

- b. Lorsque la cession entraîne un **versement partiel de la TVA** initialement déduite (situation qui concerne surtout les cessions d'immeubles), les droits reversés majorent la valeur d'origine du bien.
- c. En cas de cession d'un **élément partiellement affecté à l'exercice d'une activité non commerciale**, la plus-value professionnelle est égale à une fraction, calculée au prorata, de la plus-value totale (voir n° 13400, c à propos des véhicules).
- d. Les **exploitants** individuels qui, lors de leur **option** pour un **régime réel**, ont pu constater en franchise d'impôt les plus-values acquises par les éléments non amortissables peuvent retenir la valeur réelle des biens à la date de l'option pour calculer les plus-values de cession (n° 18275).
- e. La plus ou moins-value de cession des éléments ayant fait l'objet d'une **réévaluation libre** est déterminée à partir de leur valeur nette réévaluée (n° 19390 s.).
- f. En cas de cession d'un immeuble ayant donné droit à l'attribution d'une **prime à la construction**, la fraction des primes non rapportée au résultat est retranchée de la valeur comptable de l'élément cédé (CGI art. 42 octies).
- g. Voir également n° 18285 s. le cas des cessions de **terres et bâtiments agricoles** acquis avant le franchissement des limites du forfait.

B. Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

Les cessions d'actif réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu sont en principe soumises au régime des plus-values et moins-values professionnelles à court terme et à long terme, les plus-values à long terme bénéficiant d'une taxation à taux réduit. Mais si, en théorie, ce régime reste le régime de droit commun, son application est limitée en pratique compte tenu des nombreuses mesures d'exonération prévues en faveur des PME et des régimes spécifiques à certaines catégories de plus-values.

17870

BIC-VII-6050 s

1. Régime de droit commun

Ce régime est fondé sur une distinction fondamentale entre, d'une part, les plus et moins-values à long terme qui sont soumises à un régime de taxation réduite et, d'autre part, les plus et moins-values à court terme qui sont traitées comme un résultat ordinaire, sous réserve de la possibilité d'étalement des plus-values nettes.

18000

CGI art. 39
duodécies, 72
et 93 quater
BIC-VII-6070 s

Champ d'application du régime Le régime des plus-values professionnelles à court et à long terme s'applique aux **cessions d'éléments de l'actif immobilisé** réalisées par les exploitants individuels et les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, quelle que soit la nature de l'activité exercée (industrielle, commerciale, agricole ou non commerciale) dès lors que les intéressés ne peuvent pas bénéficier de l'un ou l'autre des régimes d'exonération prévus par la loi.

18010

Les produits de **cession de brevets** ou d'inventions brevetables sont, en principe, également soumis au régime des plus-values à long terme (n° 19220 s.).
Pour le cas particulier des **loueurs en meublé**, voir n° 90520 s.

Exclusions Sont exclues du régime des plus et moins-values à long terme et traitées comme un résultat ordinaire :

18015

CGI art. 39
duodécies,
6 bis et 7
BIC-VII-250 s

- les plus-values réalisées par les **entreprises de crédit-bail ou de location d'équipements** lorsqu'elles cèdent les biens loués au locataire qui en a la jouissance ;
- la quote-part des profits distribués par un **fonds de placement immobilier** défini n° 30515 aux entreprises ;
- le produit de la première **cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire** (n° 4780 s.).

Distinction entre court terme et long terme La distinction des plus-values et moins-values à court terme ou à long terme est fondée sur un double critère :

18025

BIC-VII-6070 s

- la durée de détention dans l'entreprise des éléments générateurs des plus-values ou moins-values ;
- la nature de ces éléments (caractère amortissable ou non).

Court terme Constituent des **plus-values à court terme** :

18030

CGI art.
39 duodécies,
2 et 4
BIC-VII-6400 s

- d'une part, celles qui sont réalisées à l'occasion de la cession d'**immobilisations** de toute nature acquises ou créées par l'entreprise depuis **moins de deux ans** ;
- d'autre part, celles qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles correspondent à des **amortissements déduits** pour l'assiette de l'impôt, quelle que soit leur nature : amortissement technique, provision pour amortissement dérogatoire non encore apurée.

Sont assimilés à des amortissements déduits générateurs de plus-values à court terme :

- les amortissements expressément **exclus des charges déductibles** par l'article 39, 4 du CGI (amortissements pratiqués sur les biens « somptuaires » : n° 9000 s.); voir l'exemple n° 9025 ;
- les amortissements **irrégulièrement différés** (n° 9455) ;
- certaines **sommes**, telles les subventions à l'industrie du cinéma, **affectées à l'amortissement** des immobilisations financées au moyen des fonds correspondants.

Précisions En cas de cession par un **exploitant agricole** imposé selon le régime du bénéfice réel d'éléments acquis sous le régime du **forfait**, il convient de retenir tant les amortissements effectivement pratiqués sous le régime du réel que ceux réputés pratiqués sous le régime du forfait (CE 21-10-1996 n° 155782 ; RIF 12/96 n° 1432).

18035 Les **moins-values** sont réputées à court terme lorsqu'elles résultent de la cession :

- de **biens non amortissables** détenus depuis moins de deux ans ;
- de **biens amortissables**, quelle que soit la durée de leur détention. Le cas échéant, ces moins-values sont diminuées des amortissements expressément exclus des charges déductibles (amortissements afférents aux biens « somptuaires ») ainsi que de ceux qui ont été irrégulièrement différés.

18040 **Long terme** Les plus-values ou moins-values autres que celles définies ci-dessus présentent le caractère de plus-values ou moins-values à long terme. Elles correspondent en pratique à l'**excédent du prix de vente sur la valeur d'origine**. Certains profits sont par ailleurs spécialement soumis au régime des plus-values à long terme. Ce sont :

CGI art.
39 duodécies,
3 et 5
BIC-VII-6820 s

- les produits de la **propriété industrielle** définis à l'article 39 terdecies, 1 du CGI (n° 19220 s.) ;
- les **provisions pour dépréciation du portefeuille-titres** devenues sans objet ;
- les plus-values nettes constatées en cas de **décès** d'un exploitant ; corrélativement, s'il y a en pareil cas moins-value nette, celle-ci obéit au régime des moins-values à long terme (CGI art. 39 terdecies, 2). Mais les ayants droit du défunt peuvent demander l'application du régime général des plus-values et moins-values s'il leur est plus favorable ;
- certains **dividendes** versés par les sociétés de capital-risque (**SCR**) (n° 26380 s.) ou sommes réparties par les **FCPR** ou les **fonds professionnels de capital investissement** (n° 18440).

18045 **Appréciation de la durée de détention** La durée de détention du bien cédé qui détermine la nature de la plus-value (court ou long terme) est décomptée, jour par jour, à partir de la date à laquelle ce bien est entré dans l'actif. Dans le cas des **biens amortissables décomposés**, la nature de la plus ou moins-value (calculée comme indiqué au n° 17830) dépend de la durée de détention du bien considéré dans son ensemble, indépendamment du remplacement de certains composants. Si le bien est détenu depuis au moins deux ans, la plus-value est à court terme à hauteur de la somme des amortissements déduits au titre de chaque composant figurant à l'actif (BOI-BIC-PVMV-20-40-30 n° 340) ; voir exemple 3 n° 18055.

BIC-VII-6150 s

- Précisions** Des règles particulières sont prévues pour les biens suivants :
- **titres** détenus en portefeuille (n° 18855 s.) ;
 - **biens** précédemment **transmis à titre gratuit** avec le bénéfice de l'article 41 du CGI (n° 19845) ;
 - immobilisation acquise par **crédit-bail** (n° 19355).

18050 **Tableau récapitulatif** Le tableau ci-après présente de façon schématique la définition des plus-values et moins-values à court terme (CT) ou à long terme (LT).

Nature des biens cédés	Plus-values		Moins-values	
	Durée de détention			
	Moins de 2 ans	2 ans et plus	Moins de 2 ans	2 ans et plus
Éléments amortissables	CT	CT dans la limite de l'amortissement déduit (n° 18030) LT au-delà	CT	CT
Éléments non amortissables	CT	LT	CT	LT

Exemples La distinction entre les plus-values à court et à long terme peut être illustrée par les exemples suivants.

■ **Exemple**

1. Soit une immobilisation dont le prix de revient (hors TVA récupérable) est de 50 000 €. Elle est cédée plus de deux ans après son acquisition pour un prix de 25 000 €. Les amortissements normalement pratiqués s'élèvent à 30 000 €. La plus-value, soit $25\,000 - (50\,000 - 30\,000) = 5\,000$ €, inférieure aux amortissements pratiqués, est à court terme.

2. Soit une immobilisation dont le prix de revient (hors TVA récupérable) est de 50 000 €. Elle est cédée plus de deux ans après son acquisition pour un prix de 55 000 €. Les amortissements normalement pratiqués s'élèvent à 20 000 €. La plus-value est égale à $55\,000 - (50\,000 - 20\,000) = 25\,000$ €.

Cette plus-value est à court terme à concurrence des amortissements (20 000 €) et à long terme pour le surplus (5 000 €). Cet exemple permet de vérifier que la plus-value à long terme est égale à l'excédent du prix de vente sur la valeur d'origine.

3. Soit une immobilisation d'un prix de revient global de 10 000 € (hors TVA récupérable), décomposée en trois éléments dont le prix de revient respectif est de 5 000 €, 3 000 € et 2 000 €. Elle est cédée au cours de la 3^e année de détention pour un prix de 11 000 €.

Les amortissements déduits au titre de chacun des composants s'élèvent respectivement à : 1 500 €, 1 125 € et 1 200 €.

La plus-value, déterminée globalement, est égale à : $11\,000 - [(5\,000 + 3\,000 + 2\,000) - (1\,500 + 1\,125 + 1\,200)] = 4\,825$ €.

Cette plus-value est à court terme à hauteur de la somme des amortissements déduits à raison des composants figurant à l'actif (soit 3 825 €) et à long terme pour le surplus (soit 1 000 €).

Cas particulier de cession d'un ensemble immobilier Il convient de distinguer deux plus-values (ou moins-values), l'une afférente aux **bâtiments** amortissables, l'autre au **terrain** non amortissable, chacune obéissant au régime qui lui est propre. Lorsque la cession est consentie pour un prix global, le contribuable doit estimer la part qui revient respectivement au terrain et aux constructions.

Dans l'hypothèse où, l'acquéreur ayant pris l'engagement d'édifier de nouvelles constructions, le **bâtiment** existant est **destiné à être démol**i, l'entreprise peut tenir pour nulle la partie du prix de vente correspondant à ce bâtiment si le prix perçu n'excède pas celui qui aurait été obtenu de la cession du terrain nu. La cession peut entraîner alors la constatation : d'une moins-value (à court terme) correspondant à la valeur résiduelle du bâtiment ; d'une plus-value égale à la différence entre le prix de vente et la valeur comptable du seul terrain.

Régime des plus-values et moins-values à court terme Une **compensation générale** est opérée entre les plus-values et les moins-values à court terme de l'exercice (ou de l'année pour les professions non commerciales). Deux situations peuvent se présenter selon que cette compensation fait apparaître une plus-value ou une moins-value nette.

Plus-value nette Si la compensation fait apparaître une plus-value nette à court terme, cette plus-value fait partie des résultats imposables dans les conditions et au taux de droit commun.

Les entreprises peuvent demander un **étalement** de l'imposition **sur trois ans** : le montant de la plus-value nette est alors rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'année de sa réalisation et des deux années suivantes (l'année s'entend ici au sens d'exercice ou de période d'imposition).

Précisions a. L'étalement de la plus-value est **facultatif**. Mais, s'il y renonce, l'exploitant ne peut pas pour autant se prévaloir du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (CAA Douai 19-6-2002 n° 98-2363 : RJF 4/03 n° 408).

b. Aucun étalement n'est possible en **fin d'exploitation**. Dans cette hypothèse, la plus-value nette de l'exercice ou de l'année de cession ou de cessation totale de l'entreprise est immédiatement comprise dans les résultats imposables (et les plus-values nettes à court terme dont la taxation avait été, le cas échéant, précédemment différée deviennent immédiatement taxables). Mais, dans ce cas, l'imposition de la plus-value peut bénéficier du système du quotient susvisé (BOI-PVMV-20-30-10 n° 490).

c. Cas particulier des **indemnités d'assurances ou d'expropriation**, voir n° 19285.

d. Un dispositif particulier d'étalement sur dix ans des plus-values à court terme est également prévu pour les plus-values réalisées à l'occasion d'une opération de **reconversion** pour les entreprises agréées bénéficiant de l'exonération temporaire de cotisation foncière des entreprises liée à l'**aménagement du territoire** (CGI art. 39 quaterdecies, 1 bis : BIC-VII-16100 s.).

Moins-value nette Lorsque la compensation fait apparaître une moins-value nette à court terme, celle-ci s'impute sur les bénéfices d'exploitation. Si ces bénéfices ne sont pas suffisants, la fraction non imputée de la **moins-value nette** – ou, en cas d'absence de bénéfices, la totalité de cette moins-value – prend le caractère d'un **déficit d'exploitation** reportable dans les conditions de droit commun.

18060
BIC-VII-6950 s

18070
CGI art
39 quaterdecies
BIC-VII-7150 s

18075

18080

compensation
exercice (ou
sime subies

ur un bien
objet d'un

ux règles

a long
rale ou
ention
etenus

usion

ment
dont

istre
de

ur le
tage

ois,
est

on

c. Le contribuable qui n'a pas déposé de déclaration de résultat au titre de l'exercice de cession n'a pas pris la décision de gestion de renoncer à la faculté d'imputer la plus-value à long terme réalisée au cours de l'exercice sur le déficit de cet exercice ou sur les déficits antérieurs (CE 10-8-2007 n° 277113 et 277238 : RJF 12/07 n° 1379).

d. Cas particulier des indemnités d'assurance ou d'expropriation, voir n° 19295.

Le recouvrement de l'imposition sur la plus-value s'effectue par voie de rôle, comme l'impôt de droit commun.

En cas de cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité professionnelle ou d'une branche complète d'activité, le vendeur qui accepte un paiement différé ou échelonné du prix (crédit-vendeur) peut demander un étalement du paiement de l'impôt suivant le même calendrier, sans toutefois pouvoir dépasser le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la cession (Inst. CP 03-056-A1, non reprise dans Bofip).

Moins-value nette à long terme Lorsque, au titre d'un exercice (ou d'une année), la compensation entre plus-values et moins-values à long terme fait apparaître une moins-value nette à long terme, celle-ci est imputable uniquement sur les plus-values à long terme réalisées au cours des dix exercices (ou années) suivants, jamais sur le bénéfice ordinaire ou le revenu global.

L'exercice de cession ou de cessation de l'entreprise, la moins-value nette à long terme constatée à cette occasion et celles restant encore reportables peuvent être déduites des bénéfices de l'exercice pour une fraction de leur montant, actuellement de 48 % : elle est déterminée d'après le rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable lors de l'exercice de réalisation de la moins-value et le taux de l'impôt sur les sociétés en vigueur lors de l'exercice de cession ou cessation d'entreprise.

2. Cas d'exonération

Plusieurs régimes d'exonération sont prévus en faveur des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu :

- l'un concerne toutes les cessions d'éléments d'actif réalisées en cours ou en fin d'exploitation par les petites entreprises dont le montant des recettes n'excède pas certaines limites : n° 18200 s. ;
- d'autres sont spécialement conçus pour les transmissions de PME : n° 19490 s. ;
- certains sont spécifiques à certaines catégories de contribuables : n° 18275 s.

Les plus-values immobilières à long terme peuvent échapper à l'impôt par application de l'abattement pour durée de détention : n° 18095.

a. Exonération en fonction des recettes

Les plus-values réalisées en cours ou en fin d'exploitation par les contribuables dont les recettes n'excèdent pas certains seuils sont exonérées en tout ou partie, à condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans et que le bien cédé ne soit pas un terrain à bâtir ou un bien assimilé (voir n° 18235).

Conditions d'exonération Nature de l'activité L'exonération est réservée aux plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale, industrielle ou libérale, exercée à titre professionnel, ce qui implique la participation personnelle, directe et continue du contribuable à l'accomplissement des actes nécessaires à l'exploitation (CGI art. 155, IV).

Il peut s'agir d'une activité exercée dans une entreprise individuelle ou dans le cadre d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu. Dans ce dernier cas, l'exonération peut concerner tant les plus-values réalisées par la société (voir n° 37620) que celles réalisées par les associés à l'occasion de la cession de leurs droits sociaux (voir n° 37715 s. et 37745 s.).

Précisions a. La condition relative à la participation personnelle, directe et continue de l'exploitant exclut du dispositif les plus-values réalisées en cas de cession d'un fonds de commerce donné en location-gérance. Mais le régime d'exonération lié à la valeur des éléments cédés peut le cas échéant s'appliquer dans ce cas : voir n° 19650 s.

b. Application du régime aux loueurs en meublé professionnels : voir n° 90550.

c. Le nu-proprétaire indivis d'un fonds de commerce qui n'a pas la qualité d'exploitant ne peut pas bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un bien affecté à l'exploitation du fonds (CE 28-4-2006 n° 278857 : RJF 7/06 n° 887).

Durée minimale de l'activité L'activité doit avoir été exercée (à titre principal ou non) pendant au moins cinq ans. Cette condition n'est toutefois pas requise pour les plus-values constatées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance.

18110

BIC-XIX-10550 s

18115

BIC-VII-8100 s

18120

BIC-XIX-10340 s

18140

18200

CGI art.
151 septies
BIC-VII-21000 s

18205

18210

BIC-VII-23600 s

37615

CGI art. 60 et
238 bis K, II
DCV-1250 s
et 2880 s**modalités**

opter pour leur
en commandite
d'avocats, EURL
aire, groupements
tolérance administrative,

oyens, groupements
ente, sociétés civiles

vuées par les statuts
principe être notifiée
l'entreprise souhaite
t donc être exercée

nes constituées entre
merciale ou artisanale

e **capitaux** peuvent opter

ois mois de l'opération ;
quinze ans (la condition
raite être assujettie à l'IS).
sous le régime fiscal des
it commun (BOI-S-CHAMP-40)

sonne **physique**, l'option
à condition d'être notifiée

des **impôts** du lieu de leur
la case prévue à cet effet
s **entreprises** (CE 30-12-2011)

sonnes ne mettent pas fin
tent cessation d'entreprise

ime fiscal entraîne des
nt, qui sont examinées
emble des dispositions
s ou membres ne sont
émunérations qui leur
s mains en application

Règles générales Sociétés exerçant une activité professionnelle Le résultat imposable est déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, c'est-à-dire globalement au niveau de la société, suivant les règles propres à la **catégorie de bénéficiaires** dont relève l'activité de la société : bénéficiaires industriels et commerciaux, bénéficiaires des professions non commerciales ou bénéficiaires agricoles. Dans les sociétés exerçant une activité relevant des BIC ou des BA, cette règle s'applique sous réserve des dispositions de l'article 155, II du CGI relatives à l'abandon des effets de la théorie du bilan (n° 7345). Le **régime d'imposition** de la société (bénéficiaire normal, régime simplifié...) dépend en principe du montant de ses recettes. Mais les sociétés de personnes sont exclues des régimes micro-BIC et micro-BNC, et, pour celles créées depuis le 1^{er} janvier 1997, du forfait agricole, exception faite des Gaec et des groupements forestiers.

Pour tout ce qui concerne la **détermination des bénéficiaires**, on se reportera, selon la catégorie, à la rubrique correspondante du Mémento. Les sociétés de personnes sont soumises sur ce plan aux règles générales, sous réserve de certaines particularités – signalées dans ces rubriques – dues à la forme sociale : par exemple, limite d'application des régimes d'imposition, comptes courants d'associés, amortissement des biens donnés en location, crédit d'impôt recherche...

Pour la **déduction des charges**, voir n° 37670 s.

En cas de cession d'immobilisations, les **plus et moins-values** relèvent du régime des plus-values professionnelles à court ou à long terme. Les plus-values peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'un ou l'autre des deux régimes d'exonération suivants (exclusifs l'un de l'autre) pour la part revenant aux associés relevant de l'impôt sur le revenu.

Pour le cas particulier des **éléments d'actif non exclusivement utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle** relevant des BIC ou des BA, voir n° 18460 s.

a. Exonération en fonction des recettes : les plus-values réalisées par la société sont totalement ou partiellement exonérées en application de l'article 151 septies du CGI lorsque les conditions d'application de ce dispositif (voir n° 18200 s.), appréciées au niveau de la société, sont remplies : la société doit notamment exercer son activité depuis au moins cinq ans et le montant de ses recettes ne doit pas excéder certains seuils. Toutefois, lorsque l'exercice de l'activité au sein de la société a été précédé d'un exercice à titre individuel, le délai de cinq ans doit être apprécié en cumulant les durées d'exploitation (CE 13-1-2010 n° 301985 ; RJF 4/10 n° 350).

Dans les **sociétés civiles agricoles** (notamment les Gaec), les conditions d'exonération tenant au montant des recettes et à la durée de l'activité s'apprécient au niveau des associés lorsque ceux-ci exercent leur activité professionnelle au sein de la société :

– la limite d'exonération est déterminée pour chaque associé en retenant sa quote-part dans les recettes sociales, éventuellement majorée de ses recettes individuelles et, s'il est membre d'une autre société civile agricole, de sa quote-part dans les recettes de celle-ci (CGI art. 70, al. 2 ; BOI-BA-BASE-20-20-30-30 n° 90) ;

– la durée d'activité est appréciée, le cas échéant, en totalisant les périodes d'activité à titre individuel et dans la société de personnes. En cas de fusion de Gaec, les périodes d'activité des deux groupements peuvent être cumulées (BOI-BA-BASE-20-20-30-30 n° 70).

b. Exonération en cas de cession d'une branche d'activité : lorsque la valeur des éléments cédés n'excède pas 500 000 €, la société de personnes peut bénéficier de l'exonération totale ou partielle des plus-values prévue par l'article 238 quindecies du CGI (n° 19650 s.).

Sociétés exerçant une activité patrimoniale Lorsque l'activité de la société est de nature patrimoniale, donc non professionnelle, le résultat social est déterminé suivant les règles applicables aux **revenus fonciers** ou aux **revenus mobiliers**, selon que la société gère un patrimoine immobilier ou un portefeuille-titres. Les plus-values réalisées par la société relèvent pour leur part du régime des plus-values privées – plus-values immobilières ou plus-values de cession de valeurs mobilières.

Précisions Une société de personnes détenue par des personnes physiques et dont l'unique objet consiste à détenir des **participations dans des sociétés de personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale**, sans participation aucune à l'activité de ces sociétés, exerce une activité civile par nature. Elle ne peut déduire de ses résultats les charges financières supportées pour l'acquisition du capital des sociétés d'exploitation (BOI-BIC-DEF-10 n° 100 ; CE 17-11-2006 n° 254597 ; RJF 2/07 n° 173).

Détermination de la part revenant aux entreprises associées

Participation directe Quelle que soit la nature de l'activité de la société de personnes, le résultat social imposable est en principe déterminé selon les règles qui régissent les opérations réalisées par les associés dans deux cas :

– lorsqu'un associé de la **société de personnes est une société soumise à l'impôt sur les sociétés** dans les conditions de **droit commun** ;

– lorsqu'un associé est une **entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole** relevant de **l'impôt sur le revenu** et placée de plein droit sous un régime de **bénéficiaire réel** (réel normal ou simplifié).

37620

37625

37630

CGI art.
238 bis K, I
DCV-1200 s