

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-SECT-70-10-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

BNC - Régimes sectoriels - Sociétés civiles professionnelles - Imposition des plus-values d'apport en société

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Régimes sectoriels

Titre 7 : Sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens et autres formes d'exercice en commun de la profession

Chapitre 1 : Sociétés civiles et professionnelles (SCP)

Section 3 : Imposition des plus-values d'apport en société

Sommaire :

I. Apports réalisés à compter du 1er avril 1981

A. Champ d'application des dispositions de l'article 151 octies du CGI

1. Qualité de l'apporteur

a. Généralités

b. Cas particuliers

1° Apport réalisé par une indivision successorale

2° Apport d'une activité antérieurement transmise sous le bénéfice des dispositions de l'article 41 du CGI

2. Contenu de l'apport

a. Apports de droits afférents à des contrats de crédit-bail mobilier et immobilier

b. Conservation d'immeubles dans le patrimoine privé

c. Cession d'une partie des éléments de l'actif immobilisé au futur associé avant l'apport

3. Forme de la société bénéficiaire de l'apport

B. Modalités d'imposition

1. Plus-values sur biens non amortissables

a. Report et imposition de la plus-value

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

1° Cession à titre onéreux ou rachat des droits sociaux

2° Cession par la société d'un ou des éléments apportés

c. Cas particuliers

1° Transmission à titre gratuit des parts ou actions et cession par le bénéficiaire de la transmission

2° Transformation de la société civile professionnelle bénéficiaire de l'apport en société d'exercice libéral

3° Restructuration de la société civile professionnelle bénéficiaire de l'apport à compter du 1er janvier 2000

2. Imposition des plus-values sur éléments amortissables

a. Option pour la compensation des plus-values avec le déficit

- b. Option pour l'imposition immédiate au taux réduit de la plus-value à long terme globale afférente aux immobilisations amortissables apportées
- c. Réintégration des plus-values dans les bénéfices de la société bénéficiaire de l'apport
- d. Régime d'imposition des plus-values sur biens apportés
- e. Droits de la société bénéficiaire de l'apport

3. Apports des stocks

4. Apports comprenant à la fois des biens amortissables et des biens non amortissables

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

6. Imposition des bénéfices de l'entreprise apportée

C. Conditions d'admission au régime de l'article 151 octies du CGI

D. Entrée en vigueur

II. Apports réalisés avant le 1er avril 1981

A. Modalités d'application.

B. Apport d'une clientèle ou d'éléments d'actif ou d'une charge ou d'un office à une société civile professionnelle.

1. L'apport a été effectué moins de dix ans après la publication du décret en Conseil d'État propre à la profession considérée.

2. L'apport a été effectué plus de dix ans après la publication du décret en Conseil d'État

1

L'article 12 de la loi n° 80-1094 du 30 décembre 1980 a institué, à compter du 1er avril 1981, un nouveau mécanisme général d'imposition des plus-values d'apport dans lequel s'inscrivent notamment les plus-values d'apport à une société civile professionnelle. Ce régime, modifié à plusieurs reprises, est codifié à l'article 151 octies du code général des impôts (CGI).

Les dispositions du II de l'article 93 quater du CGI ont, en pratique, cessé de s'appliquer aux opérations d'apports réalisées à compter du 1er avril 1981 ; cf. II.

10

L'article 151 octies du CCI prévoit notamment les dispositions suivantes :

- l'imposition des plus-values sur biens non amortissables est reportée jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la cession de ces biens par la société si elle est antérieure.

Remarque : En cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux rémunérant l'apport ; cf. I-B-1-c-1°.

En cas de transformation de la société civile professionnelle en société d'exercice libéral ; cf. I-B-1-c-2°.

En cas de restructuration de SCP ; cf. BOI-BNC-SECT-70-10-20-10.

- les plus-values constatées sur les immobilisations amortissables ne sont, en principe, pas imposées au nom de l'apporteur, mais réintégrées dans les bénéfices imposables de la société bénéficiaire de l'apport dans les conditions prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI. Toutefois, par dérogation à ce principe, l'apporteur peut opter pour l'imposition immédiate de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments amortissables au taux prévu au 1 du I de l'article 39 quinquies du CGI. Dans ce dernier cas, la société bénéficiaire de l'apport est libérée, à due concurrence, de l'obligation de réintégration de cette plus-value dans ses propres résultats ;

- 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 ;

- les règles d'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations amortissables et non amortissables prévues en cas d'apport en société réalisé dans le cadre de l'[article 151 octies du CGI](#) sont étendues aux contrats de crédit-bail mobilier et immobilier.

Ces dispositions sont pour l'essentiel commentées dans le [BOI-BIC-PVMV](#) auquel il convient de se reporter.

Toutefois, en ce qui concerne plus spécialement les BNC, les précisions suivantes peuvent être apportées.

I. Apports réalisés à compter du 1er avril 1981

A. Champ d'application des dispositions de l'article 151 octies du CGI

20

Le champ d'application du régime d'imposition des plus-values constatées en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société est délimité en fonction de la qualité de l'apporteur, du contenu des apports et de la forme de la société bénéficiaire de la transmission.

1. Qualité de l'apporteur

a. Généralités

30

Pour entrer dans le champ d'application de l'[article 151 octies du CGI](#) , les apports doivent être réalisés par des contribuables exerçant une profession, c'est-à-dire qui réalisent à titre habituel et constant des opérations pour leur compte et dans un but lucratif. Au cas particulier, ils doivent exercer une profession libérale.

Bien entendu, cette profession doit être effectivement exercée, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles. Pour bénéficier des dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) , l'apporteur doit donc en l'occurrence gérer un cabinet libéral.

40

Il n'est pas exigé que l'apporteur soit assujéti à un régime réel d'imposition.

50

L'activité doit, en principe, être exercée à titre individuel

Remarque : en ce qui concerne l'application des dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) aux apports réalisés dans le cadre d'une opération de restructuration de SCP ; cf. [BOI-BNC-SECT-70-10-20-10](#).

b. Cas particuliers

1° Apport réalisé par une indivision successorale

60

Cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10](#).

2° Apport d'une activité antérieurement transmise sous le bénéfice des dispositions de l'article 41 du CGI

70

Cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10](#).

2. Contenu de l'apport

80

L'apport doit, ainsi que le précise l'[article 151 octies du CGI](#), porter sur une entreprise individuelle ou sur une branche complète d'activité.

Cette obligation exclut du régime spécial les apports d'éléments isolés, qui, dès lors, restent soumis au régime des plus-values professionnelles visées aux [articles 39 duodécies et suivants du CGI](#).

Toutefois, il est admis que l'[article 151 octies du CGI](#) soit appliqué dans les situations exposées ci-après.

a. Apports de droits afférents à des contrats de crédit-bail mobilier et immobilier

90

Cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10](#)

b. Conservation d'immeubles dans le patrimoine privé

100

Cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10](#)

c. Cession d'une partie des éléments de l'actif immobilisé au futur associé avant l'apport

110

Cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10](#)

Enfin, le régime de report d'imposition des plus-values institué par l'[article 151 octies du CGI](#) est réservé en principe, à l'apport en pleine propriété des éléments d'actif affectés à une activité professionnelle (cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10](#)).

3. Forme de la société bénéficiaire de l'apport

120

Sous réserve des dispositions propres au droit privé, l'apport peut être effectué à une société revêtant l'une des formes autorisées par la législation des sociétés y compris, bien entendu, les sociétés civiles professionnelles et éventuellement les sociétés créées de fait ou en participation régies par les [articles 1871 à 1873 du code civil](#) et les indivisions entre héritiers exploitants. La société bénéficiaire

de l'apport doit relever d'un régime réel d'imposition.

B. Modalités d'imposition

130

L'article 151 octies du 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 (cf. BOI-BNC-BASE-30-30-30-10).

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, à des biens amortissables ou à des stocks.

1. Plus-values sur biens non amortissables

140

Leur imposition est reportée jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat 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.

150

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.

a. Report et imposition de la plus-value

160

Le montant des plus-values résultant de l'apport des biens non amortissables est calculé selon les règles en vigueur lors de cet 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 des revenus n° 2042 (CERFA n° 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.

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

170

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

1° Cession à titre onéreux ou rachat des droits sociaux

180

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 par la société d'une partie des droits sociaux (rachat par la société de ses propres titres), la plus-value devient imposable en proportion de la partie cédée ou rachetée (cf. [I-B-4](#)).

2° Cession par la société d'un ou des éléments apportés

190

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.

c. Cas particuliers

1° Transmission à titre gratuit des parts ou actions et cession par le bénéficiaire de la transmission

210

L'article 16-I de la loi de finances rectificative pour 1989 (n° 89-936 du 29 décembre 1989) dispose qu'en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux rémunérant l'apport, le report d'imposition est subordonné à l'engagement du bénéficiaire de la transmission d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date de la cession ou du rachat des droits sociaux ou de la cession par la société du bien apporté.

Ces dispositions se sont appliquées aux transmissions à titre gratuit de droits sociaux intervenues à compter du 1er janvier 1990.

220

Il résulte de l'article susvisé 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.

230

Sur les conditions d'application de ce dispositif, cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20](#).

2° Transformation de la société civile professionnelle bénéficiaire de l'apport en société d'exercice libéral

250

Dans sa rédaction issue de l'article 25 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994, le I de l'article 151 octies du CGI dispose que le report d'imposition des plus-values sur biens non amortissables intervenu lors de l'apport à la société civile professionnelle, est maintenu, en cas de transformation de

celle-ci 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 visé au a de l'article 151 octies du CGI.

La même disposition s'applique aux associés qui ont procédé à l'apport de leur activité individuelle sous le bénéfice du régime prévu au II de l'article 93 quater du CGI, lorsque la société civile professionnelle bénéficiaire de l'apport se transforme en société d'exercice libéral

Le bénéfice de la prorogation du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI (et II de l'article 93 quater du CGI) est subordonné au respect de l'obligation déclarative prévue au II de l'article 151 octies du CGI qui prévoit que l'apporteur doit joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée (CGI, annexe III, article 41-0 A bis).

Le défaut de production de l'état ou l'omission de tout ou partie des renseignements qui doivent y être portés entraîne l'imposition immédiate des plus-values reportées.

260

Dans sa rédaction issue de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999 (n° 99-1173 du 30 décembre 1999), le I de l'article 151 octies du CGI dispose que le maintien du report d'imposition des plus-values sur biens non amortissables en cas de transformation de la SCP en société d'exercice libéral s'applique jusqu'à la date où survient un des événements mentionnés au I de l'article 151 octies A du CGI (cf. BOI-BNC-SECT-70-10-20-10).

Par ailleurs, le défaut de production de l'état (cf. I-B-1-c-2° § 250) ou l'omission de tout ou partie des renseignements qui doivent y figurer n'entraînent plus l'imposition immédiate de la plus-value reportée mais l'application de l'amende fiscale prévue à l'article 1763 du CGI.

3° Restructuration de la société civile professionnelle bénéficiaire de l'apport à compter du 1er janvier 2000

270

L'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999 prévoit que le report d'imposition des plus-values sur biens non amortissables intervenus lors de l'apport à une SCP est maintenu en cas de restructuration de celle-ci réalisée à compter de 1er janvier 2000 dans la mesure où cette restructuration est soumise aux dispositions de l'article 151 octies A du CGI (cf. BOI-BNC-SECT-70-10-20-10).

2. Imposition des plus-values sur éléments amortissables

280

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.

La plus-value nette est réintégrée dans les résultats sociaux et, par suite, comprise dans des résultats soumis au taux progressif de l'impôt sur le revenu au nom des associés pour la part correspondant à leurs droits.

L'imposition est étalée comme il est dit ci-dessous.

a. Option pour la compensation des plus-values avec le déficit

290

Il est admis que l'apporteur opte pour la compensation de tout ou partie des plus-values à long terme avec le déficit de l'exercice. Dans ce cas, les dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) ne s'appliquent qu'au solde de la plus-value à long terme diminué des déficits et, bien entendu, des moins-values à long terme sur biens amortissables.

b. Option pour l'imposition immédiate au taux réduit de la plus-value à long terme globale afférente aux immobilisations amortissables apportées

300

L'apporteur peut opter pour l'imposition immédiate de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments amortissables (cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20-§ 210](#) et suivants).

c. Réintégration des plus-values dans les bénéfices de la société bénéficiaire de l'apport

310

Sous réserve du [I-B-2-a et b](#) la réintégration des plus-values nettes à court et à long terme est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui s'y rapportent et de cinq ans dans les autres cas.

Remarque : Sur les possibilités de conserver les immeubles dans le patrimoine, cf. [I-A-2-b](#).

Cette obligation est considérée comme satisfaite dès l'instant où le montant cumulé des réintégrations annuelles est au moins égal à autant de cinquièmes ou de quinzièmes de la réintégration globale que la société a clos d'exercices depuis la réalisation de l'apport.

Exemple : L'apport d'une entreprise individuelle réalisé en n dégage une plus-value totale de 100 sur les éléments amortissables. Dans son exercice clos le 31 décembre N, la société réintègre une somme de 60.

Elle est, dès lors, dispensée d'opérer des réintégrations dans les résultats des deux exercices suivants.

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

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

320

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.

e. Droits de la société bénéficiaire de l'apport

330

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.

3. Apports des stocks

340

Pour les apports réalisés à compter du 18 septembre 1991, 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.

4. Apports comprenant à la fois des biens amortissables et des biens non amortissables

350

Les cessions à titre onéreux de droits sociaux reçus en rémunération d'apports 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 (cf. RM Maurice Dousset, JO déb. AN du 28 juin 1982, n° 12723, p. 2664).

Exemple : M. X... apporte son office notarial comportant :

- l'office proprement dit 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 dernier alinéa du I de l'[article 151 octies du CGI](#).

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

360

Cf. [BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20](#).

6. Imposition des bénéfices de l'entreprise apportée

370

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.

C. Conditions d'admission au régime de l'article 151 octies du CGI

380

Si les conditions (cf. [I-A et B](#)) tenant à la qualité de l'apporteur et au contenu de l'apport sont remplies, le régime de l'[article 151 octies du CGI](#) s'applique sur simple option effectuée dans l'acte d'apport à la société nouvelle constituée sous forme de société civile professionnelle.

390

Ainsi que le prévoit le [II de l'article 151 octies du CGI](#), l'option pour le régime spécial est exercée dans l'acte d'apport, conjointement par l'apporteur et la société.

L'apporteur informe le service chargé de l'assiette des impôts directs de l'existence de l'option en joignant un exemplaire de l'acte d'apport à la déclaration de cessation d'activité qu'il est tenu de souscrire, au titre de son entreprise individuelle, dans les soixante jours de la réalisation de l'apport (cf. [article 202 du CGI](#)).

Pour les apports et transformations réalisés à compter du 1er janvier 1994, l'apporteur doit joindre à la déclaration prévue à l'[article 170 du CGI](#) au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée conformément au premier alinéa du a du I de l'[article 151 octies du CGI](#). Un décret, codifié à l'[article 41-0 A bis de l'annexe III au CGI](#) précise le contenu de cet état.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'[article 54 septies du CGI](#), lorsqu'elles sont placées sous le régime de l'[article 151 octies du CGI](#), les professions libérales doivent joindre un état à leur déclaration de résultat et tenir un registre spécial.

400

Dans le cas où une indivision successorale ayant bénéficié des dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) fait elle-même apport de son activité à une société de droit, le régime spécial de l'[article 151 octies du CGI](#) est applicable à l'apport à la société de droit à condition que :

- l'option antérieure soit rappelée au moment de l'apport ;
- les associés prennent à l'occasion de l'apport à la société de droit, l'engagement de soumettre à l'impôt les plus-values sur biens non amortissables (plus-values constatées lors de la transmission à titre gratuit bénéficiant du report d'imposition) en cas de cession de parts ou de cession des biens par la société de droit ;
- la société de droit bénéficiaire des apports s'engage à soumettre à l'impôt les plus-values sur éléments amortissables que l'indivision successorale n'aurait pas encore totalement réintégrés. L'acte d'apport devra indiquer les plus-values déjà imposées et celles restant à réintégrer.

D. Entrée en vigueur

410

Le régime prévu à l'[article 151 octies du CGI](#) s'est appliqué aux opérations d'apport en société réalisées depuis 1er avril 1981.

Corrélativement, les dispositions de l'[article 41 du CGI](#) qui prévoyaient la non-imposition des plus-values constatées en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société de famille et les dispositions du [II de l'article 93 quater du CGI](#) - qui permettaient le report de l'imposition de la plus-value constatée en cas d'apport d'une clientèle à une société civile professionnelle ont cessé de s'appliquer à compter la même date.

II. Apports réalisés avant le 1er avril 1981

420

Aux termes du [II de l'article 93 quater du CGI](#), l'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport par un associé de la clientèle ou des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession, à une société civile professionnelle, constituée conformément aux dispositions de la [loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 modifiée](#), est reportée au moment où s'opérera la transmission ou le rachat des droits sociaux de cet associé.

A. Modalités d'application.

430

L'application du report d'imposition aux plus-values d'apport est subordonnée à la condition que l'apport de la clientèle ou des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ait été réalisé dans le délai de dix ans à compter de la publication du décret en Conseil d'État propre à la profession considérée ([CGI, art. 93 quater, II](#)). L'application de ce report d'imposition est donc limitée dans le temps.

Le régime ayant été supprimé le 1er avril 1981, ont pu ainsi bénéficier du report de taxation :

- les notaires, si l'apport a été réalisé avant le 6 octobre 1977 ;
- les commissaires-priseurs, si l'apport a été réalisé avant le 31 juillet 1979 ;
- les commissaires aux comptes, si l'apport a été réalisé avant le 29 août 1979 ;
- les avoués près les cours d'appel, si l'apport a été réalisé avant le 27 novembre 1979 ;
- les huissiers de justice, si l'apport a été réalisé avant le 11 janvier 1980 ;
- les greffiers des tribunaux de commerce, les avocats, les conseils juridiques, les géomètres experts, les médecins, les architectes, les directeurs de laboratoires d'analyses médicales, les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, les chirurgiens-dentistes, les vétérinaires, les infirmiers et infirmières, si l'apport a été réalisé avant le 1er avril 1981.

440

Lorsque l'apport a été réalisé avant le 1er avril 1981 et après la date limite ouvrant droit au report de taxation, il y a lieu d'imposer immédiatement les plus-values dans les conditions de droit commun ([CGI, art. 93 quater, I, 151 sexies du CGI et 151 septies du CGI](#)).

B. Apport d'une clientèle ou d'éléments d'actif ou d'une charge ou d'un office à une société civile professionnelle.

450

(cf. [BOI-BNC-BASE-30-30](#))

Remarque : En matière de bénéficiaires non commerciaux, les dispositions prévues à l'[article 41 du CGI](#) ont été étendues à tous les membres des professions libérales soumis au régime de la déclaration contrôlée, à compter du 1er janvier 1977. Antérieurement, le bénéfice du régime prévu audit article était strictement réservé aux titulaires de charges et offices. En conséquence, les commentaires ci-après s'appliquaient avant la date du 1er janvier 1977, uniquement en cas d'apport de charges ou offices à une société civile professionnelle. La remarque s'applique également au **II-B-2 §510**

Remarque : Les dispositions de l'article 41 du CGI ont cessé de s'appliquer aux plus-values constatées à l'occasion d'apports en société réalisés à compter du 1er avril 1981.

460

Les dispositions du [II de l'article 93 quater du CGI](#), de portée générale, mais limitées dans le temps, n'ont pas eu pour effet de rendre caduque l'application de celles prévues à l'[article 41 du CGI](#) et ainsi de priver les contribuables concernés de la faculté de transférer à leurs héritiers, en sursis d'impôt, leur patrimoine professionnel.

Eu égard à la coexistence de deux régimes de faveur, un choix a donc été offert aux intéressés.

Deux cas ont pu se présenter.

1. L'apport a été effectué moins de dix ans après la publication du décret en Conseil d'État propre à la profession considérée.

470

L'apporteur a pu, en tout état de cause, bénéficier, dans les conditions de droit commun, du sursis d'imposition prévu au [II de l'article 93 quater du CGI](#).

480

Mais, si la société civile professionnelle était une société de famille répondant aux conditions posées par l'[article 41 du CGI](#), l'apporteur a pu, s'il le désirait, renoncer au sursis d'imposition de droit commun et opter pour l'application, du régime particulier défini audit article 41 du CGI. Dans cette hypothèse, les plus-values d'apport échappaient également à une imposition immédiate, mais la société civile professionnelle constituée devait, en contrepartie, ne pas augmenter la valeur des éléments d'actif reçus (éléments amortissables ou non amortissables).

Remarque : Le respect de cette condition - posée par l'article 41 du CGI - ne s'opposait nullement à ce que, dans l'acte constitutif de la société civile professionnelle, une valeur plus élevée ait été conférée aux éléments apportés, en vue notamment de la fixation des droits des associés ou de la liquidation des droits d'enregistrement.

2. L'apport a été effectué plus de dix ans après la publication du décret en Conseil d'État

490

Dans cette hypothèse, seul le régime prévu à l'[article 41 du CGI](#) a pu trouver à s'appliquer, ce qui suppose que la société civile professionnelle bénéficiaire de l'apport ait été une société de famille au

sens de cet article.

500

Lorsque tel n'était pas le cas, la plus-value d'apport a dû être imposée immédiatement dans les conditions de droit commun.

510

Cas particuliers :

- Apport affectant une clientèle ou des éléments d'actif ou une charge ou un office dont la précédente transmission a été placée sous le régime de l'[article 41 du CGI](#).

Lorsque la société civile professionnelle était une société de famille au sens de l'[article 41 du CGI](#), il n'existait pas de motifs de mettre fin au sursis d'imposition résultant de l'application des dispositions de cet article.

En revanche, toutes les fois que la société bénéficiaire de l'apport n'était pas une société « familiale », il y aurait eu lieu, en droit strict, de considérer que la constitution de la société entraînait la déchéance du régime de faveur antérieurement accordé. Mais cette solution trop rigoureuse aurait conduit à pénaliser indûment les associés des sociétés civiles professionnelles et à freiner, sans motifs valables, leur constitution. Il a été décidé, en conséquence, que le report d'imposition dont avait pu bénéficier le contribuable en vertu de l'[article 41 du CGI](#), antérieurement à la création de la société civile, n'était pas interrompu par l'apport consenti à une société civile professionnelle.

L'application de cette mesure de tempérament était subordonnée, toutefois, à la condition que la plus-value d'apport ait bénéficié du sursis d'imposition prévu au [II de l'article 93 quater du CGI](#), c'est-à-dire, en définitive, à la condition que l'apport ait eu lieu moins de dix ans après la publication du décret en Conseil d'État particulier à la profession.

- Dissolution d'une société civile professionnelle de famille.

Il a paru possible d'accorder le bénéfice du sursis d'imposition prévu à l'[article 41 du CGI](#), lorsqu'un fils a succédé à son père après avoir constitué avec lui une société civile professionnelle, sous réserve que le père ait lors de l'apport à la société, renoncé au sursis d'imposition prévu au [II de l'article 93 quater du CGI](#) et opté pour l'application du régime de l'[article 41 du CGI](#) et, par suite, que la société civile professionnelle n'ait pas augmenté la valeur des éléments apportés (éléments amortissables ou non amortissables).

- Transformation de la société civile professionnelle bénéficiaire de l'apport en société d'exercice libéral ou opérations de restructuration de la SCP soumises aux dispositions de l'[article 151 octies A du CGI](#).

Le [second alinéa du II de l'article 93 quater du CGI](#) prévoit que le report d'imposition est maintenu en cas de :

- transformation, réalisée à compter du 1er janvier 1994, de la SCP bénéficiaire de l'apport en SEL jusqu'à la date de transmission, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'associé,
- fusion, apport partiel d'actif ou scission, réalisé à compter du 1er janvier 2000 dans les conditions prévues à l'[article 151 octies A du CGI](#).

Le bénéfice de la prorogation du report d'imposition est subordonné au respect de l'obligation déclarative.

Cf. RM Maurice Dousset, JO déb. AN du 28 juin 1982, n° 12723, p. 2664 (cf. I-B-4)

S'agissant de l'article 41 du CGI, deux autres modifications ont été apportées à son champ d'application par l'article 12 de la loi de finances pour 1981. Cet article, en tant qu'il prévoyait la non-imposition immédiate des plus-values en cas de transmission d'une entreprise individuelle au conjoint ou à des héritiers en ligne directe qui continuent l'exploitation, cesse de s'appliquer si la transmission est effectuée à titre onéreux ; en revanche, les dispositions de l'article 41 du CGI ont été étendues à toutes les transmissions à titre gratuit d'entreprise individuelle, quel que soit le bénéficiaire de la transmission.

En matière de bénéfices non commerciaux, les dispositions prévues à l'article 41 du CGI ont été étendues à tous les membres des professions libérales soumis au régime de la déclaration contrôlée, à compter du 1er janvier 1977. Antérieurement, le bénéfice du régime prévu audit article était strictement réservé aux titulaires de charges et offices. En conséquence, les commentaires ci-après s'appliquaient avant la date du 1er janvier 1977, uniquement en cas d'apport de charges ou offices à une société civile professionnelle.

Le respect de cette condition édictée par l'article 41 du CGI ne s'opposait nullement à ce que, dans l'acte constitutif de la société civile professionnelle, une valeur plus élevée ait été conférée aux éléments apportés, en vue notamment de la fixation des droits des associés ou de la liquidation des droits d'enregistrement.