

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10-20140303

Date de publication : 03/03/2014

DGFiP

BIC - Plus-values et moins-values réalisées en fin d'exploitation - Transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société - Champ d'application du report d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

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

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

Sous-section 1 : Champ d'application du report d'imposition

Sommaire :

I. Qualité de l'apporteur

A. Généralités

B. Cas particuliers

1. Apport réalisé par une indivision successorale

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

II. Contenu de l'apport

A. Apports réalisés avant le 1er janvier 2006

1. Inscription à l'actif

2. Apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé ou d'une branche complète d'activité

a. Apport d'une branche complète d'activité

b. Apport réalisé par un exploitant agricole individuel de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles

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

d. Conservation d'immeubles dans le patrimoine privé

e. Apport d'un fonds de commerce donné en location-gérance à une société

f. Cession, avant l'apport, d'une partie de l'actif au futur associé

g. Apport grevé d'un passif, effectué par une entreprise individuelle à une société

B. Apports réalisés depuis le 1er janvier 2006

1. Apport d'une entreprise individuelle

- 2. Apport d'une branche complète d'activité
- III. Forme et régime d'imposition de la société bénéficiaire des apports
 - A. Forme de la société
 - B. Régime d'imposition de la société

1

Le champ d'application du régime de report d'imposition des plus-values constatées en cas d'apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société est délimité en fonction de la qualité de l'apporteur (cf. [I § 10 et suivants](#)), du contenu des apports (cf. [II § 70 et suivants](#)), ainsi que de la forme et du régime d'imposition de la société bénéficiaire de la transmission (cf. [III § 260 et suivants](#)).

I. Qualité de l'apporteur

A. Généralités

10

Pour entrer dans le champ d'application de l'[article 151 octies du code général des impôts \(CGI\)](#), les apports doivent être réalisés par des contribuables exerçant une profession, c'est-à-dire qui réalisent habituellement des opérations pour leur compte et dans un but lucratif. Cette profession peut être industrielle, commerciale ou artisanale, libérale ou agricole.

D'une manière générale, la profession consiste dans l'exercice à titre habituel et constant d'une activité de nature à procurer à celui qui l'exerce le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence. Bien entendu, cette profession doit être effectivement exercée, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles. Pour bénéficier des dispositions de l'article 151 octies du CGI, l'apporteur doit donc gérer une entreprise (ou un cabinet libéral, ou une exploitation agricole).

En conséquence, ne sont pas considérés comme exerçant une véritable activité professionnelle, notamment les loueurs en meublé n'ayant pas la qualité de loueur professionnel au sens du VII de l'[article 151 septies du CGI](#), les loueurs d'immeubles industriels ou commerciaux munis de leurs équipements, les particuliers qui se livrent par l'intermédiaire de sociétés de gestion, à la location de wagons, containers, etc., ainsi que les loueurs de fonds de commerce.

Toutefois, l'apport d'un fonds de commerce à la société qui l'exploite en vertu d'un contrat de location-gérance peut bénéficier des dispositions de l'article 151 octies du CGI si les conditions requises sont satisfaites (cf. [II-A-2-e § 200](#)).

20

Par ailleurs, il n'est pas exigé que l'apporteur soit assujéti à un régime réel d'imposition. L'[article 151 octies du CGI](#) concerne donc notamment les contribuables placés sur option sous le régime simplifié d'imposition dans le cas où ceux-ci ne pourraient pas bénéficier de l'exonération prévue à l'[article 151 septies du CGI](#).

30

Bien entendu l'activité doit être exercée à titre individuel ; les dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) ne peuvent trouver à s'appliquer aux apports effectués par des personnes morales.

40

Ainsi, la question s'est posée de savoir si l'administration pouvait considérer comme « personne morale » une société de fait. Il a été répondu que l'[article 1873 du code civil](#) et l'[article 238 bis L du CGI](#) appliquent à la société de fait les règles de droit privé et fiscal des sociétés en participation, c'est-à-dire des sociétés de droit dont elle présente les caractéristiques ([code civil, art. 1871, 1](#)). En conséquence, l'[article](#)

151 octies du CGI, réservé aux apports d'entreprises individuelles, ne s'applique pas au cas particulier. L'opération décrite semble s'analyser en la transformation d'une société de fait en une société civile professionnelle. Au regard du droit privé, cette opération emporte création d'un être moral nouveau. Toutefois, si elle ne s'accompagne pas de modifications importantes du pacte social, il est possible, sous certaines conditions, de ne pas tirer toutes les conséquences fiscales qui s'attachent habituellement à une telle opération. En effet, il est admis, en matière d'impôts directs, de ne procéder ni à la taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés, ni à l'imposition des plus-values latentes sur les éléments inscrits à l'actif du bilan fiscal de la société créée de fait, si ces éléments sont repris pour la même valeur à l'actif de la société transformée (RM Barrau n° 21766, JO AN du 2 avril 1990, p. 1509).

B. Cas particuliers

1. Apport réalisé par une indivision successorale

50

L'apport d'une entreprise exploitée par plusieurs héritiers en indivision successorale à une société de droit peut être placé sous le régime prévu à l'article 151 octies du CGI, sous réserve, bien entendu, que l'ensemble des conditions mises à l'application de ce régime soient remplies. Lorsque ce régime est applicable sur option, celle-ci doit être formulée par chaque héritier apporteur. Elle vaut engagement de respecter les obligations prévues à l'article 151 octies du CGI (RM Gantier n° 18889, JO AN du 13 décembre 1982 p. 5145).

Le report d'imposition et l'étalement portent alors sur les plus-values dégagées sur les éléments figurant au bilan de l'entreprise exploitée par l'indivision. Cette solution est applicable, bien entendu, si l'opération dégage des plus-values.

Dans cette hypothèse, la circonstance que les plus-values nées de l'inscription d'éléments affectés à l'activité professionnelle de l'exploitant décédé au bilan de l'indivision successorale (cf. II-A-2-d § 190) ont elles-mêmes été soumises aux dispositions de l'article 151 octies du CGI ne fait pas obstacle à l'application du régime spécial en cas d'apport de ces éléments à une société de droit. Dans cette situation, les plus-values sur éléments non amortissables dont l'imposition est reportée lors de la transmission consécutive au décès continuent d'être reportées jusqu'à revente, par la société de droit, des biens apportés ou jusqu'à revente par l'héritier de sa participation dans la société de droit.

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

60

Lorsque, après transmission à titre gratuit de l'entreprise, l'exploitation est continuée conjointement par plusieurs héritiers ou donataires, la plus-value placée sous le régime de l'article 151 octies du CGI comprend, en outre, la plus-value constatée lors du décès ou de la donation.

II. Contenu de l'apport

70

Les apports réalisés avant le 1^{er} janvier 2006 devaient porter, soit sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, soit sur une branche complète d'activité.

Dans sa rédaction actuelle, issue de l'article 38 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, le I de l'article 151 octies du CGI prévoit que ce régime est ouvert à deux types d'apports :

- soit l'apport d'une branche complète d'activité, cette disposition restant inchangée (cf. II-A-2-a § 160) ;
- soit l'apport d'une "entreprise individuelle".

80

Par ailleurs, l'article 151 octies du CGI, dans sa rédaction applicable aux apports réalisés avant le 1^{er} janvier 2006, était applicable à l'apport à une société, par un exploitant agricole individuel, de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé **à l'exception des immeubles**, si ceux-ci étaient immédiatement mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat écrit et enregistré visé à l'article L. 411-1 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime (cf. II-A-2-b § 170).

Le dixième alinéa du I de l'article 151 octies du CGI, dans sa rédaction actuelle, prévoit que ses dispositions sont applicables à l'apport à une société d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à l'exception des immeubles, si ceux-ci sont mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans.

A. Apports réalisés avant le 1^{er} janvier 2006

90

L'apport doit, ainsi que le précise l'article 151 octies du CGI dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2006, porter sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, ou sur une branche complète d'activité.

100

Les éléments de l'actif immobilisé sont les biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'entreprise.

Trois conditions doivent donc être remplies :

- les biens devaient être inscrits à l'actif de l'entreprise ;
- les biens devaient être affectés à l'exploitation ;
- l'ensemble de ces biens (ou une branche complète d'activité) devait être apporté à une société.

110

Par un arrêt n° 285582 en date du 22 novembre 2006, le Conseil d'État a considéré qu'un bien inscrit à l'actif du bilan par un exploitant individuel, inscription constituant un acte de gestion opposable à l'administration, doit être regardé comme affecté à l'exercice d'une activité professionnelle au sens des dispositions de l'article 151 octies du CGI.

Cette décision est contraire à la doctrine administrative qui précisait que pour les entreprises commerciales, industrielles ou artisanales, le critère d'affectation à l'exploitation est indépendant de l'inscription ou de la non-inscription du bien au bilan de l'entreprise et conduisait notamment à présumer comme n'étant pas nécessaires à l'exercice de l'activité les immeubles, même inscrits à l'actif de l'entreprise, donnés en location.

Ainsi, même lorsque l'immeuble est donné en location, le caractère nécessaire à l'exercice de l'activité professionnelle est, aux termes de cette jurisprudence,

présupposé du seul fait de l'inscription de ce bien à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle.

Cette approche de l'appréciation de la condition d'affectation à l'exploitation au sens des dispositions susvisées qui infirme la position exprimée dans la doctrine précitée est désormais retenue en matière de détermination du contenu de l'apport.

1. Inscription à l'actif

120

Cette condition est notamment respectée lorsque les biens figuraient :

- pour les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises au régime du bénéfice réel normal, sur le bilan joint à la déclaration de résultats (tableau n° **2050** [CERFA n° 10937]) ;
- pour les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises au régime simplifié d'imposition, sur le tableau des immobilisations et des amortissements de la déclaration de résultats n° **2031** (CERFA n° 11085), ou en ce qui concerne les exercices ouverts à dater du 1^{er} janvier 1983, sur le bilan abrégé ;
- pour les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales relevant du régime du forfait (jusqu'en 1998) sur le tableau d'immobilisations et d'amortissements de la déclaration n° **951** ou **951 M**.

Les imprimés n° **2050** et **2031** sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires".

130

Par ailleurs, il peut arriver que l'exploitant apporte à la société des biens immobiliers ou autres qui ne figurent pas à l'actif de son entreprise et qu'il a conservés dans son patrimoine privé (cas notamment des terres agricoles ; [BOI-BA-BASE-20-20-30-60 au I-A-3 § 180 à 220](#)). Dans cette situation, les plus-values afférentes à ces biens ne peuvent pas, non plus, être placées sous le régime de l'[article 151 octies du CGI](#).

2. Apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé ou d'une branche complète d'activité

140

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

150

Les dispositions de l'[article 151 octies du CGI](#) sont applicables, pour les apports réalisés antérieurement au 1^{er} janvier 2006, en cas d'apport d'une branche complète d'activité (cf. [II-A-2-a § 160](#)), mais aussi aux apports de droits afférents aux contrats de crédit-bail mobilier et immobilier (cf. [II-A-2-c § 175](#)), à certaines opérations d'apport excluant les immeubles (cf. [II-A-2-b § 170](#)) et dans certaines situations particulières. (cf. [II-A-2-d à f § 180 à 210](#)).

a. Apport d'une branche complète d'activité

160

Aux termes du I de l'[article 151 octies du CGI](#) dans sa rédaction actuelle, modifié par le I de l'[article 18 de la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de finances pour 1992](#), l'apport d'une branche complète d'activité peut bénéficier du dispositif prévu à l'article 151 octies depuis le 18 septembre 1991.

La notion de branche complète d'activité doit être comprise comme en matière d'apports partiels d'actif.

Elle recouvre donc l'ensemble des éléments investis dans une division de l'entreprise qui constitue du point de vue technique, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens ([BOI-IS-FUS-20-20 au I § 1 et suivants](#)).

Lorsqu'il existe des biens communs à deux ou plusieurs branches d'activité dont l'une est apportée à une société, le régime particulier d'imposition des plus-values est applicable sur les biens que le contribuable entend expressément transférer à la société et qui figurent comme tels dans l'acte d'apport.

b. Apport réalisé par un exploitant agricole individuel de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles

170

L'article 31 de la loi de finances n° 95-1347 du 30 décembre 1995 rectificative pour 1995 a prévu que les dispositions de l'article 151 octies du CGI étaient applicables à l'apport à une société, par un exploitant agricole individuel, de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles, si ceux-ci sont immédiatement mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat écrit et enregistré visé à l'article L. 411-1 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime. Ces dispositions sont applicables aux apports réalisés à compter du 1^{er} janvier 1996.

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

175

Pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 1995, les droits afférents à des contrats de crédit-bail qui ne sont pas des éléments de l'actif immobilisé ne pouvaient pas bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI alors même que la cession par une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou une exploitation non commerciale, d'un contrat de crédit-bail est soumise au régime des plus-values professionnelles en application de l'article 39 duodecies A du CGI.

Toutefois, pour l'application du régime des fusions, il résulte du 5 de l'article 210 A du CGI que la plus-value réalisée sur un contrat de crédit-bail compris dans l'apport peut être reportée selon les modalités fixées à l'égard des immobilisations dans le cadre de ce dispositif. Les droits afférents au contrat sont assimilés à des éléments amortissables ou non amortissables, suivant la nature des éléments sur lesquels il porte.

C'est pourquoi, le 1^o du III de l'article 28 de la loi n° 95-95 du 1^{er} février 1995 de modernisation de l'agriculture étend l'application des dispositions du 5 de l'article 210 A du CGI aux apports de contrats de crédit-bail réalisés dans le cadre du régime de l'article 151 octies du CGI. Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995.

Les modalités d'application de ce dispositif, qui demeure applicable aux apports réalisés après le 1^{er} janvier 2006, figurent au [I-E § 330 et suivants du BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20](#).

d. Conservation d'immeubles dans le patrimoine privé

180

Afin de faciliter les apports d'entreprises individuelles en société, il a été admis que l'apporteur ne transmette pas les immeubles qui, affectés à l'exploitation, sont inscrits au bilan ou portés sur le tableau des immobilisations et amortissements. L'apport de l'ensemble des autres éléments d'actif peut néanmoins bénéficier du régime spécial.

Toutefois cette mesure de tempérament est subordonnée à la condition, s'agissant d'immeubles directement affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, que la nouvelle société puisse les utiliser.

Bien entendu, les immeubles non apportés à la société sont retirés de l'actif professionnel et transférés dans le patrimoine privé. Il est rappelé que le retrait d'actif est considéré du point de vue fiscal comme une cession donnant lieu à taxation de la plus-value éventuellement constatée à cette occasion.

La solution indiquée ci-dessus n'est applicable qu'aux entreprises industrielles, commerciales et artisanales ainsi qu'aux membres de professions libérales.

Il est précisé que dans l'hypothèse où un bail était conclu avec la société nouvelle et où les modalités de fixation du loyer associaient le propriétaire de l'immeuble aux résultats du preneur -les produits de la location sont alors des bénéfices industriels et commerciaux-, le régime de faveur prévu à l'article 151 octies du CGI ne trouve pas à s'appliquer : l'immeuble non apporté à la société était retiré de l'actif professionnel et transféré dans le patrimoine privé ; cette opération est considérée, du point de vue fiscal, comme une cession qui donne lieu à taxation de la plus-value réalisée (cf. II-A-2 § 140) [RM Briane n° 11495, JO AN du 26 janvier 1987, p. 347-348].

190

De même, le régime de report d'imposition des plus-values institué par l'article 151 octies du CGI est réservé à l'apport en pleine propriété à une société de l'ensemble des éléments d'actif affectés à une activité professionnelle exercée à titre individuel.

Ainsi, l'apport d'une entreprise incluant la simple nue-propiété d'un immeuble d'exploitation ne remplit pas les conditions d'éligibilité au régime prévu par ledit article.

Cela étant, il a été admis que l'apport à une société de l'ensemble des éléments du fonds de commerce bénéficie du régime spécial ; mais la plus-value constatée sur l'immeuble dont l'apporteur avait conservé l'usufruit est imposée selon le régime des plus-values professionnelles prévu à l'article 39 du CGI. Cette plus-value est déterminée à partir de la valeur en pleine propriété de l'immeuble (RM Gantier n° 1094, JO AN du 28 novembre 1988, p. 3420).

e. Apport d'un fonds de commerce donné en location-gérance à une société

200

Il est admis que l'apport à une société dont l'apporteur est associé, d'un fonds de commerce donné en location-gérance à cette société, soit placé sous le régime de l'article 151 octies du CGI.

Remarque : Il est souligné que dans cette situation, l'apport étant consenti à une société préexistante, le régime de l'article 151 octies du CGI s'appliquait sur agrément lorsque l'apport était consenti avant le 1^{er} janvier 1988.

Pour les apports réalisés à compter du 1^{er} janvier 1988, le régime spécial s'applique sur simple option.

f. Cession, avant l'apport, d'une partie de l'actif au futur associé

210

Si une partie des éléments de l'actif immobilisé a été cédée au futur associé avant l'apport, il est toutefois admis que l'entrepreneur individuel peut bénéficier du report d'imposition des plus-values prévu à l'article 151 octies du CGI pour son apport, sous les conditions suivantes :

- la cession d'une partie de l'actif au futur associé doit être immédiatement suivie de l'apport à une société de l'intégralité des éléments d'actif de l'entreprise ;
- aucune exploitation conjointe ne doit avoir eu lieu avant la date de l'apport ;
- les autres conditions prévues à l'article 151 octies du CGI doivent être respectées.

Bien entendu, les plus-values réalisées sur les éléments d'actif qui ont été cédés sont imposées dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies et suivants du CGI (RM Fuchs n° 9942, JO AN du 3 novembre 1986, p. 4033).

g. Apport grevé d'un passif, effectué par une entreprise individuelle à une société

220

En application des dispositions de l'article 151 octies du CGI, les plus-values réalisées par les personnes physiques à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ou de l'apport d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier d'un régime de report d'imposition inspiré pour partie de celui des fusions.

Pour l'application de ce texte, l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé peut s'accompagner de la prise en charge des éléments de passif qui sont directement attachés à l'entreprise.

Des hésitations sont apparues quant à la nature du passif qui pouvait être apporté, et en particulier sur la possibilité d'appliquer le régime de report d'imposition aux opérations dans lesquelles la société bénéficiaire des apports reprend des dettes professionnelles qui ne se rapportent pas à des éléments de l'actif immobilisé apportés.

Sauf le cas de l'apport d'une branche complète d'activité, le report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI ne s'applique qu'aux opérations d'apport portant sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

L'opération d'apport doit donc être rémunérée par des titres de la société bénéficiaire des apports pour une valeur au moins égale à la valeur réelle de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé apportés, diminuée, le cas échéant, du passif directement affectable à ces immobilisations.

Ainsi, dans l'hypothèse où l'exploitant cédait l'actif circulant à la société bénéficiaire des apports tout en lui apportant le passif correspondant, le report d'imposition ne peut s'appliquer dès lors que, ce passif venant en déduction de la valeur réelle des immobilisations apportées, l'apport ne peut être rémunéré pour la totalité de cette valeur par des titres de la société bénéficiaire des apports, de sorte que l'opération s'analysait, à hauteur du passif attaché à l'actif circulant cédé, en une mutation à titre onéreux.

Il en va de même en cas d'apport d'éléments de l'actif circulant grevés d'un passif dont le montant est supérieur à la valeur réelle de ces éléments.

Cette solution est conforme à la RM Borloo n° 20447, JO AN du 20 février 1995, p. 964, dans laquelle avait été réaffirmé le principe selon lequel les apports à titre onéreux sont exclus du régime de report d'imposition.

B. Apports réalisés depuis le 1^{er} janvier 2006

230

Pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, l'apport en pleine propriété doit, ainsi que le précise l'article 151 octies du CGI, porter sur une entreprise individuelle, ou sur une branche complète d'activité, à l'exception des immeubles si ceux-ci sont mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans.

1. Apport d'une entreprise individuelle

240

RES N°2010/63 (FE) du 9 novembre 2010 : Précisions sur les modalités d'application du régime optionnel de report d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de l'apport d'une entreprise individuelle à une société prévu à l'article 151 octies du CGI.

Question :

Le bénéfice des dispositions prévues à l'article 151 octies du CGI, est-il réservé aux situations dans lesquelles l'ensemble des éléments d'actif et de passif est apporté à la société bénéficiaire de l'apport ?

Réponse :

L'entreprise individuelle se définit comme une unité économique autonome, gérée et détenue par une ou plusieurs personnes physiques n'ayant pas constitué entre elles une société et regroupant des moyens d'exploitation et une clientèle propres. L'entreprise individuelle dispose d'un bilan fiscal où sont inscrits les éléments d'actif et de passif, affectés à l'exercice d'une activité professionnelle de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole ainsi que ceux que l'exploitant a décidé d'y porter dans le cadre de la liberté de gestion qui, le cas échéant, lui est reconnue par la loi.

Ainsi, pour l'application de l'article 151 octies du CGI, l'apport d'une entreprise individuelle doit comprendre, en principe, l'ensemble des éléments d'actif et de passif y afférents, y compris donc les éléments de l'actif circulant, les dettes ou les emprunts bancaires.

En visant l'entreprise individuelle, l'article 151 octies du CGI dans sa rédaction issue de l'article 38 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, a permis une harmonisation avec les dispositifs prévus à l'article 41 du CGI et à l'article 238 quindecies du CGI. Pour autant, cette rédaction n'a pas vocation à limiter le champ d'application du régime mais simplement à assurer la poursuite d'une activité, que ce soit dans le cadre de l'apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité.

Aussi, pour l'application du présent régime, il est admis que les éléments de l'actif circulant, les dettes et les emprunts bancaires ne soient pas compris dans l'apport pour autant que l'activité soit poursuivie. Toutefois, lorsqu'un élément de l'actif circulant n'est pas compris dans l'apport, le passif se rapportant directement à cet élément doit également en être exclu. Enfin, s'agissant plus particulièrement des stocks, ceux-ci pourront être conservés par l'apporteur à la condition qu'ils ne soient pas indispensables à la poursuite de l'activité par la société bénéficiaire.

2. Apport d'une branche complète d'activité

250

Pour plus de précisions sur cette notion, il convient de se reporter au [II-A-2-a § 160](#).

III. Forme et régime d'imposition de la société bénéficiaire des apports

A. Forme de la société

260

Sous réserve des dispositions propres au droit privé (par exemple, nécessité de constituer une société commerciale si l'apport concerne une entreprise industrielle, artisanale ou commerciale), l'apport peut être effectué à une société revêtant l'une des formes autorisées par la législation des sociétés y compris éventuellement les sociétés créées de fait ou en participation régies par les dispositions de [l'article 1871 du code civil](#) à [l'article 1873 du code civil](#) ([BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30 au II § 160](#) pour les formalités à respecter dans ce cas) et, par conséquent, les indivisions entre héritiers exploitants.

270

Dans le cas où l'apport est consenti à une société à responsabilité limitée à gérance minoritaire, à une société par actions ou à une société préexistante quelle qu'en soit la forme, un agrément délivré par l'administration fiscale était nécessaire.

L'[article 46 de la loi n° 88-15 du 5 janvier 1988](#) relative au développement et à la transmission des entreprises supprime la procédure d'agrément pour les apports réalisés à compter du 1^{er} janvier 1988 ([BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30 au II § 130 à 180](#)).

Le régime de report de l'imposition des plus-values prévu à [l'article 151 octies du CGI](#) s'applique donc désormais, quelle que soit la forme de la société préexistante ou nouvelle bénéficiaire de l'apport, sur simple option exercée dans l'acte d'apport, conjointement par l'apporteur et la société.

280

Enfin le report d'imposition n'est pas susceptible de s'appliquer en cas d'apport à un groupement d'intérêt économique. D'une part, en effet, il ne s'agit pas juridiquement d'une société, d'autre part, et surtout, l'apport complet d'une entreprise industrielle à un groupement d'intérêt économique ne saurait se concevoir. En effet, l'objet d'un tel groupement est légalement limité au prolongement de l'activité économique des entreprises membres ([code de commerce, art L. 251-1](#)) qui doivent continuer d'exister en tant que telles après la formation du groupement.

B. Régime d'imposition de la société

290

Pour les opérations d'apports réalisées à compter du 18 septembre 1991, la société bénéficiaire des apports doit être soumise à un régime réel d'imposition ([loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de finances pour 1992, art. 18, I](#)).