



La référence du droit en ligne



Les plus-values et les moins-values
professionnelles (cours)

Table des matières

Table des matières	2
Introduction.....	3
I - La détermination des plus ou moins-values.....	4
Le fait générateur des plus ou moins-values.....	4
Le calcul des plus ou moins-values.....	4
II - Les plus ou moins-values des entreprises relevant de l'IR.....	5
La qualification des plus ou moins-values.....	5
Le régime fiscal des plus ou moins-values	6
1 – Le régime des plus ou moins-values à court terme (art. 39 quaterdecies du CGI)	6
2 – Le régime des plus ou moins-values à long terme (art. 39 quindecies du CGI)	6
III - Les plus ou moins-values des entreprises relevant de l'IS	7
La qualification des plus ou moins-values.....	7
Le régime fiscal des plus ou moins-values	8
1 – Le régime des plus-values à long terme	8
2 – Le régime des moins-values à long terme	8

Introduction

Lorsqu'une entreprise décide d'extraire un élément de son actif immobilisé, elle peut être amenée à constater une plus-value ou une moins-value, selon que cette opération débouche sur un bénéfice ou une perte. La sortie de l'actif immobilisé apparaît, alors, comme la condition première de la prise en compte de la plus ou moins-value. De ce principe découle trois conditions : le bien en cause doit appartenir à l'actif immobilisé, l'opération doit, ensuite, aboutir à une sortie d'actif, que celle-ci procède d'une vente, d'un apport en société, ou encore d'une destruction suite à sinistre et il doit exister une différence entre le prix de cession ou la valeur réelle du bien cédé et sa valeur comptable. C'est l'application de cette formule qui permettra de déterminer si l'on est en présence d'une plus ou moins-value, étant précisé que la valeur comptable à prendre en compte varie selon que l'on est ou non en présence d'un bien amortissable.

Une fois précisées les modalités de détermination des plus ou moins-values (I), se posera la question de leur régime d'imposition. Ici, deux distinctions fondamentales doivent être observées. Ainsi, et en premier lieu, le régime d'imposition varie d'une part selon que l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu (IR) au titre des BIC (II) ou de l'impôt sur les sociétés (III), et d'autre part selon que la plus ou moins-value est à court ou long terme. Dès lors, après avoir déterminé l'impôt applicable, il faut qualifier la plus ou moins-value : simple pour les entreprises relevant de l'IS, la réponse à cette question revêt une certaine complexité pour les entreprises relevant des BIC. Une fois la plus ou moins-value qualifié, il faudra lui appliquer le régime adéquat. Si l'on en reste à un point de vue général, l'on peut dire que les plus ou moins-values à court terme ne nécessitent aucune opération particulière puisqu'elles sont déjà comprises dans le résultat imposable. En revanche, pour celles qui sont de long terme, un retraitement extracomptable est généralement nécessaire soit pour taxer séparément la plus-value, soit pour réintégrer la moins-value dans la mesure où elle n'est pas déductible du résultat de l'exercice, mais seulement imputable sur les plus-values nettes à long terme des 10 exercices suivants (sauf exception).

I - La détermination des plus ou moins-values

Il faut d'abord préciser le fait générateur des plus ou moins-values, puis analyser leur mode de calcul.

Le fait générateur des plus ou moins-values

L'article 39 duodecies du CGI prévoit que les plus ou moins values ne sont prises en considération que lorsqu'elles proviennent de la sortie d'un élément de l'actif immobilisé. De ce principe découle trois conditions :

⌘ le bien en cause doit appartenir à l'actif immobilisé. L'appréciation de cette condition subie, cependant, des adaptations. Ainsi, et en premier lieu, s'agissant des entreprises individuelles relevant du régime micro BIC et qui ne sont pas tenues d'établir un bilan, les biens d'actif sont ceux qui sont affectés à l'exploitation. En second lieu, certains biens, tels que les éléments incorporels du fonds de commerce appartiennent nécessairement à l'actif immobilisé, qu'ils soient ou non inscrit au bilan de l'entreprise.

⌘ l'opération doit, ensuite, aboutir à une sortie d'actif, que celle-ci procède d'une vente, d'un apport en société, ou encore d'une destruction suite à sinistre. Il faut, alors, ici préciser que ne sont prises en compte que les plus ou moins values effectives, et non celles qui sont latentes ou simplement éventuelles.

⌘ enfin, il doit exister une différence entre le prix de cession ou la valeur réelle du bien cédé et sa valeur comptable.

Le calcul des plus ou moins-values

Il faut ici distinguer le cas des biens non amortissables des biens amortissables.

- Biens non amortissables } prix de cession – valeur d'origine
- Biens amortissables } prix de cession – valeur résiduelle

Les différents éléments de ces formules de calcul doivent, alors, être précisés.

⌘ Le prix de cession correspond à la somme effectivement acquise au vendeur, étant précisé que, dans l'hypothèse d'un retrait d'actif, l'on prend en compte la valeur vénale du bien à la date de sa sortie d'actif. Par ailleurs, il faut préciser que l'Administration fiscale est en droit de rehausser ce prix de cession dans l'hypothèse où celui-ci aurait été minimisé : c'est l'hypothèse de l'acte anormal de gestion.

⌘ La valeur résiduelle, dans l'hypothèse d'un bien amortissable, est obtenue en déduisant de la valeur d'origine du bien ou de son cout d'entrée la somme des amortissements pratiqués en franchise d'impôt, c'est-à-dire les amortissements fiscalement déductibles.

II - Les plus ou moins-values des entreprises relevant de l'IR

Le régime fiscal des plus et moins-values varie selon que celles-ci sont à court ou long terme. Dès lors, il y a lieu, au préalable, d'exposer les règles permettant de qualifier les plus et moins-values, puis d'analyser le régime applicable aux différentes hypothèses pouvant se présenter.

La qualification des plus ou moins-values

Il s'agit ici de distinguer les plus ou moins-values selon qu'elles sont à court ou long terme, les premières étant soumises à un régime proche de celui de n'importe quel bénéfice ou déficit, dans la mesure où elles peuvent s'analyser en des opérations courantes, alors que les secondes s'inscrivant dans une logique de long terme doivent faire l'objet d'un traitement fiscal particulier.

⌘ Partant, il faut distinguer le cas des biens non amortissables de celui des biens amortissables. Ainsi, dans la première hypothèse, si le bien est détenu depuis moins de deux ans, depuis la date d'entrée effective du bien dans l'actif jusqu'à la date effective de sa sortie, la plus ou moins-value est à court terme, dans le cas inverse elle est à long terme.

⌘ Les choses sont plus complexes en ce qui concerne les biens amortissables. Ainsi, dans l'hypothèse d'un bien détenu depuis moins de deux ans, les plus ou moins-values sont toujours à court terme. En revanche, dans le cas d'un bien détenu depuis plus de deux ans, d'une part la moins-value est à court terme, tandis que la plus-value est à court terme pour la fraction correspondant aux amortissements fiscalement déductibles, et à long terme pour la fraction qui excède ces amortissements.

⌘ Pour terminer sur ce point, il faut évoquer le cas des cessions de biens dont les amortissements sont exclus des charges déductibles. En effet, le droit fiscal prévoit que certaines dépenses somptuaires sont exclues des charges déductibles, ce qui inclut les amortissements afférents à ces biens. Dès lors, la plus ou moins-value est calculée en déduisant du prix de cession la valeur résiduelle, qui ne prend en compte que les amortissements fiscalement déductibles, et en ajoutant les amortissements non déductibles fiscalement.

Du point de vue de la qualification des plus ou moins-values, seront toujours à court terme les plus-values liées à des biens détenus depuis moins de deux ans, et l'ensemble des moins-values. Si le bien est détenu depuis plus de deux ans, la plus-value sera à court terme à concurrence de l'ensemble des amortissements (fiscalement déductibles ou non), et à long terme pour le surplus.

Le régime fiscal des plus ou moins-values

Ce régime s'applique à des plus-values ou des moins-values nettes ; autrement dit, il y a lieu, au préalable, de procéder à une compensation des plus-values et moins-values de même nature. Une fois déterminée la plus ou moins-value nette, il faut appliquer des règles qui varient selon la nature de cette dernière.

1 – Le régime des plus ou moins-values à court terme (art. 39 quaterdecies du CGI)

⌘ La plus-value nette à court terme est, par le jeu des écritures comptables, comprise dans le résultat imposable au barème progressif de l'IR-BIC. Cependant, le droit fiscal admet la possibilité de répartir la plus-value par tiers, ce qui signifie qu'un tiers est imposé l'année de sa réalisation, et les deux autres tiers les deux années suivantes. Cette opération se fait au travers d'un retraitement extracomptable au tableau 2058A : concrètement, on déduit extracomptablement 2/3 de la plus-value la première année, puis l'on réintègre extracomptablement les deux autres tiers les deux années suivantes.

⌘ La moins-value nette à court terme étant déjà incluse dans le résultat comptable, aucun retraitement fiscal n'est à opérer.

2 – Le régime des plus ou moins-values à long terme (art. 39 quindecies du CGI)

⌘ La plus-value nette à long terme est, en principe, taxée séparément à l'impôt sur le revenu au taux de 16 % auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux. Dans la mesure où cette plus-value est comprise dans le résultat comptable, elle devra être déduite extracomptablement sur le tableau 2058A.

Deux exceptions existent, cependant, à cette taxation séparée :

- la plus-value nette à long terme peut être utilisée pour compenser le déficit d'exploitation de l'exercice.
- elle peut aussi être utilisée pour compenser les moins-values nettes à long terme des 10 exercices antérieurs et qui n'ont pas encore été imputées, ce qui nécessite, alors, de la déduire extracomptablement. Si la plus-value nette à long terme n'a pu être imputée en totalité, le surplus est imposé au taux proportionnel.

⌘ La moins-value nette à long terme ne peut être imputée que sur les plus-values nettes à long terme des 10 exercices suivants, ce qui nécessite, en conséquence, de la réintégrer extracomptablement au résultat de l'exercice au cours duquel elle a été réalisée.

Une exception existe, cependant, à cette règle : en effet, la moins-value nette à long terme subie lors de l'exercice de cessation de l'activité et celles qui restent à imputer peuvent être déduites des bénéfices de cet exercice à hauteur de 48 %.

III - Les plus ou moins-values des entreprises relevant de l'IS

Comme précédemment, il y a lieu d'exposer les règles permettant de qualifier les plus ou moins-values, puis d'analyser leur régime juridique.

La qualification des plus ou moins-values

Par principe, toutes les plus ou moins-values des entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés sont à court terme.

Mais, le droit fiscal détermine une liste limitative de plus ou moins-values qui relèvent du régime du long terme ; il en va ainsi des plus ou moins-values résultant :

- de la cession de titres de participation détenus depuis au moins 2 ans. C'est, notamment, le cas : des titres qui permettent d'exercer une influence sur une autre société, des titres acquis par voie d'OPA ou d'OPE, des titres représentant au moins 10 % du capital de la société émettrice, ou encore des titres ouvrant droit au régime des sociétés mères.
- de la cession de parts de Fonds communs de placement à risques et de Sociétés de capital risques détenues depuis au moins 5 ans.
- le résultat net tiré des concessions de licences d'exploitation ou de brevets, sous réserve d'une détention d'au moins 2 ans.
- de la cession d'un brevet.
- de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées qui ont le caractère de titres de participation détenus depuis au moins 2 ans.

Le régime fiscal des plus ou moins-values

Les plus ou moins-values à court terme sont, par le jeu des écritures comptables, comprises dans le bénéfice imposable, sans nécessiter, donc, de retraitement fiscal. En revanche, lorsqu'elles sont de long terme, il y a lieu de distinguer selon qu'il s'agit de plus ou moins-values.

1 – Le régime des plus-values à long terme

Certaines plus-values à long terme ne sont pas imposables, quand d'autres relèvent d'un taux réduit.

✕ Les plus-values à long terme résultant de la cession de titres de participation au sens comptable, c'est-à-dire de titres qui permettent d'exercer une influence sur une autre société, à l'exception de ceux émanant de sociétés à prépondérance immobilière, sont taxées au taux de 0 %, avec, néanmoins, taxation d'une quote-part de frais et charges de 5 % du résultat net des plus-values de cession. Concrètement, l'on déduit sur le tableau 2058A la plus-value, et l'on réintègre 5 % de charges. La conséquence est que les moins-values à long terme ne sont pas déductibles du résultat imposable.

✕ Les plus-values résultant de cession d'éléments autres que des titres de participation sont taxées au taux de 15 %, et celles qui résultent de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière relèvent du taux de 19 %. Il faut ici préciser qu'il peut y avoir compensation, au sein du même exercice, entre les plus-values et les moins-values relevant de ces deux taux : par exemple, compensation entre la plus-value taxée au taux de 15 % et la moins-value relevant du taux de 19 %. Et, la plus-value nette qui en résulte peut être utilisée pour compenser soit les moins-values nettes à long terme des 10 exercices antérieurs non encore imputées (sauf si elles sont afférentes à des titres de participation), soit le déficit de l'exercice ou les déficits antérieurs reportables qui cessent dès lors de l'être.

2 – Le régime des moins-values à long terme

✕ La précédente distinction doit être ici reprise. Ainsi, les moins-values afférentes à la cession de titres de participation ne sont ni déductibles, ni imputables ; elles sont donc perdues : c'est la contrepartie de la taxation au taux de 0 % des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de ce type de biens. Dès lors, les moins-values devront être réintégréées sur le tableau 2058A.

✕ En ce qui concerne les moins-values du secteur imposable, elles ne sont pas déductibles, mais elles peuvent s'imputer sur les plus-values nettes à long terme réalisées au cours des 10 exercices suivants, quel que soit le taux applicable, 15 ou 19 %.