cas d'apport par un exploitant agricole individuel de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles
 - E. Imposition des plus-values en cas d'apports de droits afférents à un contrat de crédit-bail
 - 1. Champ d'application
 - a. Entreprises concernées
 - b. Contrats de crédit-bail concernés
 - 2. Modalités d'application
 - a. Droits afférents à des éléments amortissables
 - b. Droits afférents à des éléments non amortissables
- II. Imposition des bénéfices de l'entreprise apportée
- A. Imposition des profits sur les stocks
 - B. Sort des provisions.
 - 1. Provisions pour dépréciation
 - 2. Provisions pour risques
 - 3. Provisions spéciales
 - 4. Provisions pour congés payés
 - C. Sort des plus-values nettes à court terme
 - 1. Champ d'application
 - a. Plus-values concernées
 - 1° Plus-values bénéficiant d'un étalement sur trois années
 - 2° Plus-values nettes à court terme bénéficiant d'un étalement sur dix années
 - 3° Plus-values nettes à court terme bénéficiant d'un étalement sur une durée variable
 - 4° Plus-values nettes à court terme bénéficiant d'un étalement sur une durée de sept exercices
 - b. Statut fiscal de la société bénéficiaire de l'apport
 - 2. Conditions d'application
 - a. Engagement dans l'acte d'apport
 - b. Modalités de la réintégration
 - 1° Principe
 - 2° Cas particulier : transformation ou changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport

1

Dans cette sous-section, seront examinés successivement le régime d'imposition des plus-values d'apport (cf. I. ci-après), puis l'imposition des bénéfices de l'entreprise apportée (cf. II. ci-après).

I. Régime d'imposition des plus-values d'apport

10

L'article 151 octies du code général des impôts (CGI) établissant un régime particulier d'imposition des plus-values, il va de soi que ce régime ne trouve pas à s'appliquer lorsque les plus-values sont susceptibles de bénéficier d'un régime d'exonération et notamment de celui prévu à l'article 151 septies du CGI.

20

Dans le cas où les plus-values d'apport sont imposables, il y a lieu de distinguer selon que les plus-values sont afférentes à des biens non amortissables (cf. A. ci-après) ou à des biens amortissables (cf. B. ci-après).

A. Plus-values sur biens non amortissables

30

Aux termes du [premier alinéa du a du I de l'article 151 octies du CGI](#) , pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2006, leur imposition est reportée jusqu'à la date de la cession à titre onéreux, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la cession des immobilisations par la société si elle est antérieure.

Cette règle s'applique aux plus-values à court terme comme aux plus-values à long terme.

40

En pratique, s'agissant des éléments non amortissables, les plus-values à reporter sont déterminées en compensant d'une part les plus-values et moins-values à court terme et d'autre part les plus-values et moins-values à long terme afférentes aux éléments en cause.

1. Report et imposition de la plus-value

50

Le montant des plus-values dégagées de l'apport des biens non amortissables est calculé selon les règles en vigueur lors de l'apport. Les plus-values sont inscrites sur la déclaration des bénéficiaires professionnels de l'exercice au cours duquel l'entreprise apporte son activité mais ne sont pas portées sur la déclaration de revenus n° **2042** (CERFA 10330). Lorsqu'un événement mettant fin au sursis se réalise, l'imposition est effectuée au titre de l'année au cours de laquelle cet événement intervient :

- les plus-values à long terme sont imposées d'après le taux en vigueur au titre de cette année ;
- les plus-values à court terme sont ajoutées aux revenus de la même année. Leur imposition est effectuée d'après le barème et la situation de famille de cette année.

2. Événements entraînant l'imposition de la plus-value

60

Il est mis fin au report d'imposition si l'un des événements suivants se réalise : d'une part, la cession à titre onéreux, le rachat ou l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport et, d'autre part, la cession des immobilisations par la société.

a. Cession à titre onéreux, rachat ou annulation des droits sociaux

(70)

(80)

90

Il faut entendre par « cession à titre onéreux », la vente, l'apport en société ou l'échange. La cession à titre onéreux de la nue-propriété ou de l'usufruit des parts entraîne également l'imposition de la plus-value.

En cas de cession à titre onéreux ou de rachat d'une partie des droits sociaux, la plus-value devient imposable en proportion de la partie cédée ou rachetée.

Dès lors qu'elles sont liées à la même opération et imposées au titre de la même période, il est admis que la plus-value d'apport ne soit pas imposée à hauteur de la moins-value à long terme réalisée du fait de la cession des titres. En outre, si la cession porte sur la totalité des titres détenus, l'excédent de la moins-value à long terme constatée à cette occasion sur la plus-value à long terme d'apport, diminué en fonction du rapport entre le taux réduit des plus-values à long terme et le taux de l'impôt sur les sociétés mentionné au [deuxième alinéa du II de l'article 219 du CGI](#), peut être imputé sur la quote-part de résultat qui revient à l'assuré (RM Perez n° 13533, JO AN du 6 juillet 1998, p. 3757).

Par la réponse ministérielle susvisée, il a été admis qu'en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu, la plus-value d'apport dont l'imposition a été placée en report et devenant imposable lors de la cession des titres puisse se compenser avec la moins-value réalisée lors de la cession des titres, dans la mesure où cette dernière relève également du régime des plus-values professionnelles. En revanche, tel n'est pas le cas lorsque l'apport de l'entreprise individuelle a été effectué à une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Dans cette situation, la plus-value d'apport dont l'imposition est reportée relève du régime des plus-values professionnelles alors que la plus ou moins-value de cession relève du régime des plus-values des particuliers. Cette différence de nature fiscale entre plus-values et moins-values ne permet pas l'imputation de l'éventuelle moins-value réalisée lors de la cession des titres de la société soumise à l'impôt sur les sociétés sur la plus-value d'apport professionnelle dont l'imposition est placée en report, puisque chaque catégorie de revenu est déterminée selon des règles d'assiette qui lui sont propres. Toutefois, il est rappelé qu'en application du [IV bis de l'article 151 septies A du CGI](#), la plus-value en report qui devient imposable à raison de la cession des titres reçus lors de l'apport de l'entreprise individuelle peut, sous certaines conditions, être exonérée d'impôt sur le revenu en cas de départ à la retraite dans les deux années suivant ou précédant la cession (RM Lamy n° 81949, JO AN du 5 juillet 2011, p. 7272).

b. Cession par la société d'un ou des éléments apportés

100

La cession par la société, de l'un ou de plusieurs des éléments apportés, antérieure bien entendu à la cession des parts, met fin au report d'imposition des plus-values correspondantes. Il y a lieu de comprendre par cession, la vente, l'apport en société, la dissolution de la société ou, enfin, l'attribution d'un élément d'actif à un associé.

3. Maintien du report

a. Réalisation d'une opération ultérieure ouvrant droit à un report ou un sursis d'imposition

105

L'article 151-0 octies du CGI, issu de l'article 31 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 prévoit que les reports d'imposition mentionnés à l'article 151 octies du CGI, à l'article 151 octies A du CGI, à l'article 151 octies B du CGI, à l'article 151 octies C du CGI et à l'article 151 nonies du CGI sont maintenus en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition.

b. Opération d'échange de titres résultant d'une fusion ou d'une scission

107

Le troisième alinéa du a du I de l'article 151 octies du CGI (dans sa rédaction issue de l'article 38 de la loi 2005-1720 du 30 décembre 2005) prévoit le maintien du report d'imposition en cas d'échange de droits sociaux de la société bénéficiaire de l'apport contre les titres rémunérant l'apport résultant d'une fusion ou d'une scission. Dans ce cas, le report est maintenu jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits reçus en échange. Cette mesure s'applique aux échanges réalisés depuis le 1^{er} janvier 2006.

c. Transmission à titre gratuit des parts ou actions, et cession par le bénéficiaire de la transmission

110

Il résulte du I de l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 1989 qu'en principe la transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération d'un apport d'une entreprise individuelle réalisé dans le cadre des dispositions de l'article 151 octies du CGI met fin au report d'imposition des plus-values afférentes aux éléments non amortissables apportés.

Toutefois, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur ces plus-values à la date à laquelle interviendra la cession ou le rachat de ses droits, ou la cession par la société des biens non amortissables apportés si elle est antérieure.

1° Forme de l'engagement

120

Le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit des droits sociaux doit prendre l'engagement formel d'acquitter l'impôt sur la plus-value, dont la taxation a été préalablement reportée chez le précédent associé, concomitamment à la transmission elle-même.

L'engagement peut résulter d'une mention expresse inscrite dans l'acte authentique constatant la transmission, ou bien être faite par un acte sous-seing privé ayant date certaine. Il doit comporter notamment, l'indication du montant de la plus-value ayant bénéficié du report d'imposition et la date de sa réalisation.

Le donateur ou, en cas de succession, les ayants droit du défunt ainsi que les bénéficiaires de la transmission doivent joindre à leur déclaration de revenus ou de résultats de l'année au cours de laquelle la transmission est intervenue, un exemplaire de l'engagement accompagné, le cas échéant, de l'acte constatant la transmission à titre gratuit.

2° Modalités d'imposition de la plus-value

130

La plus-value ayant ainsi bénéficié du report à la charge du donataire ou de l'héritier est imposable si l'un des événements suivants se réalise :

- transmission ultérieure des droits sociaux, à titre onéreux ou gratuit (sous réserve de ce qui est mentionné ci-après, cf. § 140) ;
- rachat ou annulation (dans ce dernier cas, pour les apports réalisés à compter du 1^{er} janvier 2006) des droits sociaux ;

- cession par la société des biens non amortissables apportés.

140

Dans le cadre de la [RM Bachelot-Narquin n° 19 072, JO AN, 24 avril 1995, p. 2181](#) , il a été précisé que le maintien du report ne peut concerner que les donations consenties par l'apporteur initial portant sur les droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou leur transmission résultant de son décès.

Mais la doctrine exprimée dans le cadre de la réponse à la question écrite précitée a été rapportée le 27 mars 2003, au Sénat, à l'occasion du débat sur le projet de loi relatif à l'initiative économique.

Le maintien du report d'imposition initial peut donc concerner également toute transmission ultérieure à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux ayant rémunéré l'apport dès lors que le bénéficiaire de celle-ci prend l'engagement prévu au [a du I de l'article 151 octies du CGI](#).

150

Le bénéficiaire de la transmission des droits sociaux doit comprendre le montant de cette plus-value dans ses revenus imposables de l'année au cours de laquelle l'un de ces événements intervient, dans les conditions suivantes :

- les plus-values à long terme sont imposées au taux en vigueur au titre de cette année ;
- les plus-values à court terme sont ajoutées aux revenus de la même année. Leur imposition est effectuée d'après le barème et la situation de famille de cette année.

160

Lorsque le donateur acquitte, lors de la donation, l'impôt afférent à la plus-value sur éléments non amortissables correspondant à la quote-part des droits sociaux transmis, les donataires sont bien entendu libérés de la charge fiscale potentielle.

Il en va de même en cas de succession si les héritiers payent l'impôt sur la plus-value relative aux éléments non amortissables correspondant aux droits reçus. Chaque héritier peut néanmoins choisir de maintenir le report d'imposition à hauteur des droits qu'il reçoit, indépendamment de la décision des autres héritiers. Dans ce cas, il prend l'engagement mentionné ci-dessus au **§ 110**.

3° transmission à titre gratuit de la nue-propiété des droits sociaux

170

Dans sa rédaction issue de l'[article 38 de la loi 2005-1720 du 30 décembre 2005](#), le deuxième alinéa du [a du I de l'article 151 octies du CGI](#) précise qu'en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport ou de la nue-propiété de ces droits, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date de la cession, de l'annulation ou du rachat des droits sociaux, ou de la cession par la société des biens non amortissables apportées si elle est antérieure.

d. Apport à une société civile professionnelle qui se transforme en société d'exercice libéral ou qui fait l'objet d'une opération de restructuration

180

Le [a du I de l'article 151 octies](#) modifié prévoit que lorsque l'apport a été consenti à une société civile professionnelle, le report d'imposition prévu au 1er alinéa du a de cet article est maintenu, en cas d'opérations soumises aux dispositions du [I de l'article 151 octies A du CGI](#) ou de transformation de la société civile professionnelle en société d'exercice libéral, jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'apporteur ou du bénéficiaire de la transmission mentionnée au même alinéa.

B. Imposition des plus-values sur biens amortissables

190

Cette imposition 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](#). Elle porte sur le total des plus-values nettes à long terme et à court terme, c'est-à-dire sur les plus-values préalablement diminuées des moins-values sur éléments amortissables. Toutefois, dès lors que l'apporteur a opté pour l'imposition immédiate de la plus-value à long terme globale (cf. [§ 210 à 260](#) ci-après) sur les immobilisations amortissables apportées, la société bénéficiaire est libérée, à due concurrence, de l'obligation de réintégration de cette plus-value dans ses propres résultats.

200

Lorsque l'apport est réalisé au profit d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, le montant de la plus-value nette est réintégré dans les résultats imposables au taux de droit commun.

Si la société bénéficiaire de l'apport n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés, la plus-value nette est réintégrée dans les résultats sociaux et, par suite, comprise dans les résultats soumis au taux progressif de l'impôt sur le revenu ou au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés au nom des associés pour la part correspondant à leurs droits.

L'imposition est étalée selon les modalités développées au [§ 270](#).

1. Situation de l'apporteur

210

L'article 24 de la [loi de finances rectificative pour 1994, n° 94-1163 du 29 décembre 1994](#), a aménagé le régime spécial prévu par [l'article 151 octies du code général des impôts](#) en permettant à l'apporteur d'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 quinquies du code général des impôts](#).

a. Portée de la mesure d'imposition immédiate

220

L'option pour l'imposition immédiate concerne uniquement la plus-value nette à long terme globale afférente aux biens amortissables apportés :

- elle ne s'applique donc ni aux plus-values à court ou à long terme afférentes aux biens non amortissables, ni à la plus-value à court terme relative aux biens amortissables ;
- elle porte sur la totalité des plus-values à long terme afférentes aux éléments amortissables apportés.

Autrement dit, l'apporteur ne peut pas opter pour une imposition immédiate qui serait limitée à une partie seulement des plus-values à long terme afférentes aux éléments amortissables.

230

Toutefois, il lui est possible d'imputer ces plus-values sur les déficits encore reportables, ou encore, sur les moins-values à long terme de même nature subies au cours des dix exercices antérieurs et qui n'ont pas encore été imputées, ce qui conduit à n'imposer que le solde.

Il est rappelé que, compte tenu du mode de report des déficits prévu au [I de l'article 156 du CGI](#), les contribuables relevant de l'impôt sur le revenu se trouvent, en fait, dans l'impossibilité de compenser leurs plus-values à long terme d'un exercice avec des déficits antérieurs.

En effet, ces déficits ont dû être imputés sur le revenu global de l'année au cours de laquelle ils ont été subis. Mais, si cette imputation a fait apparaître chez le contribuable un déficit global qui subsisterait après imputation éventuelle des revenus de l'année au cours de laquelle la plus-value nette à long terme a été réalisée, ces plus-values peuvent également être imputées franc pour franc sur le déficit global dont il s'agit.

240

L'option porte sur une plus-value nette. Par conséquent, si l'apport dégage des plus-values sur certains biens et des moins-values sur d'autres, il convient de procéder à la compensation entre ces plus-values et moins-values à long terme pour déterminer le montant de plus-value nette à long terme imposable au niveau de l'apporteur.

250

Dès lors que l'apporteur a opté pour l'imposition immédiate de la plus-value à long terme globale sur les immobilisations amortissables apportées, la société bénéficiaire est libérée, à due concurrence, de l'obligation de réintégration de cette plus-value dans ses propres résultats.

b. Modalités d'application

260

L'option résulte de l'inscription des plus-values concernées sur la ligne adéquate de la déclaration de cessation de l'entreprise individuelle, qui doit intervenir dans les soixante jours de la réalisation de l'apport, conformément aux dispositions de l'[article 201 du CGI](#).

2. Situation de la société bénéficiaire des apports

a. Réintégration des plus-values à opérer

270

Aux termes du [d du 3 de l'article 210 A du CGI](#) (et sous réserve de la précision figurant au § **250**), la réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée. Dans les autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans.

Lorsque le total des plus-values nettes sur les constructions, les plantations et les agencements et aménagements des terrains excède 90 % de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration des plus-values afférentes aux constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements des terrains est effectuée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces biens.

Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée. En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport.

En ce qui concerne les modalités de réintégration des plus-values sur biens amortissables, il conviendra de se référer aux développements relatifs au régime des fusions ([BOI-IS-FUS](#)).

b. Régime d'imposition des plus-values sur biens apportés

280

Pour l'application du régime d'imposition des plus-values, la société absorbante est réputée avoir acquis les éléments d'actif de la société absorbée à la date de leur entrée dans le patrimoine de celle-ci. En vertu de cette règle, la cession d'un bien reçu depuis moins de deux ans depuis l'apport, peut donner lieu, le cas échéant, au régime des plus-values à long terme dès lors que la cession intervient plus de deux ans à compter de la date de l'entrée du bien cédé dans l'actif de l'entreprise individuelle (sous réserve des exclusions du régime des plus-values à long terme en matière d'impôt sur les sociétés).

c. Droits de la société bénéficiaire de l'apport

290

En contrepartie de ses obligations, la société bénéficiaire de la transmission d'entreprise calcule les amortissements et les plus-values ultérieures afférents aux éléments amortissables d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport. Elle est également autorisée à pratiquer, selon le mode dégressif, l'amortissement de ceux des biens apportés qui entrent dans le champ d'application de l'[article 39 A du CGI](#), bien que les éléments en cause, nécessairement usagés, ne puissent en droit strict ouvrir droit à ce mode d'amortissement.

C. Apports comprenant à la fois des éléments amortissables et non-amortissables

300

Les cessions à titre onéreux de droits sociaux reçus en rémunération d'apport comprenant à la fois des biens amortissables et des biens non amortissables entraînent l'imposition de la plus-value sur les biens non amortissables, soit en totalité, soit en proportion des droits cédés ([RM DOUSSET n° 12723](#), [JO, débats AN du 28 juin 1982](#), p. 2664).

310

Exemple :

M. X apporte une entreprise comportant :

- un fonds de commerce, sur lequel une plus-value de 50 000 € est dégagée ;
- un immeuble, sur lequel une plus-value de 40 000 € est dégagée.

M. X reçoit 120 parts.

Première hypothèse : M. X cède à titre onéreux 120 parts. Dans cette hypothèse, la plus-value sur biens non amortissables, soit 50 000 €, est imposable en totalité.

Deuxième hypothèse : M. X cède à titre onéreux 70 parts. Dans cette hypothèse, la plus-value sur biens non amortissables est imposable à hauteur de 70/120 de son montant.

Dans les deux hypothèses, les plus-values sur biens amortissables sont réintégrées dans les conditions prévues au I de l'[article 151 octies du CGI](#).

D. Imposition des plus-values réalisées en cas d'apport par un exploitant agricole individuel de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles

320

Pour les apports réalisés avant le 1er janvier 2006, les dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) sont applicables à l'apport à une société, par un exploitant agricole individuel, de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles, si ceux-ci sont immédiatement mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat écrit et enregistré visé aux [articles L. 411-1 du code rural et de la pêche maritime](#), [L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime](#) et [L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime](#).

Lorsque les immeubles mentionnés ci-dessus cessent d'être mis à 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 les personnes physiques mentionnées aux premier et deuxième alinéas de l'article 151 octies du CGI, 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.

Ces dispositions sont applicables aux apports réalisés à compter du 1er janvier 1996 (Loi de finances rectificative pour 1995, art 31). Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au [BOI-BA-BASE-20-20-30-60](#).

E. Imposition des plus-values en cas d'apports de droits afférents à un contrat de crédit-bail

330

Le [1° du III de l'article 28 de la loi de modernisation de l'agriculture n° 95-95 du 1er février 1995](#), complète le régime spécial prévu par l'[article 151 octies du CGI](#) en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle.

Il étend aux contrats de crédit-bail mobilier et immobilier les règles d'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations amortissables et non amortissables prévues en cas d'apport d'une activité individuelle en société réalisé dans le cadre de l'article 151 octies du CGI.

Pour plus de précisions, il convient de se référer aux développements figurant au [§ 170 du BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10](#).

1. Champ d'application

a. Entreprises concernées

340

L'aménagement apporté concerne les entreprises exerçant une activité commerciale, non commerciale ou agricole dont l'apport à une société est soumis aux dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#).

b. Contrats de crédit-bail concernés

350

Il s'agit des contrats de crédit-bail mobilier et immobilier conclus dans le cadre de l'[article L. 313-7 du code monétaire et financier](#) relatif aux entreprises pratiquant le crédit-bail. Sont également concernés par le nouveau dispositif les contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce visés au [troisième alinéa du 5 de l'article 210 A du code général des impôts](#).

Les contrats de crédit-bail portant sur l'ensemble du fonds de commerce et pas seulement sur des éléments incorporels amortissables mentionnés à l'alinéa précédent et qui sont visés au 3 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, sont en revanche exclus du nouveau dispositif.

2. Modalités d'application

360

Les droits afférents aux contrats de crédit-bail mentionnés ci-dessus sont assimilés, dans le cadre du régime de l'[article 151 octies du CGI](#) à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables selon le cas, et suivent le régime prévu par cet article pour l'imposition des plus-values afférentes à chacune de ces catégories d'immobilisation.

370

Les droits correspondant à des contrats de crédit-bail mobilier sont assimilés à des éléments amortissables, dès lors qu'ils portent sur des biens eux-mêmes amortissables.

380

Les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'[article 39 duodecimes A du CGI](#). La fraction des droits représentative des constructions est assimilée à un élément amortissable alors que celle représentative du terrain est assimilée à un élément non amortissable.

Pour l'application de cette règle, la fraction du prix de cession correspondant aux droits sur les constructions et la fraction correspondant aux droits sur le terrain sont déterminées compte tenu de la valeur respective du terrain et des constructions à la date de l'opération. La plus-value afférente à chacun de ces éléments est déterminée selon les conditions prévues à l'article 39 duodecimes A du CGI. Les plus-values ainsi calculées sont imposées dans les conditions prévues au [d du 3 de l'article 210 A du CGI](#) chez la société bénéficiaire de l'apport s'agissant des droits sur les constructions, et dans les conditions prévues au [deuxième alinéa de l'article 151 octies du CGI](#) chez l'apporteur s'agissant des droits afférents au terrain.

a. Droits afférents à des éléments amortissables

390

Lorsque l'opération d'apport est réalisée dans les conditions prévues à l'[article 151 octies du CGI](#), la plus-value correspondant aux droits afférents à des contrats de crédit-bail assimilés à des immobilisations amortissables n'est pas imposée au nom de l'apporteur.

La société bénéficiaire de l'apport doit rapporter cette plus-value dans ses bénéfices imposables par parts égales sur une durée de cinq ans pour les droits afférents aux biens mobiliers et sur une durée de quinze ans pour les droits afférents à des constructions.

Il convient d'observer qu'en application des règles prévues en matière de fusion qui sont transposées par le présent article aux apports en société, la plus-value sur les droits qui se rapportent à des constructions ne peut être étalée sur la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces constructions lorsqu'elle excède 90 % de la plus-value nette globale. En effet, cette règle est réservée aux constructions elles-mêmes.

Par dérogation à ces règles, l'apporteur peut opter pour l'imposition au taux réduit de la plus-value à long terme globale afférente aux immobilisations amortissables constatée lors de l'opération comprenant le cas échéant la plus-value à long terme constatée à raison du transfert du contrat (cf. [I-B-1 au § 210](#)).

b. Droits afférents à des éléments non amortissables

400

La plus-value constatée à raison de l'apport de droits assimilés à des immobilisations non amortissables, soit en pratique des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier représentatifs du terrain, est susceptible de bénéficier des dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) sous réserve que les conditions fixées par cet article soient remplies.

410

L'imposition de cette plus-value fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession par la société bénéficiaire des droits afférents aux éléments non amortissables. Il en est de même en cas de cession des biens eux-mêmes si la société locataire a levé l'option d'achat à l'échéance du contrat.

420

Le montant de la plus-value constatée lors de l'apport est alors imposé au nom de l'apporteur, conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'[article 151 octies du CGI](#).

La plus-value réalisée depuis cette date fait l'objet d'une imposition au nom de la société bénéficiaire. Dans ce cas, les dispositions du [deuxième alinéa du 5 de l'article 210 A du CGI](#) qui prévoient que la plus-value de cession ultérieure des droits reçus ou du terrain auquel ils correspondent est calculée d'après la valeur d'origine de ces droits chez l'entreprise apportée ne sont pas applicables dans le cadre du régime prévu à l'article 151 octies du CGI. La plus-value réalisée par la société bénéficiaire de l'apport est calculée d'après la valeur pour laquelle les droits ont été inscrits dans ses écritures.

II. Imposition des bénéfices de l'entreprise apportée

430

L'apport s'analysant en une cession pour l'application de l'[article 201 du CGI](#), l'entreprise apportée fait l'objet d'une imposition immédiate à raison des résultats réalisés au cours de la période d'imposition close par l'apport. L'imposition tient compte des profits dégagés par l'apport des stocks, des approvisionnements et des créances.

A. Imposition des profits sur les stocks

440

Pour les apports réalisés depuis le 18 septembre 1991, l'[article 151 octies du CGI](#) prévoit que les profits afférents aux stocks ne sont pas imposés au nom de l'apporteur si la société bénéficiaire de l'apport inscrit ces stocks à l'actif de son bilan à la valeur comptable pour laquelle ils figurent au dernier bilan de l'entreprise apporteuse.

450

S'agissant de l'évaluation des stocks agricoles, lorsque l'apporteur et la société sont soumis à des régimes d'imposition différents, ou lorsque l'apporteur a opté pour le régime spécial d'évaluation des stocks à rotation lente, voir au [III du BOI-BA-BASE-20-20-20-30](#).

B. Sort des provisions.

460

Les provisions figurant au dernier bilan de l'entreprise individuelle apporteuse ne sont rapportées à son résultat imposable que si elles deviennent sans objet ([alinéa 4 du b du I de l'article 151 octies du CGI](#)).

470

En contrepartie, la société bénéficiaire des apports doit :

- inscrire immédiatement au passif de son bilan les provisions en sursis d'imposition afférentes aux éléments transférés ;
- satisfaire aux obligations régissant ces provisions dans les mêmes conditions qu'aurait dû le faire le précédent exploitant.

1. Provisions pour dépréciation

480

Ces provisions échappent à l'impôt lors de l'apport dans la mesure où la valeur d'apport des éléments non amortissables auxquelles elles se rapportent n'excède pas le prix de revient de ces éléments diminué des provisions correspondantes.

Inversement, si la valeur d'apport de certains biens excède leur prix de revient diminué des provisions, celles-ci sont réintégrées dans les résultats de l'entreprise individuelle, ou bien, s'il s'agit de provision pour dépréciation des titres, ajoutée aux plus-values à long terme.

2. Provisions pour risques

490

Les provisions pour risques sont exonérées si la société bénéficiaire de l'apport est appelée à assumer les risques qui avaient été provisionnés par l'entreprise apporteuse.

3. Provisions spéciales

500

Il est admis que le sursis d'imposition s'applique aux provisions pour hausse des prix ([alinéas 8 à 11 du 5° du 1 de l'article 39 du CGI](#)), pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes ou de travaux effectués à l'étranger ([alinéa 12 du 5° du 1 de l'article 39](#)), pour reconstitution des gisements ([art. 39 ter du CGI](#)), pour acquisition de matériels nécessaires à l'exploitation d'un journal ([art. 39 bis du CGI](#)), pour investissement ([II de l'article 237 bis A du CGI](#)).

4. Provisions pour congés payés

510

Le régime applicable aux provisions pour congés payés est étudié au [BOI-BIC-PROV-30-20-10-10](#).

C. Sort des plus-values nettes à court terme

520

Lorsqu'une entreprise individuelle est apportée à une société dans le cadre du régime de [l'article 151 octies du CGI](#), les plus-values qui sont réalisées du fait de l'apport des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité exercée par l'entreprise peuvent, sous certaines conditions ([BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10](#)), bénéficier d'un report d'imposition.

530

En revanche, l'apport s'analysant en une cessation d'activité au sens des dispositions de [l'article 201 du CGI](#), l'entreprise apportée doit faire l'objet d'une imposition immédiate à raison notamment des résultats réalisés au cours de la période close par l'apport, y compris le cas échéant, pour le montant des plus-values nettes à court terme dont l'imposition a été différée en application de [l'article 39 quaterdecies du CGI](#) et qui n'a pas encore été rattaché aux résultats imposables.

Dans la situation évoquée, l'alinéa 2 du 2 de l'article 39 quaterdecies du CGI prévoit la possibilité de maintenir l'étalement du montant net des plus-values à court terme non encore imposé si la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement dans l'acte d'apport de réintégrer à ses résultats les plus-values en cause comme aurait dû le faire l'entreprise apporteuse.

1. Champ d'application

a. Plus-values concernées

540

Le dispositif concerne l'ensemble des plus-values nettes à court terme pour lesquelles [l'article 39 quaterdecies du CGI](#) prévoit une possibilité d'étalement.

1° Plus-values bénéficiant d'un étalement sur trois années

550

Il s'agit des plus-values nettes à court terme réalisées par des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu à l'occasion de la cession d'éléments de l'actif immobilisé et dont le montant peut être réparti par parts égales sur l'année de leur réalisation et les deux années suivantes ([I-A-1 du BOI-BIC-PVMV-20-30-10](#)).

2° Plus-values nettes à court terme bénéficiant d'un étalement sur dix années

560

La réintégration du montant net des plus-values à court terme réalisées à l'occasion d'opérations de reconversion par des entreprises qui ont obtenu l'agrément prévu à l'article 1465 du CGI et à l'article 1466 du CGI peut être étalée sur dix ans, sans que la somme rattachée aux bénéficiaires de chaque année puisse être inférieure au dixième de ce montant (I-A-2-a du BOI-BIC-PVMV-20-30-10).

3° Plus-values nettes à court terme bénéficiant d'un étalement sur une durée variable

570

Le 1^{er} de l'article 39 quaterdecies du CGI prévoit un dispositif d'étalement de la plus-value nette à court terme réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurance ou de l'expropriation d'immeubles, qui concerne toutes les immobilisations détruites ou expropriées, quels que soient leur durée et leur mode d'amortissement.

La durée d'étalement est égale à la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur les biens détruits ou expropriés, pondérée en fonction du prix d'acquisition des biens (I-A-2-b du BOI-BIC-PVMV-20-30-10).

4° Plus-values nettes à court terme bénéficiant d'un étalement sur une durée de sept exercices

580

Selon le 1^{er} quater de l'article 39 quaterdecies du CGI, la plus-value à court terme provenant de la cession, avant le 31 décembre 2010, d'un navire de pêche ou de parts de copropriété d'un tel navire et réalisée en cours d'exploitation par une entreprise de pêche maritime ou dont l'activité est de fréter des navires de pêche peut être répartie par parts égales, sur les sept exercices suivant l'exercice de la cession, lorsque l'entreprise acquiert au cours de ce dernier ou prend l'engagement d'acquérir dans un délai de dix-huit mois à compter de la cession, pour les besoins de son exploitation, un ou des navires de pêche neufs ou d'occasion ou des parts de copropriété de tels navires à un prix au moins égal au prix de cession (BOI-BIC-PVMV-20-30-20).

b. Statut fiscal de la société bénéficiaire de l'apport

590

Le maintien de l'étalement des plus-values nettes à court terme dont l'imposition pouvait être répartie sur trois ans n'est possible que si l'entreprise individuelle est apportée à une société soumise à l'impôt sur le revenu.

600

En revanche, s'agissant des plus-values à court terme dont le montant net peut être réparti sur une durée différente (II-C-1-a-2° § 560 à 580), leur étalement peut être maintenu, si les conditions prévues à l'alinéa 2 du 2 de l'article 39 quaterdecies du CGI sont satisfaites quelle que soit la nature de l'impôt -impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu- dont relève la société bénéficiaire de l'apport.

2. Conditions d'application

a. Engagement dans l'acte d'apport

610

La société bénéficiaire de l'apport doit prendre l'engagement dans l'acte d'apport de réintégrer dans ses résultats imposables les plus-values nettes à court terme non encore imposées à la date de l'apport comme aurait dû le faire l'entreprise apporteuse. Il y aura lieu d'indiquer notamment le montant des plus-values en cause restant à rapporter ainsi que la date de leur réalisation.

b. Modalités de la réintégration

1° Principe

620

La réintégration de la fraction de la plus-value nette à court terme en sursis d'imposition s'opère dans les mêmes conditions et limites que celles qui auraient été applicables pour l'entreprise individuelle apportée. Ainsi, la société bénéficiaire de l'apport doit rattacher la plus-value en cause à ses résultats imposables des exercices restant à courir de la période de trois ans, ou dix ans (ou 7 ans ou d'une durée différente), comptée à partir de la réalisation de la plus-value.

Pour les modalités de l'étalement, se référer au [I-A du BOI-BIC-PVMV-20-30-10](#).

2° Cas particulier : transformation ou changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport

630

Si une société qui était au moment de l'apport soumise à l'impôt sur le revenu est ultérieurement assujettie à l'impôt sur les sociétés, le solde des plus-values à court terme qui bénéficient d'un étalement de trois ans doit être rattaché dans son intégralité au résultat de l'exercice au cours duquel intervient l'événement qui a motivé le changement de régime fiscal.