

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 B-1-04**

**N° 65 du 8 AVRIL 2004**

OPERATIONS DE FUSION, DE SCISSION ET D'APPORT PARTIEL D'ACTIF REALISEES PAR DES SOCIETES CIVILES  
PROFESSIONNELLES – REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES

(C.G.I., art. 151 octies A, 151 octies et 93 quater)

NOR : BUD F0310040J

**Bureaux B 1 et C 2**

## PRESENTATION GENERALE DE LA MESURE

Les opérations de restructuration réalisées par les sociétés civiles professionnelles relevant de l'impôt sur le revenu mentionnées à l'article 8 ter du code général des impôts entraînent les conséquences fiscales de la cessation d'activité prévues à l'article 202 de ce code. Il en résulte l'imposition immédiate des bénéfices qui n'ont pas encore été imposés – y compris ceux qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées – ainsi que l'imposition des plus-values réalisées par la société apporteuse du fait de l'apport de ses éléments d'actif.

Afin d'assurer la neutralité fiscale de ces restructurations, le 1° du I de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999, codifié sous l'article 151 octies A du code général des impôts, a instauré un régime optionnel de report d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de ces opérations.

D'une part, le I de l'article 151 octies A déjà cité prévoit un report d'imposition des plus-values constatées par les sociétés civiles professionnelles à l'occasion de l'apport d'immobilisations dans le cadre d'opérations de fusion ou de scission ou d'apport partiel d'actif. Les modalités de report d'imposition diffèrent en fonction de la nature des immobilisations apportées.

S'agissant des plus-values d'apport afférentes aux immobilisations amortissables, leur 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 code général des impôts pour les fusions de sociétés.

En revanche, les plus-values sur immobilisations non amortissables restent imposables entre les mains des associés de la société civile professionnelle apporteuse mais leur imposition est cependant reportée jusqu'à l'année au cours de laquelle intervient l'un des événements suivants :

- la société bénéficiaire de l'apport perd la propriété des immobilisations non amortissables apportées ;

- la société civile professionnelle ayant réalisé un apport partiel d'actif perd la propriété des titres qu'elle a reçus en rémunération de cet apport ;

- l'associé de la société civile professionnelle qui a réalisé l'apport partiel d'actif perd la propriété des titres de cette société ;

- l'associé de la société civile professionnelle absorbée ou scindée perd la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

D'autre part, et conformément au II de l'article 151 octies A du code général des impôts, l'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les associés de la société civile professionnelle absorbée ou scindée qui bénéficient du report d'imposition prévu au I de cet article, est reportée jusqu'à la perte de la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

En outre, le III de l'article 151 octies A déjà cité prévoit que la transmission à titre gratuit à une personne physique des titres reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou des titres de la société ayant réalisé l'apport partiel d'actif ne met pas fin aux reports d'imposition des plus-values d'apport ou des plus-values d'échange de titres, à condition que le bénéficiaire de la transmission prenne l'engagement d'acquitter l'impôt sur les plus-values au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'un des événements mettant fin au report d'imposition prévu aux I et II de cet article.

Enfin, les 3° et 4° du I de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999 prévoient, en cas d'opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif soumises au régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies A du code général des impôts, le maintien du report d'imposition prévu au II de l'article 93 quater ou au premier alinéa du a du I de l'article 151 octies de ce code, dont ont pu bénéficier antérieurement les associés de la société civile professionnelle concernée par ces opérations lors de l'apport à cette société de l'activité non commerciale qu'ils exerçaient à titre individuel.

Corrélativement, le régime de report d'imposition prévu au IV de l'article 151 octies du code général des impôts en cas de fusion de sociétés civiles professionnelles est abrogé.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.



## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1 à 5</b>
<b>CHAPITRE PREMIER : REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES D'APPORT PREVU AU I DE L'ARTICLE 151 OCTIES A DU CODE GENERAL DES IMPOTS</b>	<b>6 à 32</b>
<b>Section 1 : Champ d'application</b>	<b>6 à 8</b>
Sous-section 1 : Opérations de restructuration concernées	<b>6</b>
Sous-section 2 : Sociétés concernées	<b>7 et 8</b>
<b>A. SOCIETE APORTEUSE</b>	<b>7</b>
<b>B. SOCIETE BENEFICIAIRE DES APPORTS</b>	<b>8</b>
<b>Section 2 : Modalités d'application du nouveau dispositif</b>	<b>9 à 15</b>
Sous-section 1 : Exercice d'une option	<b>9</b>
Sous-section 2 : Plus-values éligibles au report d'imposition	<b>10 à 15</b>
<b>A. NATURE DES PLUS-VALUES</b>	<b>10 à 13</b>
<b>B. DETERMINATION DES PLUS-VALUES EN REPORT D'IMPOSITION</b>	<b>14 et 15</b>
<b>Section 3 : Modalités d'imposition des plus-values d'apport</b>	<b>16 à 29</b>
Sous-section 1 : Sort de la plus-value nette afférente aux immobilisations amortissables apportées	<b>17 à 20</b>
Sous-section 2 : Sort de la plus-value nette afférente aux immobilisations non amortissables apportées	<b>21 à 29</b>
<b>A. EVENEMENTS METTANT FIN AU REPORT D'IMPOSITION</b>	<b>22 à 24</b>
<b>B. MAINTIEN DU REGIME DE REPORT D'IMPOSITION EN CAS DE MUTATION A TITRE GRATUIT</b>	<b>25 à 27</b>
<b>C. PERTE PARTIELLE DE LA PROPRIETE DES IMMOBILISATIONS APORTEES OU DES TITRES</b>	<b>28 et 29</b>
<b>Section 4 : Régime d'imposition de la plus-value nette globale afférente aux immobilisations non amortissables</b>	<b>30 à 32</b>

---

CHAPITRE DEUXIEME : REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES D'ECHANGE PREVU AU II DE L'ARTICLE 151 OCTIES A	33 à 47
<b>Section 1 : Champ d'application</b>	<b>35 à 39</b>
Sous-section 1 : Caractère exclusif du report d'imposition prévu au II de l'article 151 octies A	37
Sous-section 2 : Conditions d'application du report d'imposition en cas d'échange avec soulte	38 et 39
<b>Section 2 : Modalité d'application du report d'imposition de la plus-value d'échange de titres</b>	<b>40 à 44</b>
<b>A. EVENEMENTS METTANT FIN AU REPORT D'IMPOSITION</b>	<b>40</b>
<b>B. PERTE PARTIELLE DE LA PROPRIETE DES TITRES</b>	<b>41</b>
<b>C. MAINTIEN DU REGIME DE REPORT D'IMPOSITION EN CAS DE MUTATION A TITRE GRATUIT</b>	<b>42 à 44</b>
<b>Section 3 : Régime d'imposition de la plus-value d'échange de titres</b>	<b>45 à 47</b>
CHAPITRE TROISIEME : CAS PARTICULIER D'UNE ACTIVITE LIBERALE EXERCEE DANS LE CADRE D'UNE SOCIETE EN PARTICIPATION OU D'UNE SOCIETE CREEE DE FAIT	48 à 52
CHAPITRE QUATRIEME : MAINTIEN DES REPORTS D'IMPOSITION ANTERIEURS PREVUS AUX ARTICLES 93 QUATER OU 151 OCTIES	53 à 55
CHAPITRE CINQUIEME : OBLIGATIONS DECLARATIVES	56
CHAPITRE SIXIEME : ENTREE EN VIGUEUR	57
<b>Annexe I : Modèle d'option</b>	
<b>Annexe II : 1° au 4° du I de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999</b>	

---

## INTRODUCTION

**1.** Les sociétés civiles professionnelles ont été créées par la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966. Elles ont pour objet de permettre à des personnes physiques exerçant une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, d'exercer en commun leur activité.

En application des dispositions de l'article 8 ter du code général des impôts, les sociétés civiles professionnelles sont, sauf option pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

Leurs associés sont donc personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux pour la fraction des résultats sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

**2.** Les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif affectant de telles sociétés entraînent les conséquences fiscales de la cessation d'activité prévues à l'article 202 du code général des impôts, c'est-à-dire l'imposition immédiate des bénéficiaires qui n'ont pas encore été imposés - y compris ceux qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées - ainsi que l'imposition des plus-values réalisées par la société apporteuse du fait de l'apport de ses éléments d'actif.

Ces opérations entraînent également l'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les associés de la société civile professionnelle absorbée ou scindée.

**3.** L'article 151 octies A du code général des impôts issu du 1° du I de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999, a institué un dispositif optionnel de report d'imposition des plus-values d'apport réalisées par une société civile professionnelle à l'occasion des opérations d'apports mentionnées ci-dessus et des plus-values d'échange de titres constatées par ses associés à l'occasion d'une fusion ou d'une scission.

Corrélativement, le régime de report d'imposition prévu au IV de l'article 151 octies du code général des impôts pour les fusions de sociétés civiles professionnelles relevant du régime des sociétés de personnes est abrogé.

**4.** L'application du régime spécial prévu à l'article 151 octies A du code général des impôts s'accompagne du respect de certaines obligations déclaratives prévues au dernier alinéa du II de l'article 151 octies (état de suivi des plus-values) et à l'article 54 septies (état de suivi des plus-values et tenue d'un registre) commentées dans le bulletin officiel des impôts 4 I-1-02 du 17 janvier 2002.

**5.** Enfin, les 3° et 4° du I de l'article 19 déjà cité prévoient le maintien du régime de report d'imposition des plus-values réalisées lors de l'apport en société d'une activité exercée à titre individuel prévu au II de l'article 93 quater ou au premier alinéa du I de l'article 151 octies du code général des impôts, dont ont pu bénéficier antérieurement les associés d'une société civile professionnelle faisant l'objet d'une opération de fusion ou de scission ou réalisant un apport partiel d'actif soumis au régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies A du même code.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

### CHAPITRE PREMIER : REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES D'APPORT PREVU AU I DE L'ARTICLE 151 OCTIES A DU CODE GENERAL DES IMPOTS

#### Section 1 : Champ d'application

##### Sous-section 1 : Opérations de restructuration concernées

**6.** Bénéficiaire du report d'imposition prévu au I de l'article 151 octies A, les plus-values réalisées lors de l'apport d'immobilisations effectué dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité.

**Les opérations de fusion, de scission et d'apport partiel d'actif éligibles au report d'imposition sont celles définies à l'article 210-0A<sup>1</sup>.** Elles peuvent être effectuées au profit de sociétés nouvelles ou préexistantes.

En outre, seules sont éligibles au report d'imposition les scissions à l'occasion desquelles chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoit une ou plusieurs branches complètes d'activité. Par ailleurs, il est rappelé que les titres rémunérant la scission sont répartis proportionnellement aux droits de chaque associé dans le capital de la société scindée.

L'obligation de répartition proportionnelle a pour objet d'exclure du champ d'application du régime spécial les opérations de scission-partage. Il en résulte que chaque associé de la société scindée doit recevoir des titres des sociétés bénéficiaires des apports proportionnellement à ses droits dans le capital de la société scindée.

La condition tenant à l'apport d'une branche complète d'activité s'applique également en cas d'apport partiel d'actif. La notion de branche complète d'activité s'apprécie de la même manière que pour l'application du régime de faveur aux opérations d'apports partiels d'actif et de scission réalisées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés conformément à l'article 210 B. Il convient sur ce point de se reporter notamment à l'instruction du 3 août 2000, BOI 4 I-2-00.

#### Sous-section 2 : Sociétés concernées

##### **A. SOCIETE APORTEUSE**

7. Seules sont éligibles au report d'imposition les opérations d'apport effectuées par les sociétés civiles professionnelles mentionnées à l'article 8 ter, c'est-à-dire celles constituées en vue de l'exercice en commun de la profession de leurs membres et fonctionnant conformément aux dispositions de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 modifiée et qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Sont donc notamment exclues du dispositif les sociétés de personnes mentionnées à l'article 8, même lorsqu'elles exercent une activité de nature libérale, ainsi que les sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 quater A.

##### **B. SOCIETE BENEFICIAIRE DES APPORTS**

8. Le report d'imposition prévu à l'article 151 octies A est susceptible de s'appliquer quels que soient la forme juridique et le régime fiscal de la ou des sociétés bénéficiaires des apports. Les apports peuvent donc être effectués au profit d'une société de capitaux, d'une société civile professionnelle, d'une autre société de personnes ou encore d'une société d'exercice libéral.

#### **Section 2 : Modalités d'application du nouveau dispositif**

##### Sous-section 1 : Exercice d'une option

9. Le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies A s'applique sur option exercée conjointement par la société apporteuse et la ou les sociétés bénéficiaires de l'apport dans l'acte d'apport, de fusion ou de scission. Un modèle d'option est joint en annexe à la présente instruction.

Ainsi, les associés de la société civile professionnelle apporteuse ne peuvent pas opter individuellement pour l'application du régime de report d'imposition prévu au I de l'article 151 octies A déjà cité. De même, ils ne peuvent renoncer à l'application du dispositif lorsque l'option a été exercée par les sociétés participant à l'opération de restructuration.

---

<sup>1</sup> Ces dispositions ont fait l'objet d'une instruction séparée (BOI 4 I-2-02 du 25 octobre 2002).

## Sous-section 2 : Plus-values éligibles au report d'imposition

### A. NATURE DES PLUS-VALUES

**10.** Le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies A s'applique aux plus-values réalisées dans le cadre d'une activité libérale dont les bénéficiaires sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux.

**11.** Ces plus-values doivent être réalisées à l'occasion de l'opération d'apport.

Par suite, les plus-values réalisées lors de la cession par la société civile professionnelle d'un élément de son patrimoine indépendamment de l'opération d'apport sont exclues du régime de report d'imposition.

**12.** En outre, seules sont concernées les plus-values d'apport d'immobilisations affectées à l'exercice de l'activité libérale, c'est-à-dire :

- des biens affectés par nature à l'exercice de la profession même si ces biens ne sont pas inscrits sur le registre des immobilisations (droit de présentation de la clientèle, par exemple) ;
- des biens utilisés pour l'exercice de la profession sans y être affectés par nature (immeubles, véhicules...) lorsque le contribuable a choisi de les inscrire sur le registre des immobilisations.

A cet égard, il est rappelé que les biens à usage mixte constituent des éléments non affectés par nature à la profession (cf. documentation administrative 5 G-2112, n° 10 en date du 15 septembre 2000). En conséquence, ils ne sont réputés faire partie de l'actif professionnel que lorsqu'ils sont utilisés dans le cadre de l'activité libérale et figurent sur le registre des immobilisations.

**13.** En revanche, sont exclus du dispositif de report d'imposition :

- les plus-values afférentes à des biens non utilisés pour l'exercice de la profession (immeuble donné en location par exemple) ;
- les plus-values constatées sur les biens utilisés pour l'exercice de la profession sans y être affectés par nature lorsque le contribuable a choisi de ne pas les inscrire au registre des immobilisations ;
- les profits réalisés sur les éléments d'actif circulant (titres du portefeuille par exemple).

### B. DETERMINATION DES PLUS-VALUES EN REPORT D'IMPOSITION

**14.** Pour chaque catégorie d'immobilisations, amortissables ou non amortissables, les plus-values dont l'imposition est reportée 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.

Lorsque la somme algébrique de la plus-value ou moins-value nette à court terme et de la plus-value ou moins-value nette à long terme fait apparaître une moins-value nette globale pour une catégorie d'immobilisations, les différentes composantes de cette moins-value nette globale sont imposées ou déduites au titre de l'année de réalisation de l'apport dans les conditions correspondant à la nature à court terme ou à long terme de ces composantes.

**15.** La déduction immédiate de la moins-value nette d'apport afférente à une catégorie d'immobilisations ne fait pas obstacle à l'application du report d'imposition pour la plus-value nette qui serait constatée sur l'autre catégorie d'immobilisations. En revanche, dans une même catégorie, il n'est pas possible d'opter pour le report d'imposition des plus-values constatées sur certaines immobilisations et pour la déduction immédiate des moins-values constatées sur d'autres immobilisations.

## Section 3 : Modalités d'imposition des plus-values d'apport

**16.** Le premier alinéa du I de l'article 151 octies A prévoit que le report d'imposition des plus-values d'apport qu'il institue s'applique selon les modalités prévues à l'article 151 octies pour les plus-values réalisées lors de l'apport en société d'une entreprise individuelle.

Ces modalités diffèrent selon la nature amortissable ou non amortissable des immobilisations apportées.

Sous-section 1 : Sort de la plus-value nette afférente aux immobilisations amortissables apportées

**17.** L'imposition des plus-values sur immobilisations amortissables est effectuée au nom de la société bénéficiaire des apports selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A pour les fusions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

La société bénéficiaire de l'apport doit réintégrer les plus-values nettes à court terme et long terme dans ses résultats imposables au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés ou au taux progressif de l'impôt sur le revenu<sup>2</sup>, par parts égales, sur une période en principe égale à cinq ans. Toutefois, pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions, ainsi que pour certains agencements et aménagements de terrains amortissables, la réintégration doit être effectuée, par parts égales, sur une période de quinze ans.

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

**18.** La cession par la société bénéficiaire de l'apport d'un bien amortissable apporté entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée dans les résultats imposables de cette société.

**19.** En contrepartie de l'imposition au niveau de la société bénéficiaire de l'apport des plus-values afférentes aux biens amortissables apportés, celle-ci peut pratiquer l'amortissement et calculer les plus-values de cession ultérieure de ces biens d'après leur valeur d'apport.

**20.** La société civile professionnelle apporteuse peut cependant opter pour l'imposition immédiate à taux réduit, établie au nom de ses associés, de la plus-value nette globale à long terme afférente aux immobilisations amortissables. Dans cette hypothèse, les associés peuvent, le cas échéant, imputer cette plus-value, au franc le franc, sur la fraction de leur déficit global provenant de l'activité apportée dans les conditions exposées au n° 21 de la documentation de base 4 B 3512 en date du 7 juin 1999.

En cas d'option pour l'imposition immédiate des plus-values à long terme, la société bénéficiaire des apports est libérée à due concurrence de l'obligation de réintégrer ces plus-values dans ses résultats imposables.

Sous-section 2 : Sort de la plus-value nette afférente aux immobilisations non amortissables apportées

**21.** La plus-value nette sur immobilisations non amortissables reste imposable entre les mains des associés de la société civile professionnelle apporteuse. L'imposition de cette plus-value est cependant reportée jusqu'à l'année au cours de laquelle intervient l'un des événements mentionnés aux troisième, quatrième ou cinquième alinéa du I de l'article 151 octies A.

**A. EVENEMENTS METTANT FIN AU REPORT D'IMPOSITION**

**22.** Le report d'imposition de la plus-value nette d'apport afférente aux immobilisations non amortissables prend fin l'année au cours de laquelle :

- la ou les sociétés bénéficiaires des apports perdent la propriété, de tout ou partie, des immobilisations non amortissables apportées ;
- la société civile professionnelle ayant réalisé un apport partiel d'actif perd la propriété, de tout ou partie, des titres reçus en rémunération de cet apport ;
- l'associé de la société civile professionnelle qui a réalisé un apport partiel d'actif perd la propriété, de tout ou partie, des titres de cette société ;
- l'associé de la société civile professionnelle absorbée ou scindée perd la propriété, de tout ou partie, des titres qu'il a reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

---

<sup>2</sup> Selon que la société bénéficiaire de l'apport est passible de l'impôt sur les sociétés ou non et, dans ce dernier cas, selon le régime fiscal de ses associés pour la part correspondant à leurs droits.



23. Le report d'imposition prend fin quelle que soit la cause à l'origine de la perte de propriété des immobilisations non amortissables ou des titres concernés (notamment cession, apport, échange, destruction, expropriation, démembrement, mutation à titre gratuit sous réserve de l'exception mentionnée au n° 25 ou encore, pour les titres, leur annulation ou leur rachat par la société émettrice, ainsi que l'attribution aux associés de la société civile professionnelle des titres qu'elle a reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif).

24. Il convient de noter que le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies A prend fin même lorsque la perte de propriété des immobilisations apportées ou des titres en cause intervient dans le cadre d'une opération soumise à un régime de sursis ou de report d'imposition.

#### **B. MAINTIEN DU REGIME DE REPORT D'IMPOSITION EN CAS DE MUTATION A TITRE GRATUIT**

25. En cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des titres reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou des titres de la société ayant réalisé l'apport partiel d'actif, le III de l'article 151 octies A prévoit que le report d'imposition des plus-values d'apport est maintenu à condition que le bénéficiaire de la transmission prenne l'engagement d'acquitter l'impôt sur les plus-values au titre de l'année au cours de laquelle celui-ci ou la société bénéficiaire de l'apport ou encore la société ayant réalisé un apport partiel d'actif perd respectivement la propriété des titres reçus à titre gratuit ou, des immobilisations non amortissables apportées ou des titres reçus en rémunération de l'apport partiel d'actif.

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

26. Le donataire ou, en cas de succession, les ayants droits 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.

27. Il convient de noter que le maintien du report d'imposition initial concerne également toute transmission ultérieure à titre gratuit des titres reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou des titres de la société ayant réalisé l'apport partiel d'actif dès lors que le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement prévu au III de l'article 151 octies A.

#### **C. PERTE PARTIELLE DE LA PROPRIETE DES IMMOBILISATIONS APORTEES OU DES TITRES**

28. Si la société bénéficiaire des apports perd la propriété d'une partie seulement des immobilisations non amortissables apportées, l'excédent des plus-values sur les moins-values en report afférentes aux immobilisations cédées est immédiatement imposé, dans la limite toutefois de la plus-value nette globale encore en report d'imposition. Cette compensation s'effectue, s'il y a lieu, entre les plus-values et moins-values soumises au même taux d'imposition. Si elle fait apparaître une moins-value, celle-ci est immédiatement déductible. Corrélativement cette moins-value vient augmenter, selon le cas, la fraction à court terme ou à long terme de la plus-value nette globale encore en report d'imposition.

29. La perte partielle de la propriété des titres reçus en contrepartie de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif ou des titres de la société ayant réalisé un tel apport met fin au régime de report d'imposition dans la proportion des titres cédés. La fraction de la plus-value nette globale en report qui devient immédiatement imposable est égale au produit du montant de cette plus-value par le rapport entre le nombre de titres cédés sur le nombre total de titres reçus en contrepartie de l'apport ou, en cas de perte de propriété des titres de la société civile professionnelle qui a réalisé un apport partiel d'actif, sur le nombre total de titres détenus par l'associé dans la société apporteuse à la date de l'apport.

Corrélativement, pour le calcul de la plus-value encore en report d'imposition, la fraction de la plus-value nette globale ainsi imposée est répartie sur chaque immobilisation non amortissable encore en possession de la société bénéficiaire de l'apport dans la proportion entre la valeur réelle de cette immobilisation à la date de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif et la valeur réelle, déterminée à cette même date, de toutes les immobilisations non amortissables conservées.

La somme ainsi affectée à chaque immobilisation vient, selon le cas, en diminution de la plus-value ou en augmentation de la moins-value encore en report qui leur est afférente.

#### **Section 4 : Régime d'imposition de la plus-value nette globale afférente aux immobilisations non amortissables**

**30.** Lorsque le report d'imposition prend fin, la plus-value nette d'apport afférente aux immobilisations non amortissables est imposée entre les mains des associés de la société civile professionnelle apporteuse suivant le même régime fiscal que celui qui lui aurait été appliqué à la date de l'apport.

Il en résulte que la fraction à court terme de la plus-value nette globale est ajoutée au revenu global des associés et imposée en fonction de leur situation de famille et du barème progressif de l'impôt sur le revenu en vigueur au titre de l'année où la plus-value devient imposable.

De son côté, la fraction à long terme de la plus-value nette globale est soumise au taux réduit d'imposition en vigueur l'année de l'imposition de la plus-value. A cet égard, il est rappelé que les conditions d'application du régime des plus-values à long terme doivent être appréciées à la date de l'opération d'apport compte tenu de la législation applicable à cette date.

**31.** Lorsque la plus-value nette globale a été minorée d'une moins-value à court terme réalisée lors de l'apport, celle-ci s'impute sur le revenu global des associés.

Si cette moins-value est à long terme, elle n'est en principe imputable que sur les plus-values à long terme réalisées au sein de la même entreprise au cours de la même année ou des dix années suivantes conformément aux dispositions du 2 du I de l'article 39 quinquies.

**32.** Dès lors que les opérations de fusion ou de scission entraînent la disparition de la société civile professionnelle apporteuse, la moins-value à long terme réalisée dans le cadre d'une telle opération ne peut donc être imputée que sur la fraction à long terme de la plus-value nette globale encore en report si son imposition intervient au titre de l'année où la moins-value à long terme devient déductible ou des dix années suivantes.

Toutefois, lorsque la société bénéficiaire de la fusion ou de la scission n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés, il est admis que la moins-value à long terme puisse également être imputée sur les plus-values à long terme réalisées par cette société au cours de l'année au titre de laquelle la moins-value devient déductible et des dix années suivantes.

#### **CHAPITRE DEUXIEME : REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES D'ECHANGE DE TITRES PREVU AU II DE L'ARTICLE 151 OCTIES A**

**33.** La fusion ou la scission d'une société civile professionnelle entraîne la constatation d'une plus-value ou d'une moins-value résultant, pour les associés de la société absorbée ou scindée, de l'échange de leurs titres contre des titres de la société bénéficiaire des apports.

Cette plus-value ou moins-value d'échange de titres est égale à la différence entre la valeur réelle des titres qui leur sont attribués en contrepartie de la fusion ou de la scission et le prix de revient des titres de la société civile professionnelle absorbée ou scindée. Elle est généralement soumise au régime des plus-values professionnelles en application des dispositions de l'article 151 nonies dès lors que les associés d'une société civile professionnelle doivent exercer en principe leur activité professionnelle au sein de cette société.

Toutefois, dans la situation exceptionnelle où l'associé n'y exerce pas son activité professionnelle, cette plus-value relève du régime des plus-values des particuliers prévu à l'article 150-0 A (par exemple, un associé ayant reçu les titres dans le cadre d'une succession mais ne disposant pas des diplômes requis pour exercer la profession).

**34.** En cas d'option pour le dispositif de report d'imposition des plus-values d'apport prévu au I de l'article 151 octies A, le II de cet article prévoit que l'imposition de la plus-value d'échange de titres constatée, le cas échéant, par les associés de la société civile professionnelle absorbée ou scindée est obligatoirement reportée jusqu'à la perte de propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

En revanche, les associés qui réalisent une moins-value à cette occasion peuvent la déduire dans les conditions de droit commun au titre de l'année de réalisation de l'opération alors même que l'option pour le report d'imposition des plus-values d'apport constatées par la société civile professionnelle aura été exercée.

### Section 1 : Champ d'application

**35.** Dès lors que le report d'imposition des plus-values d'échange de titres prévu au II de l'article 151 octies A est subordonné à l'option pour le report d'imposition des plus-values d'apport prévu au I de cet article, ces deux régimes ont le même champ d'application, sous réserve toutefois des opérations d'apport partiel d'actif qui ne conduisent pas à un échange de titres pour les associés de la société apporteuse.

Sur ce point, il convient donc de se reporter aux commentaires figurant aux n<sup>os</sup> 6 et suivants.

**36.** Le report d'imposition de la plus-value d'échange de titres institué par le II de l'article 151 octies A se substitue au régime de report d'imposition prévu au IV de l'article 151 octies, qui est abrogé par le 3° du I de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999.

#### Sous-section 1 : Caractère exclusif du report d'imposition prévu au II de l'article 151 octies A

**37.** Le régime de report d'imposition des plus-values d'échange de titres prévu au II de l'article 151 octies A est exclusif de l'application du dispositif de sursis d'imposition défini au V de l'article 93 quater.

Lorsque ces deux régimes sont susceptibles de s'appliquer, les associés de la société civile professionnelle qui a opté pour le report d'imposition des plus-values d'apport prévu au I de l'article 151 octies A, bénéficient obligatoirement du régime de report d'imposition des plus-values d'échange de titres prévu au II de cet article.

#### Sous-section 2 : Conditions d'application du report d'imposition en cas d'échange avec soulte

**38.** En cas d'échange avec soulte, le report d'imposition de la plus-value d'échange de titres constatée par les associés de la société absorbée ou scindée s'applique à condition que le montant de la soulte ne dépasse :

- ni 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées en contrepartie de la fusion ou de la scission,
- ni le montant de la plus-value d'échange.

Lorsque le report d'imposition s'applique, la plus-value est, à concurrence de la soulte reçue, imposable au titre de l'année au cours de laquelle l'échange est réalisé.

**39.** Si l'associé bénéficie des dispositions de l'article 151 nonies, le montant imposable de la soulte est soumis au régime des plus-values à long terme prévu aux articles 39 duodécies et 39 quindecies dans la limite de la plus-value réalisée sur les titres détenus depuis deux ans au moins à la date de la fusion ou de la scission.

Dans l'hypothèse où l'associé n'exerce pas son activité professionnelle au sein de la société et ne peut, de ce fait, bénéficier des dispositions de l'article 151 nonies déjà cité, la soulte est également immédiatement imposable mais elle suit le régime d'imposition des plus-values des particuliers prévu à l'article 150-0 A.

### Section 2 : Modalité d'application du report d'imposition de la plus-value d'échange de titres

#### A. EVENEMENTS METTANT FIN AU REPORT D'IMPOSITION

**40.** Lorsque le report d'imposition de la plus-value d'échange trouve à s'appliquer, les associés de la société civile professionnelle absorbée ou scindée sont imposés à raison de cette plus-value au titre de l'année au cours de laquelle ils perdent la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

Sur la notion de perte de propriété des titres, il convient de se reporter aux commentaires figurant au n° 23.

#### B. PERTE PARTIELLE DE LA PROPRIETE DES TITRES

**41.** En cas de perte partielle de la propriété des titres, il est admis qu'il soit mis fin au report d'imposition de la plus-value d'échange de titres que dans la proportion du nombre de titres cédés sur le nombre total de titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

La quote-part de la plus-value ainsi imposée est donc déterminée en appliquant au montant de la plus-value en report le rapport entre le nombre de titres cédés et le nombre total de titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

Lorsque la plus-value d'échange relève pour partie du régime des plus-values à court terme et pour partie du régime des plus-values à long terme, le même rapport doit être appliqué à chacune des composantes de cette plus-value.

### **C. MAINTIEN DU RÉGIME DE REPORT D'IMPOSITION EN CAS DE MUTATION A TITRE GRATUIT**

**42.** Comme pour les plus-values d'apport, les dispositions du III de l'article 151 octies A prévoient que la transmission à titre gratuit à une personne physique des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission ne remet pas en cause le report d'imposition de la plus-value d'échange de titres à condition que le bénéficiaire de la transmission prenne l'engagement d'acquitter l'impôt sur les plus-values (cf. n°45) au titre de l'année au cours de laquelle il perd la propriété des titres reçus à titre gratuit (cf. n° 25).

**43.** En outre, lorsque les titres détenus dans la société bénéficiaire de l'apport constituent un actif professionnel de l'associé en application du I de l'article 151 nonies, la plus-value acquise entre la date de la fusion ou de la scission et leur transmission à titre gratuit bénéficie du sursis d'imposition prévu au II de cet article <sup>3</sup>, à condition que le bénéficiaire de la transmission prenne l'engagement de calculer la plus-value réalisée à l'occasion de la cession ou de la transmission ultérieure de ces droits par rapport à leur valeur d'acquisition par le précédent associé, laquelle correspond, en l'occurrence, à leur valeur réelle à la date de la fusion ou de la scission.

Dans cette hypothèse, le bénéficiaire de la transmission devra prendre deux engagements distincts : l'un au titre du report d'imposition de la plus-value d'échange de titres prévu au II de l'article 151 octies A et l'autre au titre du sursis d'imposition de la plus-value acquise depuis cet échange prévu au II de l'article 151 nonies.

**44.** De même que pour les plus-values d'apport, le maintien du report d'imposition initial concerne également toute transmission ultérieure à titre gratuit des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission dès lors que le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement prévu au III de l'article 151 octies A.

### **Section 3 : Régime d'imposition de la plus-value d'échange de titres**

**45.** Lorsque la plus-value d'échange de titres devient imposable, elle est soumise au régime fiscal qui lui aurait été appliqué à la date de la fusion ou de la scission.

**46.** Si elle relève du régime des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 duodecies et 39 quindécies, la plus-value à long terme est soumise au taux réduit d'imposition en vigueur l'année de son imposition et la plus-value à court terme est ajoutée au revenu global et imposée d'après le barème progressif et la situation de famille de cette même année.

**47.** Dans l'hypothèse où l'associé n'exerce pas son activité dans la société civile professionnelle à la date de la fusion ou de la scission, la plus-value d'échange de titres relève du régime des plus-values des particuliers prévu à l'article 150-0 A et est soumise au taux d'imposition, prévu à l'article 200 A, en vigueur l'année de l'événement mettant fin au report d'imposition.

### **CHAPITRE TROISIEME : CAS PARTICULIER D'UNE ACTIVITE LIBERALE EXERCEE DANS LE CADRE D'UNE SOCIETE EN PARTICIPATION OU D'UNE SOCIETE CREEE DE FAIT**

**48.** Les sociétés en participation et les sociétés créées de fait sont exclues du champ d'application du dispositif prévu à l'article 151 octies A.

En tout état de cause, dès lors qu'elles ne disposent pas de la personnalité morale, ces sociétés ne peuvent juridiquement participer à des opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif.

---

<sup>3</sup> On notera qu'un report d'imposition est également applicable en cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou de transformation en société passible de cet impôt de la société bénéficiaire de l'apport, ou en cas de cessation par l'associé de son activité professionnelle, conformément aux dispositions des III et IV de l'article 151 nonies.

Toutefois, les professionnels libéraux qui exercent leur activité dans le cadre de telles sociétés peuvent procéder à des opérations de restructuration sous le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies A s'ils procèdent préalablement à la constitution d'une société civile professionnelle dans les conditions mentionnées ci-après.

**49.** Ainsi, la doctrine administrative prévoit que la liquidation d'une société en participation ou d'une société créée de fait, lorsqu'elle se traduit par **la création d'une société de droit entre les mêmes associés et ne s'accompagne pas de modifications importantes du pacte social**<sup>4</sup>, ne donne lieu ni à la taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la liquidation et non encore imposés, ni à celle des plus-values acquises par les éléments inscrits à l'actif du bilan fiscal de la société liquidée à condition que ces éléments soient repris pour la même valeur au bilan de la nouvelle société (cf. documentation administrative 4 H 625, n<sup>os</sup> 1 et suivants du 12 juillet 1997).

La société nouvelle, lorsqu'elle est constituée sous la forme d'une société civile professionnelle, peut alors être absorbée ou scindée ou réaliser un apport partiel d'actif, dans le cadre du régime prévu à l'article 151 octies A.

**50.** En ce qui concerne la plus-value d'annulation des parts de la société en participation ou de la société créée de fait réalisée par les associés, qui est déterminée par différence entre la valeur réelle des actifs de cette société qui leur sont attribués à l'occasion de la liquidation et le prix de revient fiscal de leurs droits dans la société liquidée, il est admis que son imposition soit reportée jusqu'à la date de perte de propriété des titres de la société civile professionnelle bénéficiaire de l'apport de ces actifs eux-mêmes réapportés dans le cadre d'un apport partiel d'actif soumis aux dispositions prévues à l'article 151 octies A ou, en cas de fusion ou de scission de cette dernière société, jusqu'à la date de la perte de propriété des titres reçus en échange à l'occasion d'une telle opération soumise aux dispositions prévues à l'article 151 octies A précité (voir n<sup>os</sup> 22 et suivants). La perte partielle de propriété de ces titres, quelle que soit son importance, met fin à la totalité du report d'imposition.

**51.** La solution prévue au n<sup>o</sup> 50 est d'application stricte. Sa portée est exclusivement réservée à la liquidation d'une société en participation ou d'une société créée de fait préalablement à la création d'une société civile professionnelle pour les besoins d'une opération d'apport soumise aux dispositions prévues à l'article 151 octies A.

Elle est par ailleurs subordonnée au dépôt d'une attestation établie par chaque associé qui doit s'engager formellement à acquitter la totalité de l'impôt sur la plus-value, dont la taxation est reportée et dont il est redevable, au titre de l'année où le report d'imposition prendra fin du fait qu'il ne détiendra plus la pleine propriété de l'intégralité des titres susmentionnés.

Cette attestation doit être adressée dans les 30 jours qui suivent la liquidation de la société en participation ou créée de fait au centre des impôts destinataire de la dernière déclaration de revenus de l'associé concerné.

Elle doit notamment comporter :

- les nom et adresse de l'associé ;
- le montant de la plus-value d'annulation dont l'imposition est reportée, sa date de réalisation ainsi que son régime d'imposition (court terme, long terme, caractère privé ou professionnel de la plus-value) ;
- la dénomination et l'adresse de la société en participation ou créée de fait ainsi que les nom et adresse des autres associés ;
- la dénomination sociale de la société civile professionnelle créée et l'adresse de son siège social ;
- le nombre de titres de la société civile professionnelle reçus en rémunération de l'apport avant, le cas échéant, son absorption ou sa scission.

**52.** A titre de mesure de tempérament, il est admis que les associés de la société en participation ou de la société de fait qui ont conservé leur clientèle dans leur propre patrimoine et n'ont pas, en conséquence, inscrit celle-ci à l'actif du bilan fiscal de la société liquidée, peuvent bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 151 octies lors de l'apport de cette clientèle à une société civile professionnelle.

---

<sup>4</sup> Notamment modification dans la répartition des droits financiers ou des droits de vote.

## CHAPITRE QUATRIEME : MAINTIEN DES REPORTS D'IMPOSITION ANTERIEURS PREVUS AUX ARTICLES 93 QUATER OU 151 OCTIES

**53.** L'article 151 octies et, pour les opérations d'apport réalisées avant le 1<sup>er</sup> avril 1981, le II de l'article 93 quater prévoient notamment un report d'imposition des plus-values réalisées lors de l'apport à une société civile professionnelle d'une activité non commerciale exercée à titre individuel. Le report d'imposition de la plus-value afférente aux immobilisations non amortissables apportées prend fin l'année de la cession à titre onéreux ou de rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou, pour le seul régime prévu à l'article 151 octies précité, l'année de la cession de ces immobilisations par la société bénéficiaire de l'apport si elle est antérieure.

**54.** Lorsque la société bénéficiaire de l'apport procède elle-même à un apport au profit d'une autre société sous le bénéfice du régime de report d'imposition prévu au I des dispositions de l'article 151 octies A, les 3<sup>o</sup> et 4<sup>o</sup> du I de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999 prévoient le maintien du report d'imposition prévu au II de l'article 93 quater ou à l'article 151 octies dont ont pu bénéficier ses associés lors de l'apport de leur activité exercée à titre individuel. Le report d'imposition prévu à l'article 151 octies est maintenu jusqu'à la date de réalisation des mêmes événements que ceux mettant fin au report d'imposition prévu au I de l'article 151 octies A, c'est-à-dire jusqu'à la date de perte de propriété des immobilisations non amortissables apportées, des titres reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif ou bien des titres de la société ayant réalisé un tel apport (cf. n<sup>os</sup> 22 et suivants).

En cas de perte partielle de la propriété de ces titres ou de ces immobilisations, il est mis fin au report d'imposition antérieur dans la proportion des titres cédés ou à hauteur de la plus-value afférente à l'immobilisation cédée.

### Remarque

**55.** On notera que le report d'imposition antérieur prend fin en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des titres reçus en rémunération d'une fusion ou d'une scission de la société civile professionnelle, bien qu'une telle transmission bénéficie du maintien du report d'imposition des plus-values d'apport en application du III de l'article 151 octies A.

## CHAPITRE CINQUIEME : OBLIGATIONS DECLARATIVES

**56.** Les contribuables qui bénéficient des reports d'imposition prévus aux I et II de l'article 151 octies A doivent remplir les obligations déclaratives prévues à l'article 54 septies ou au II de l'article 151 octies qui consistent à établir un état de suivi des plus-values d'apport ou des plus-values d'échange de titres à joindre à la déclaration de résultat ou à la déclaration d'ensemble des revenus et à tenir un registre de suivi des plus-values sur éléments d'actif non amortissables apportés. Ces obligations ainsi que les sanctions qui sont attachées au non-respect de celles-ci sont commentées dans le bulletin officiel des impôts 4 I-1-02 du 17 janvier 2002.

### Exemple

#### HYPOTHESES

• En 2001, une société civile professionnelle (SCP) soumise au régime d'imposition des sociétés de personnes et détenue par trois associés A, B et C possédant respectivement 10 %, 30 % et 60 % de son capital, est absorbée par une société d'exercice libéral (SEL).

Seuls les associés B et C exercent leur activité professionnelle au sein de la SCP.

La SCP et la SEL optent pour l'application du régime de report d'imposition des plus-values d'apport prévu au I de l'article 151 octies A.

La fusion donne lieu au paiement d'une soulte représentant moins de 10 % de la valeur nominale des actions de la SEL attribuées en rémunération de l'apport et n'excédant pas le montant de la plus-value réalisée.

Cette soulte s'élève à 5 000 € pour l'associé A, 15 000 € pour l'associé B et 30 000 € pour l'associé C.

La plus-value d'échange de titres constatée par les associés est égale à la différence entre, d'une part, la valeur réelle des titres de la SEL qui leur sont attribués, augmentée de la soulte qui leur est versée, et, d'autre part, le prix de revient fiscal des parts de la SCP.

La plus-value d'échange réalisée par les associés A et C s'élève respectivement à 70 000 € et 200 000 €.

L'associé B réalise une moins-value d'échange de titres de 10 000 €.

Il est supposé que les immobilisations non amortissables figurant à l'actif de la SCP sont détenues depuis plus de deux ans.

- En 2002, l'associé A cède 50 % des titres qu'il détient dans la SEL.
- En 2003, la SEL cède le terrain qui lui a été apporté lors de la fusion.

## SOLUTIONS

### Plus-values d'échange de titres réalisées par les associés

Du fait de l'option exercée par les sociétés parties à l'opération pour l'application du régime prévu au I de l'article 151 octies A, les plus-values constatées par les associés du fait de l'échange des parts détenues dans la SCP contre des actions de la SEL sont obligatoirement placées sous le régime de report d'imposition des plus-values d'échange de titres prévu au II de l'article 151 octies A déjà cité. L'associé B, qui a réalisé une moins-value d'échange soumise au régime des plus-values ou moins-values professionnelles, peut la déduire au titre de l'exercice de la fusion.

Ces plus-values sont, à concurrence de la soulte perçue, imposables au titre de l'année de la fusion. Le solde de la plus-value bénéficie du report d'imposition prévu au II de l'article 151 octies A, soit 65 000 € (70 000 € - 5 000 €) pour l'associé A et 170 000 € (200 000 € - 30 000 €) pour l'associé C.

La fraction immédiatement imposée de la plus-value d'échange suit le régime des plus-values des particuliers pour l'associé A dès lors qu'il n'exerce pas son activité au sein de la SCP.

Elle suit, en revanche, le régime des plus-values professionnelles à long terme pour l'associé C qui détenait les parts de la SCP depuis plus de deux ans à la date de la fusion et qui exerçait son activité professionnelle au sein de cette société.

La cession partielle des titres de la SEL par l'associé A intervenue en 2002 met fin au report d'imposition dont il bénéficiait au titre de la plus-value d'échange proportionnellement au nombre de titres qu'il a cédés, soit à hauteur de 32 500 € (65 000 € x 50 %). Cette plus-value relève du régime des plus-values des particuliers au titre de l'année 2002.

### Plus-values d'apport

Les plus-values nettes à court et long terme afférentes aux immobilisations amortissables apportées sont réintégrées par cinquième dans le résultat de droit commun de la SEL s'agissant de biens autres que des constructions.

Les plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables apportées, déterminées par différence entre la valeur réelle des immobilisations à la date de l'apport et leur valeur d'inscription sur le registre des immobilisations de la SCP, sont placées en report d'imposition au nom de chaque associé pour la quote-part correspondant à leurs droits sociaux dans la SCP. Elles sont présentées dans le tableau ci-après :

	Prix d'acquisition	Valeur réelle à la date de l'apport	Plus-value ou moins-value d'apport	Quote-part revenant à l'associé A	Quote-part revenant à l'associé B	Quote-part revenant à l'associé C
Terrain	1 000 000 €	800 000 €	- 200 000 €	- 20 000 €	- 60 000 €	- 120 000 €
Clientèle	0	1 200 000 €	1 200 000 €	120 000 €	360 000 €	720 000 €
Plus-value nette globale	/	/	1 000 000 €	100 000 €	300 000 €	600 000 €

La moins-value et la plus-value d'apport relèvent du régime du long terme dès lors que les éléments correspondants ont été détenus depuis au moins deux ans à la date de la fusion.

Les associés A, B, C doivent joindre à leurs déclarations de revenus au titre de l'année 2001 et des années suivantes l'état de suivi des plus-values d'apport sur éléments non amortissables et de la plus-value d'échange de titres<sup>5</sup>.

La SCP et la SEL doivent par ailleurs souscrire l'état de suivi prévu au I de l'article 54 septies dans les conditions définies par cet article. La SEL doit également tenir le registre prévu au II de l'article 54 septies précité.

La cession partielle, au cours de l'année 2002, des titres de la SEL par l'associé A met fin, proportionnellement au nombre de titres cédés, au report d'imposition dont il bénéficiait au titre des plus-values d'apport sur éléments non amortissables, pour un montant de 50 000 € (100 000 € x 50 %). Cette plus-value est soumise au régime des plus-values professionnelles au titre de l'année 2002.

La fraction de la plus-value nette sur éléments non amortissables ainsi imposée chez l'associé A doit être répartie sur chaque immobilisation non amortissable encore en possession de la SEL dans la proportion entre la valeur réelle de cette immobilisation à la date de la fusion et la valeur réelle, déterminée à cette même date, de toutes les immobilisations non amortissables conservées.

La somme ainsi affectée à chaque immobilisation vient, selon le cas, en diminution de la plus-value ou en augmentation de la moins-value encore en report qui leur est afférente.

Les plus-values ou moins-values ainsi rectifiées sont déterminées dans le tableau ci-dessous :

	Valeur réelle à la date de l'apport	Plus-value ou moins-value d'apport	PV ou MV en report au niveau de l'associé A (1)	Fraction de la plus-value imposée affectée à chaque immobilisation (2)	PV ou MV en report rectifiée au niveau de l'associé A (3) = (1) - (2)
Terrain	800 000 €	- 200 000 €	- 20 000 €	50 000 € x (800 000 € / 2 000 000 €) = 20 000 €	- 40 000 €
Clientèle	1 200 000 €	1 200 000 €	120 000 €	50 000 € x (1 200 000 € / 2 000 000 €) = 30 000 €	90 000 €
Total	2 000 000 €	1 000 000 €	100 000 €		50 000 €

La cession du terrain réalisée en 2003 par la SEL rend déductible, pour les associés, au titre de cette même année, la moins-value en report de déduction afférente à cette immobilisation. S'agissant d'une moins-value à long terme, elle ne pourra être imputée que sur la plus-value à long terme résultant de l'apport de la clientèle, à condition que cette plus-value devienne imposable au cours des dix exercices suivant celui au cours duquel la cession du terrain est intervenue. Corrélativement, cette moins-value à long terme vient augmenter le montant de la plus-value nette globale encore en report d'imposition en 2003.

<sup>5</sup> Voir modèle à l'annexe II du bulletin officiel des impôts 4 I-1-02 du 17 janvier 2002.



Le montant de la plus-value nette globale ainsi rectifiée s'établit, pour chaque associé, ainsi qu'il suit :

	Associé A	Associé B	Associé C
Plus-value nette globale encore en report au titre de l'année 2002 (1)	50 000 €	300 000 €	600 000 €
Moins-value déductible en 2003 (2)	40 000 €	60 000 €	120 000 €
Plus-value nette globale encore en report au titre de l'année 2003 (1) + (2)	90 000 €	360 000 €	720 000 €

#### CHAPITRE SIXIEME : ENTREE EN VIGUEUR

**57.** Les dispositions de l'article 151 octies A du code général des impôts s'appliquent aux opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

Annoter : documentation de base 4 B.

Le Sous-Directeur

Jean-Pierre LIEB



**Annexe I : Modèle d'option pour l'application du dispositif de report d'imposition prévu à l'article 151 octies A du code général des impôts**

La société civile professionnelle .....(activité, siège social) représentée par :.....(nom, prénoms, adresse) agissant en qualité de .....

Et la société.....(activité, siège social) représentée par :.....(nom, prénoms, adresse) agissant en qualité de .....

Déclarent opter conjointement pour le régime de report d'imposition des plus-values d'apport prévu au I de l'article 151 octies A du code général des impôts.

- la plus-value sur biens non amortissables dont l'imposition au nom de M.....(nom, prénoms, adresse) est reportée s'élève à .....(indiquer le montant de la plus-value sur immobilisations non amortissables en report au nom de chaque associé de la SCP) :
- la plus-value sur biens amortissables à réintégrer sur cinq ans dans les résultats de la société.....s'élève à.....(dont..... correspondant à la plus-value afférente aux constructions à réintégrer sur une période de .....).

Les sociétés.....et.....s'engagent à respecter les règles prévues à l'article 151 octies A du code général des impôts.

A....., le.....

*(Signature des parties à l'acte)*



**Annexe II : 1° au 4° du I de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999 (n° 99-1173 du 30 décembre 1999)**

I. Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Il est inséré un article 151 octies A ainsi rédigé :

« Art. 151 octies A. - I. - Les personnes physiques associées d'une société civile professionnelle peuvent bénéficier des dispositions prévues à l'article 151 octies pour les plus-values nettes d'apport, sur lesquelles elles sont personnellement imposables en application de l'article 8 ter, réalisées par cette société à l'occasion d'une fusion, d'un apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité ou d'une scission, lorsque chacune des sociétés bénéficiaires de la scission reçoit une ou plusieurs branches complètes d'activité et que les titres rémunérant la scission sont répartis proportionnellement aux droits de chaque associé dans le capital de la société scindée.

« Il est mis fin au report d'imposition de la plus-value nette afférente aux immobilisations non amortissables :

« 1° Pour sa totalité, en cas de perte totale de la propriété de ces immobilisations, des titres reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif ou des titres de la société ayant réalisé un tel apport ;

« 2° A hauteur de la plus-value afférente à l'immobilisation cédée, en cas de perte partielle de la propriété des immobilisations non amortissables ; en cas de moins-value, celle-ci vient augmenter le montant de la plus-value nette encore en report ;

« 3° Dans la proportion des titres cédés, en cas de perte partielle de la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif ou des titres de la société ayant réalisé un tel apport ; dans ce cas, la fraction ainsi imposée est répartie sur chaque immobilisation non amortissable dans la proportion entre la valeur de cette immobilisation à la date de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif et la valeur, déterminée à cette même date, de toutes les immobilisations non amortissables conservées.

« II. - En cas d'option pour le dispositif prévu au I, l'imposition de la plus-value d'échange de titres constatée par l'associé de la société civile professionnelle absorbée ou scindée est reportée jusqu'à la perte de la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

« En cas d'échange avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'échange.

Le montant imposable peut être soumis au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 duodecies, dans la limite de la plus-value réalisée sur les titres détenus depuis deux ans au moins.

« Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulte dépasse 10 % de la valeur nominale des parts ou des actions attribuées ou si la soulte excède la plus-value réalisée. Elles sont exclusives de l'application du dispositif visé au V de l'article 93 quater.

« III. - En cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des titres reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou des titres de la société ayant réalisé l'apport partiel d'actif, le report d'imposition mentionné aux I et II peut être maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur les plus-values à la date où l'un des événements visés aux troisième, quatrième et cinquième alinéas du I et au II viendrait à se réaliser à nouveau.

« IV. - Les personnes physiques mentionnées au I sont soumises aux dispositions prévues au dernier alinéa du II de l'article 151 octies. » ;

2° Au II de l'article 54 septies, après les mots : « 151 octies, », sont insérés les mots : « 151 octies A, » ;

3° L'article 151 octies est ainsi modifié :

a) Au second alinéa du a du I, les mots : « en cas 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 mentionné au même alinéa » sont remplacés par les mots : « en cas d'opérations soumises aux dispositions du I de l'article 151 octies A ou de transformation de la société civile professionnelle en société d'exercice libéral. Il est mis fin à ce report lorsqu'intervient l'un des événements mentionnés à ce même I » ;

b) Le IV est abrogé ;

4° Le deuxième alinéa du II de l'article 93 quater est ainsi modifié :

a) A la première phrase, après les mots : « maintenu en cas », sont insérés les mots : « d'opérations soumises aux dispositions du I de l'article 151 octies A ou » ;

b) A la seconde phrase, le mot : « transformation » est remplacé par les mots : « réalisation des opérations soumises aux dispositions du I de l'article 151 octies A ou de la transformation de la société civile professionnelle en société d'exercice libéral » ;

II. Les dispositions des 1° à 4° du I s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.