

## PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

Régimes particuliers - Cessions de branches complètes d'activité  
Études F-13 545, F-13 800, F-14 600, F-16 200, F-16 210 et F-16 500

### Pérennisation et renforcement du régime d'exonération des plus-values de cession de branches complètes d'activité (Art. 34)

Le présent article instaure un nouveau régime d'exonération des plus-values professionnelles en cas de transmission d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés à une branche complète d'activité.

Ce nouveau dispositif d'exonération pérennise et renforce la portée du régime d'exonération temporaire des plus-values professionnelles réalisées en cas de cession à titre onéreux, entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005.

Sont désormais susceptibles de bénéficier du régime d'exonération :

- les contribuables exerçant individuellement ou en société quels que soient : la nature de l'activité exercée, le montant des recettes réalisées et le régime d'imposition applicable,
- les sociétés de personnes exerçant une activité professionnelle soumise à l'impôt sur le revenu (SCP, sociétés de fait, sociétés en participation...),
- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui répondent à la définition de la PME communautaire.

L'exonération s'applique, à toutes les opérations de transmission à titre gratuit ou à titre onéreux à l'exclusion des retraits d'actif, des abandons d'activités, des annulations ou remboursements de droits ou parts.

La transmission peut porter sur : une entreprise individuelle ; l'intégralité des parts qu'un contribuable détient dans une société de personnes dans laquelle il exerce son activité ; une branche complète d'activité.

Outre une nouvelle condition de durée minimale d'activité de 5 ans, les conditions suivantes doivent être remplies :

- la valeur vénale des éléments cédés doit être inférieure ou égale à 300 000 € (exonération totale) ou comprise entre 300 000 € et 500 000 € (exonération partielle),
- en cas de cession à titre onéreux il ne doit pas exister de liens entre le cédant et le cessionnaire.

Des conditions particulières sont prévues en cas de transmission d'une entreprise donnée en location gérance.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux transmissions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006

## RÉGIME ACTUEL

**168.** L'article 13 de la loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement dite loi « Sarkozy » a institué un dispositif, codifié à l'article 238 quaterdecies du CGI, qui prévoit d'exonérer les plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la cession d'une branche complète d'activité d'une entreprise à caractère industriel, commercial, artisanal ou libéral dont la valeur du fonds de commerce ou de la clientèle n'excède pas 300 000 € (L. n° 2004-804, 9-8-2004).

Le dispositif d'exonération, qui concerne les cessions intervenues entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005, s'applique aux plus-values à court et à long terme afférentes à des biens figurant à l'actif à l'exception des immeubles et des stocks.

Afin de recentrer le dispositif sur son véritable but et d'éviter d'avoir à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit, l'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2004 a restreint le champ d'application du dispositif : les opérations réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et le 31 décembre 2005 doivent respecter une condition supplémentaire relative à l'absence de liens entre le cédant et le bénéficiaire de la cession (L. fin. 2005, n° 2004-1485, 30 déc. 2004).

Le bénéfice de l'exonération est donc subordonné à plusieurs conditions cumulatives, tenant aux entreprises cédantes, au contenu de la cession et à l'absence de liens entre le cédant et le cessionnaire (BOI 4 B-1-05, § 6, 25 févr. 2005).

L'Administration a commenté ce dispositif dans une instruction du 25 février 2005 (BOI 4 B-1-05).

Pour une présentation complète, nous invitons nos abonnés à se reporter aux études F-16 210 (BIC, IS) et F-13 545 (BNC) qui tiennent des dernières modifications apportées à ce régime.

**169.** Les principales caractéristiques de ce régime d'exonération sont les suivantes :

- le cédant peut être :
  - une entreprise dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu ;
  - un organisme sans but lucratif ;
  - une collectivité territoriale ou un établissement public de coopération intercommunale, ou l'un de leurs établissements publics ;
  - une société dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques, ou par des sociétés dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques.
- la cession est réalisée à titre onéreux et porte sur une branche complète d'activité ;
- les éléments de cette branche complète d'activité qui servent d'assiette aux droits d'enregistrement exigibles en application des articles 719, 720 ou 724 du CGI ont une valeur qui n'excède pas 300 000 €.

Les cessions de fonds de commerce ou de fonds d'entreprise artisanale ou libérale peuvent donc bénéficier du régime d'exonération dès lors que tous les autres éléments affectés à l'exploitation sont également transmis, sous réserve de conditions tenant au cédant et à la valeur des éléments transmis. S'agissant des activités professionnelles exercées à titre individuel, l'Administration considère que la condition de cession d'une branche complète est réputée satisfaite dès lors que l'activité est poursuivie à l'identique par un tiers repreneur.

## RÉGIME NOUVEAU

**170.** Le présent article instaure un nouveau régime d'exonération en faveur des plus-values de cession d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activités ou d'éléments assimilés, codifié à l'article 238 quindecies nouveau du CGI.

Ce nouveau dispositif qui n'est pas limité dans le temps, élargit significativement le champ d'application du régime antérieur tout en renforçant sa portée.

Il prend le relais du dispositif actuel (CGI, art. 238 quaterdecies) qui est arrivé à échéance au 31 décembre 2005.

## CHAMP D'APPLICATION

### ► Caractéristiques des entreprises cédantes

#### Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

**172.** S'agissant des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, le nouveau régime est ouvert aux **entreprises individuelles** (exploitant individuel ou société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes) mais également aux **contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes** au sens des dispositions de l'article 151 nonies du CGI (CGI, art. 238 quindecies, II, 2°, a).

Aux termes de l'article 151 nonies du CGI, lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 ter du même code, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels ou commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés, notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93 du CGI, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

**173.** Les activités éligibles sont celles qui relevaient déjà des dispositions de l'article 238 quaterdecies du CGI : **activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales**, auxquelles s'ajoutent les **activités agricoles** (CGI, art. 238 quindecies, I, 1<sup>er</sup> al.).

Cette extension du champ d'application du dispositif aux activités agricoles est liée à la mise en place du fonds agricole, consacré par l'article 1<sup>er</sup> de la loi d'orientation agricole (L. n° 2005-11, 5-1-2006) qui donne désormais une assise technique à une exonération de plus-value calée sur la valeur, pour l'essentiel, des éléments incorporels de l'activité professionnelle.

#### Entités soumises à l'IS

**174.** Il peut s'agir, comme dans le cadre du dispositif antérieur : d'une **société soumise à l'IS**, d'un **organisme sans but lucratif**, d'une **collectivité territoriale**, d'un **établissement public de coopération intercommunale** ou l'un de leurs **établissements publics** (CGI, art. 238 quindecies, II, 2°, b, c et d).

**175.** Alors qu'aucune condition autre que la détention d'au moins 75 % du capital par des personnes physiques (de manière directe ou indirecte) n'était posée à l'article 238 quaterdecies du CGI, le législateur réserve le nouveau dispositif aux **sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui répondent à la définition de la PME communautaire**.

Pour plus de détails sur cette définition, il convient de se reporter aux précisions apportées par l'Administration pour l'application du régime d'exonération des entreprises implantées en ZFU, qui prévoit une condition identique (CGI, art. 44 octies ; BOI 4 A-8-04 du 6-10-2005, n° 9 ; V. étude F-91 250-8).

**171. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux transmissions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.**

La date à prendre en considération devrait être, selon toute vraisemblance, la date de réalisation juridique de l'opération, qui varie en fonction de sa nature : transfert de propriété pour une vente, date de réalisation pour un apport (et non la date d'effet) ou la date d'immatriculation au RCS dans le cas d'un apport à une société nouvellement constituée.

**176.** Ainsi, les sociétés soumises à l'IS doivent remplir **cumulativement plusieurs conditions** (CGI, art. 238 quindecies, II, 2°, d) :

► elles doivent **employer moins de 250 salariés** et avoir réalisé un **chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M €** ou avoir un **total de bilan inférieur à 43 M €** ;

► leur **capital ou leurs droits de vote ne doivent pas être détenus à hauteur de 25% ou plus** par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne respectant pas les seuils d'effectifs, de chiffre d'affaires ou de total du bilan.

Ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de ce seuil, les parts détenues par l'intermédiaire de sociétés de capital risque, de fonds communs de placement à risques, de sociétés de développement régional, de sociétés financières d'innovation, de sociétés unipersonnelles d'investissement à risque, sous réserve qu'il n'existe pas de liens de dépendance, au sens de l'article 39, 12 du CGI entre la société et le groupement en cause et les sociétés ou fonds énumérés ci-avant.

#### ► Opérations concernées

**177.** La transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, doit porter sur :

- une **entreprise individuelle** ;
- une **branche complète d'activité** ;
- ou l'**intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes relevant de l'IR**.

#### Transmissions à titre onéreux ou à titre gratuit

**178.** Le dispositif d'exonération institué par le présent article s'applique à **toutes les opérations de transmission** alors que le régime d'exonération temporaire ne visait que les cessions à titre onéreux.

Il est donc susceptible de bénéficier à toute **transmission à titre gratuit ou à titre onéreux** : vente, apport, donation, transmission successorale, fusion, scission, confusion patrimoniale...

**179.** La notion de transmission implique néanmoins un **transfert de propriété entre deux personnes juridiquement distinctes**. La mise en œuvre de cette condition pourrait conduire l'Administration à **exclure du nouveau dispositif d'exonération** : les plus-values réalisées lors de **retraits d'actif, d'annulation ou remboursement de droits ou parts ou en cas d'abandon d'activité sans reprise de l'exploitation**.

**180.** Les opérations de **démembrement de propriété** n'ayant pas été expressément visées par le texte, contrairement à d'autres dispositifs, semblent exclues du nouveau dispositif d'exonération.

On attendra toutefois avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

## Cession d'une entreprise individuelle

**181.** La notion d'entreprise individuelle, bien que de plus en plus couramment utilisée dans les dispositifs d'exonération ou de report d'imposition des plus-values professionnelles (Voir notamment la nouvelle rédaction des articles 41 et 151 octies du CGI aux n° 360 et 324), n'est pas expressément définie par le présent article.

Selon nos informations, l'Administration pourrait retenir une définition voisine de celle qui figurait en matière de droits d'enregistrement sous l'ancien article 789 B du CGI (aujourd'hui transféré sous l'article 787 B du CGI) qui prévoyait l'exonération des droits de mutation par décès, à concurrence de la moitié de leur valeur, de l'ensemble des biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

## Cession d'une branche complète d'activité

**182.** La notion de branche complète d'activité doit être comprise comme en matière d'apports partiels d'actif soumis au régime visé à l'article 210 B du CGI (V. étude F-29 480).

Elle se définit donc comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise ou d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

La qualification d'une branche complète d'activité relève de l'appréciation des faits. Les critères d'appréciation du caractère complet de la branche d'activité s'apprécient chez la personne procédant à la vente ou à l'apport.

**183.** Selon nos informations, les précisions apportées par l'Administration dans l'instruction du 25 février 2005 (BOI 4 B-1-05 ; V. étude F-16 210-25 et s.) sur la notion de branche complète d'activité, pour la mise en œuvre de ce régime d'exonération temporaire (CGI, art. 238 quaterdecies), seraient reprises pour l'application du nouveau régime d'exonération.

## Cession de l'intégralité des droits ou parts détenus dans une société de personnes soumise à l'IR

**184. Principes** - Sont également éligibles au nouveau dispositif d'exonération, les cessions à titre onéreux portant sur l'intégralité des droits ou parts détenus dans une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, par un contribuable qui y exerce son activité professionnelle au sens de l'article 151 nonies du CGI.

Cette condition revient donc à imposer à l'associé sortant la cessation de son activité professionnelle dans la société dont il a transmis les titres.

Cet extension du champ d'application du dispositif permet ainsi de traiter comme des actifs d'entreprise des parts d'une société dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle, ce qui permet de rééquilibrer les avanta-

ges fiscaux résultant du choix entre l'exercice d'une activité professionnelle à titre individuel et l'exercice dans un cadre sociétal.

**185.** A l'instar des précisions apportées pour l'application du régime d'exonération des cessions d'entreprises en vue d'un départ en retraite (CGI, art. 151 septies A ; V. n° 257), les cessions portant sur seulement quelques titres, quels que soient les droits ou les pouvoirs que confèrent ces titres, ne peuvent pas bénéficier du dispositif d'exonération prévu par le présent article.

**186. Cas particulier des parts de sociétés à prépondérance immobilière** - Le dispositif d'exonération est applicable aux plus-values réalisées à l'occasion de la transmission de droits ou parts de société dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts (CGI, art. 238 quindecies, III, 2°).

**187.** Ainsi, les parts d'une société sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération même lorsque celle-ci est à prépondérance immobilière, à condition que cette prépondérance résulte d'immeubles affectés par la société à sa propre exploitation.

À l'inverse, si la prépondérance immobilière résulte de l'inscription à l'actif d'autres immeubles que ceux affectés à l'exploitation, la transmission des parts professionnelles ne peut pas bénéficier du dispositif d'exonération qui sont considérées comme des actifs immobiliers exclus.

Le texte ne définit les modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière (date d'appréciation, modalités de valorisation...), il indique seulement qu'il s'agit des cas dans lesquels l'actif est principalement composé d'éléments immobiliers.

Suivant cette indication, il conviendrait donc de retenir un seuil de 50 % qui s'apprécierait sur la totalité du bilan, stocks compris.

En ce qui concerne la définition des immeubles affectés à l'exploitation, il s'agit d'une notion qui a déjà été mise en œuvre dans des dispositifs récents, en particulier lors de la réforme des plus-values immobilières des particuliers. L'Administration devrait s'inspirer de la définition retenue pour l'application de ce régime (BOI 8 M-1-04, 14-1-2004, §§ 94 et s.). À cet égard, les immeubles affectés à la propre exploitation sont ceux qui constituent des moyens permanents d'exploitation, ce qui exclut les immeubles de placement, les immeubles inscrits en stocks (marchands de biens et sociétés de construction-vente), les immeubles donnés en location moyennant des redevances calculées d'après le chiffre d'affaires du locataire, les droits dans des sociétés à prépondérance immobilière. Seuls les immeubles affectés à l'exploitation d'une activité économique, industrielle ou commerciale, sont considérés comme affectés à une exploitation. En revanche, la doctrine administrative exclut l'exploitation commerciale par la forme : il ne suffit pas qu'un immeuble soit affecté au bilan d'une société commerciale pour être considéré comme un immeuble d'exploitation.

Il faut relever que les terrains à bâtir, au sens des dispositions de l'article 1594 0-G, A, I du CGI, sont réputés de par la loi ne pas être affectés à une exploitation. Ils ne sont donc pas à prendre en compte en tant qu'immeubles d'exploitation pour la détermination de la prépondérance professionnelle immobilière.

## CONDITIONS D'APPLICATION

### ► Durée d'activité

**188. L'activité doit avoir été exercée pendant au moins 5 ans** - Cette condition, n'était pas exigée pour l'application du régime d'exonération temporaire (CGI, art. 238 quaterdecies).

Pour l'application du nouveau dispositif d'exonération cette condition devrait s'apprécier selon les mêmes règles

que celles prévues dans le cadre du régime d'exonération des plus-values des petites entreprises (CGI, art. 151 septies).

Serait donc retenu comme point de départ : le début effectif d'activité.

En ce qui concerne la fin de la période quinquennale, il convient de retenir la date de réalisation juridique de la



transmission, ce qui correspond en principe à la date du transfert de propriété.

## ► Plafonnement de la valeur des éléments cédés

**189.** Les entreprises individuelles, les branches complètes d'activité et les parts professionnelles transmises doivent avoir une **valeur vénale inférieure ou égale à 300 000 €** (exonération totale) ou **comprise entre 300 000 € et 500 000 €** (exonération dégressive) (CGI, art. 238 quindecies, I, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>).

**190.** Pour l'appréciation de ces seuils, il y a lieu de **prendre en compte l'ensemble des éléments** servant normalement d'assiette à la liquidation des droits d'enregistrement à l'exclusion des actifs immobiliers. Ainsi, la cession d'une branche comportant un fonds de commerce, dont la valeur servant d'assiette aux droits d'enregistrement exigibles en application de l'article 719 du CGI excède 500 000 € ne peut bénéficier du nouveau dispositif d'exonération alors même que la valeur de la seule clientèle transmise serait inférieure à 300 000 €.

## Entreprises individuelles et branches complètes d'activité

**191.** Pour les entreprises individuelles et les branches complètes d'activité, les modalités de valorisation définies pour l'application du régime d'exonération temporaire (CGI, art. 238 quaterdecies) sont maintenues dans le cadre du nouveau dispositif d'exonération (V. étude F-16 210-40 et s.).

Il s'agit de la valeur des éléments transmis servant d'assiette au calcul des droits d'enregistrement visés aux articles 719, 720 et 724 du CGI (clientèle, droit au bail, droit de présentation...).

**192.** En ce qui concerne les **exploitations agricoles**, l'Administration devrait logiquement considérer qu'il convient de retenir la valeur du fonds agricole telle qu'elle est définie à l'article 1<sup>er</sup> de la loi d'orientation agricole (L. n<sup>o</sup> 2005-11, 5-1-2006) codifié à l'article L. 311-3 nouveau du Code rural.

Le fonds exploité dans l'exercice de l'activité agricole, dénommé « fonds agricole », peut être créé par l'exploitant. Cette décision fait l'objet d'une déclaration au centre de formalités des entreprises de la chambre d'agriculture compétente.

Ce fonds, qui présente un caractère civil, peut faire l'objet d'un nantissement sous certaines conditions.

Sont seuls susceptibles d'être compris dans le nantissement du fonds agricole le cheptel mort et vif, les stocks et, s'ils sont cessibles, les contrats et les droits incorporels servant à l'exploitation du fonds, ainsi que l'enseigne, les dénominations, la clientèle, les brevets et autres droits de propriété industrielle qui y sont attachés ».

## Parts de sociétés de personnes

**193.** S'agissant des parts considérées comme des éléments d'actif professionnel et assimilées à une branche complète d'activité, il convient de retenir la **valeur vénale de la participation cédée**, et ce quelle que soit la valeur des actifs sous-jacents et la répartition de cette valeur entre les différents éléments.

Il reste donc une certaine distorsion par rapport aux entreprises individuelles mais sans que cela confère un avantage ou un handicap significatif. En effet, si la prise en compte de la seule valeur globale des parts permet d'exonérer des plus-values ou profits latents sur des éléments d'actif sous-jacents, notamment des stocks, qui sont fiscalisés dans les conditions de droit commun en cas de transmission d'une entreprise individuelle, cela a également pour conséquence de surélever d'autant les seuils pour le calcul de l'exonération sur les plus-values de transmission des droits sociaux.

**194.** Pour l'appréciation des seuils d'exonération, il est tenu compte de la **valeur vénale** :

– de **l'intégralité des droits ou parts transmis**, sur l'année ou l'exercice ;

– des **transmissions qui ont pu avoir lieu au cours des cinq années précédentes**.

Cette restriction permet d'éviter des cessions étalées dans le temps qui permettraient de passer sous les seuils d'exonération au moment de la transmission du reliquat alors que la participation dans la société avait, initialement, une valeur excédant ces seuils.

## ► Absence de liens entre le cédant et le cessionnaire

**195.** Le législateur a maintenu un ensemble de dispositions anti-abus destinées à préserver l'économie de l'exonération et à en réserver le bénéfice aux véritables opérations de transmission et à elles seules. Il faut relever que ces restrictions ne s'appliquent qu'aux cessions à titre onéreux.

Pour l'essentiel, le législateur a reconduit les mesures qui étaient prévues pour l'application du régime d'exonération temporaire (CGI, art. 238 quaterdecies ; V. étude F-16 210-45 et s.) avec néanmoins quelques modifications qui marquent soit un assouplissement soit un renforcement de ces dispositions.

**196.** L'absence de liens entre le cédant et le cessionnaire s'apprécie au moment de la réalisation de l'opération mais aussi pendant les trois années qui suivent la cession.

## Assouplissement en faveur des transmissions familiales

**197.** Pour ce qui concerne l'interdiction du contrôle de la société cessionnaire, s'il est toujours **interdit au cédant de détenir, directement ou indirectement, plus de 50% des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux du cessionnaire**, il n'est plus tenu compte, pour le calcul de ce seuil, des **droits ou parts détenus par un membre du cercle familial**.

Ainsi, les transmissions familiales réalisées dans un cadre sociétal ne seront plus pénalisées, à condition toutefois que le cédant n'exerce aucune fonction de direction, en droit ou en fait dans l'entreprise cessionnaire. La loi continue en effet d'exiger l'absence de contrôle managérial de la structure cessionnaire par le cédant, qui peut cependant être salarié du cessionnaire pour peu qu'il n'outrepasse pas ses fonctions et les exerce dans un véritable état de subordination vis-à-vis des dirigeants de droit de l'entreprise. Cette possibilité qui était prévue pour l'application du régime d'exonération temporaire (BOI 4 B-1-05, n<sup>o</sup> 63) devrait être reconduite dans le cadre du nouveau dispositif d'exonération.

**Exemple** : M. A... vend son commerce à une SARL B dont il détient 25 % du capital, le solde étant détenu par ses deux enfants.

L'opération est éligible au nouveau dispositif d'exonération, si les autres conditions sont par ailleurs réunies et en particulier à condition que M. A... transmette la direction effective de l'exploitation à ses enfants.

## Durcissement pour les cessions entre personnes morales

**198.** L'absence de liens entre le cédant et le cessionnaire s'apprécie également au niveau des associés du cédant. Ne sont pas éligibles à la présente exonération les **cessions à titre onéreux lorsque l'associé majoritaire de la société cédante détient** :

– **le contrôle du capital** (plus de 50% des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux, de manière directe ou indirecte) ;

– **ou directionnel (direction de droit ou de fait) de la société cessionnaire**.

**Exemple** : M. C... détient 55 % des titres d'une SARL C qui vend une branche complète d'activité à une SARL D dont M. C... détient 55 %. La cession ne peut bénéficier du nouveau dispositif d'exonération.

## Mesure anti-abus spécifique aux cessions à titre onéreux de parts professionnelles

**199.** En cas de cession à titre onéreux de parts de sociétés de personnes assimilée à la cession d'une branche

complète d'activité, une mesure anti-abus complémentaire spécifique prévoit que le cédant ne peut pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits aux bénéfices sociaux dans la structure cessionnaire.

Cette exclusion propre aux parts professionnelles devrait, sous réserve des commentaires de l'administration, se cumuler avec les autres mesures interdisant des liens entre le cédant et le cessionnaire. Ainsi, l'associé qui cède ses parts professionnelles ne devrait pas pouvoir exercer la direction, de droit ou de fait, de la personne morale qui a acheté ses parts.

Aucun seuil minimal n'est exigé, ce qui signifie que cette exclusion s'applique dès le premier titre détenu dans la structure cessionnaire.

**Exemple :** Trois avocats associés égalitaires dans une société civile professionnelle (SCP) répondant aux conditions posées à l'article 151 nonies du CGI vendent à une nouvelle SCP créée pour l'occasion les parts de la SCP qu'ils détiennent. Leurs droits dans la nouvelle SCP sont répartis de la même façon que dans la SCP préexistante.

L'opération n'est pas éligible au nouveau dispositif d'exonération.

### ► Extension de l'exonération à la location-gérance

**200.** Si les loueurs de fonds ne peuvent plus bénéficier des dispositions de l'article 151 septies du CGI (V. n° 211), ils sont admis à bénéficier du dispositif d'exonération prévu par le présent article, sous certaines conditions particulières ainsi que du régime d'exonération prévue à l'article 151 septies A du CGI au titre des plus-values réalisées lors du départ à la retraite d'un exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes (V. n° 257).

Les loueurs de fonds ne pouvaient pas bénéficier du régime d'exonération temporaire (CGI art. 238 quaterdecies).

**201.** Afin de ne pas pénaliser les opérations de mise en location-gérance réalisées aux fins de transmission de l'activité, l'article 238 quindecies du CGI comporte un régime particulier pour ces contrats.

La cession à titre onéreux d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable peut bénéficier du régime d'exonération institué par le présent article si les conditions suivantes sont **simultanément** satisfaites :

– l'activité est exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location ;

Il n'est donc pas tenu compte du délai de location mais seulement de la période d'exploitation en directe par le loueur du fonds, avant la conclusion du contrat.

– la transmission est réalisée au profit du locataire.

**202.** Ces conditions particulières s'ajoutent aux conditions générales examinées précédemment (Valeur des éléments cédés, absence de liens avec le cessionnaire...).

**Remarque :** D'une manière générale, la loi de finances rectificative pour 2005 apporte plusieurs modifications au régime fiscal des cessations progressives d'activités dans le cadre de contrats de location-gérance.

Les loueurs de fonds sont désormais exclus du régime d'exonération des petites entreprises (CGI, art 151 septies ; V. n° 211). Ils sont également exclus, selon l'Administration, du régime de report d'imposition prévu à l'article 41 du CGI en faveur des transmissions à titre gratuit d'entreprises individuelles (Rép. BOBE, JOAN 29-3-2005, p. 3265 ; V. D.O Actualité 19/2005, § 96).

En revanche, ces contribuables peuvent bénéficier non seulement du régime d'exonération prévu par le présent article mais également de celui prévu en faveur des cessions d'entreprises individuelles, ou de parts de sociétés de personnes en vue d'un départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A ; V. n° 257).

### Contrats de location-gérance concernés

**203.** L'exonération s'applique à la location-gérance au sens strict mais également aux contrats comparables.

L'Administration a déjà eu l'occasion de préciser ce qu'elle entendait par « location-gérance » et « contrats comparables » pour l'application du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI, dans son ancienne rédaction. Selon nos informations, cette doctrine serait reprise à l'identique pour l'application du régime d'exonération prévu par le présent article. Les **contrats de location-gérance** s'entendraient donc de toute convention par laquelle le propriétaire d'une entreprise concède à un tiers, moyennant le paiement de redevances, la jouissance des moyens nécessaires à son exploitation, à charge pour le bénéficiaire d'en tirer profit à ses risques et périls. Les **contrats de location de clientèle libérale** sont assimilés par l'Administration à des contrats de location-gérance. En revanche **sont exclus** de cette assimilation les **baux à ferme et à métayage** (Doc. adm. 4 B-213, §§ 16 et s. et V. étude F-16 200-43 et s.).

**204.** Pour la détermination des seuils d'exonération, le dernier alinéa du VII de l'article 238 quindecies renvoie à la valeur des éléments incorporels et corporels du fonds de commerce ou assimilé qui demeurent au bilan du loueur au moment de la transmission.

## PORTÉE DE L'EXONÉRATION

**205.** L'exonération s'applique aux montants des plus-values nettes à court terme et des plus-values nettes à long terme taxées au taux de 27 % (16 % + prélèvements sociaux aux taux de 11 %) réalisées à l'exclusion des plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers bâtis ou non bâtis.

### ► Exonération des plus-values à court terme et à long terme

**206.** L'exonération est totale lorsque la valeur des éléments transmis est inférieure ou égale à 300 000 €.

Lorsque la valeur des éléments transmis est comprise entre 300 000 € et 500 000 €, l'exonération est dégressive (CGI, art. 238 quindecies, I, 1° et 2°).

Il s'agit de seuils d'exonération et non d'abattements : lorsque le fonds transmis ou les parts professionnelles ont une valeur supérieure à 500 000 €, aucune exonération ne peut être revendiquée.

### Calcul du pourcentage d'exonération des plus-values

| Plus value CT et LT exonérées à hauteur de : | Valeur des éléments transmis (V) |                                 |                      |
|--|----------------------------------|---------------------------------|----------------------|
|  | $V \leq 300\,000\,€$             | $300\,000\,€ < V < 500\,000\,€$ | $V \geq 500\,000\,€$ |
|  | 100 %                            | $\frac{500\,000 - V}{200\,000}$ | 0 %                  |

**Exemple :** Un boulanger vend à un repreneur l'intégralité des éléments de l'actif de son entreprise individuelle dont les éléments servant d'assiette aux droits de mutation visés à l'article 719 ont une valeur égale à 340 000 €. Le boulanger cédant dégage à cette occasion une plus-value à long terme de 200 000 €.

Le pourcentage d'exonération de la plus-value de cession doit être calculé ainsi :

$$(500\,000 - 340\,000) / 200\,000 = 0,8$$

Montant de la plus-value exonérée :  $0,8 \times 200\,000 = 160\,000\,€$ .

Les profits dégagés sur les éléments de l'actif circulant transmis ne sont pas exonérés et ne font pas non plus l'objet d'un sursis ou report d'imposition.

### ► Exclusion des plus-values portant sur des actifs immobiliers

**207.** L'exonération ne s'applique pas aux plus-values, à court ou à long terme, portant sur des actifs immobiliers, dégagées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'une participation assimilée à une branche complète.

Les plus-values sur éléments d'actif immobilier dégagées à l'occasion d'une opération de transmission réalisée dans les conditions prévues à l'article 238 quindecies du CGI peuvent bénéficier le cas échéant de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B du CGI (V. n° 293).

**208.** Cette exclusion vise tous les actifs immobiliers, bâtis ou non-bâtis, ainsi que les droits afférents à un crédit-bail immobilier et ainsi que les parts de sociétés à prépondérance immobilière.

La société à prépondérance immobilière se définit comme celle dont l'actif est principalement composée de biens immobiliers ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est lui-même principalement composé de tels biens, droits ou parts (sans limitation quant au nombre de structures juridiques interposées).

**Remarque :** Les parts d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes dans laquelle un associé

exerce son activité professionnelle sont, par exception, éligibles à l'exonération prévue à l'article 238 quindecies du CGI quand bien même la société en question est à prépondérance immobilière, sous la seule condition que cette prépondérance résulte d'immeubles affectés à l'exploitation (V. n° 186).

### ► Articulation avec les autres régimes d'exonération ou de report d'imposition

#### Interdictions de cumuls

**209.** Le nouveau dispositif d'exonération (CGI, art. 238 quindecies) ne peut pas se cumuler avec les régimes de report ou d'exonération des plus-values professionnelles suivants : exonération en faveur des petites entreprises (CGI, art. 151 septies) ; report d'imposition en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (CGI, art. 41 et 151 nonies, II) ou d'apport en société d'une exploitation individuelle (CGI, art. 151 octies) ; dispositifs spécifiques aux restructurations de société civile professionnelle (CGI, art. 151 octies A) ; report d'imposition en cas d'apport d'un brevet (CGI, art. 93 quater I ter) ; étalement ou sursis d'imposition propres à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 210 A à 210 C) ; taux d'imposition réduit en faveur des apports d'immeubles à certaines sociétés cotées (CGI, art. 210 E).

#### Cumuls autorisés

**210.** Le nouveau dispositif d'exonération (CGI, art. 238 quindecies) peut le cas échéant se cumuler avec le dispositif d'exonération des cessions d'entreprises individuelles ou de parts de sociétés de personnes en vue d'un départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A) ainsi qu'avec le dispositif d'abattement pour durée de détention sur les plus-values à long terme afférentes à des biens ou droits immobiliers (CGI, art. 151 septies B ; V. n° 293). ■

## PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

Régimes particuliers - Petites entreprises

Études F-13 545, F-13 800, F-14 600, F-16 200 et F-16 500

### Réforme du régime d'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises (Art. 37)

Le régime d'exonération des petites entreprises est désormais réservé aux activités exercées à titre professionnel, ce qui a pour effet d'exclure notamment les activités de location-gérance.

L'exigence d'une durée d'exploitation minimum de cinq ans est maintenue.

Les seuils d'exonération ne sont pas modifiés, mais le montant des recettes doit désormais être apprécié hors taxes et s'entend de la moyenne des recettes réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation des plus-values.

En cas de plus-value réalisée par l'exploitant lors de la cession d'une immobilisation et lors de la cession des parts d'une société de personnes, il est désormais tenu compte dans tous les cas des recettes réalisées par cette société ou du groupement non soumis à l'IS dont le contribuable est membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices.

Le régime d'exonération des petites entreprises ne peut se cumuler avec l'exonération en faveur des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une branche complète d'activité et les reports d'imposition. Il peut, en revanche, se cumuler avec l'exonération des plus-values réalisées en cas de départ à la retraite et l'abattement par année de détention sur les plus-values à long terme afférentes à des immeubles.

Les nouvelles dispositions de l'article 151 septies du CGI s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et au titre des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

**211.** L'article 151 septies du CGI prévoit une exonération des plus-values, à l'exception des plus-values afférentes à certains terrains à bâtir, réalisées par les entreprises commerciales, artisanales, libérales et agricoles, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans et que les recettes n'excèdent pas certains seuils, étant précisé que sont prises en compte :

– pour les titulaires de BIC et de BNC, les recettes de l'année de réalisation de la plus-value ou, en cas de cessation d'activité, les recettes de l'année de réalisation de la plus-value, ramenées le cas échéant à douze mois, et celles de l'année précédente (CGI, art. 202 bis) ;

– pour les seuls exploitants agricoles, la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent celle de la réalisation de la plus-value.

### Champ d'application

**212. Personnes concernées** - Sont susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI les exploitants individuels et les associés de sociétés de personnes ou de groupements assimilés redevables de l'impôt sur le revenu, quel que soit le régime d'imposition dont ils relèvent.

Les associés de sociétés de personnes ou de groupements assimilés peuvent bénéficier de l'exonération :

– sur la ou les plus-values réalisées par la société ou le groupement qui, compte tenu du principe de transparence, sont imposables entre leurs mains ;

– et sur la ou les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de leurs parts à condition qu'ils y exercent leur activité professionnelle. On rappelle qu'aux termes de l'article 151 nonies du CGI, lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

**213. Plus-values concernées** - L'ensemble des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé sont susceptibles d'être exonérées, à l'exception de certains terrains à bâtir.

Sont en effet exclues les plus-values entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du CGI, qui concerne les terrains à bâtir dont la mutation est passible de la TVA immobilière (et donc exonérée de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement).

En revanche, sont éligibles au dispositif d'exonération les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir par des personnes physiques lorsqu'ils sont destinés à la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation et ont, de ce fait, supporté la taxe de publicité foncière.

Pour l'application de ces dispositions, l'Administration a précisé récemment que les terrains à bâtir s'entendent en principe des biens (notamment terrains nus, terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, immeubles inachevés) acquis en vue d'y édifier des constructions qui donnent lieu au paiement de la TVA immobilière. Ainsi, les cessions de terrains qui ne donnent pas lieu au paiement de cette taxe, soit parce qu'elles n'entrent pas dans son champ d'application, soit parce qu'elles en sont exonérées, peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI. Toutefois, il est rappelé que l'obtention d'un permis de construire ou le commencement des travaux de construction d'immeubles affectés à un usage autre que l'habitation dans les quatre ans de la cession du bien entraîne en principe l'assujettissement de cette opération à la TVA, et donc la reprise de l'exonération dont le contribuable a indûment bénéficié (Rép. min. Lachaud, JO AN 25-10-2005, p. 9985).

**214.** La notion de cession doit être entendue au sens large. La cession revêt, le plus souvent, la forme d'une vente, mais peut également consister en d'autres opérations (apport en société, échange, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité, etc.) ou résulter d'événements tels qu'expropriation, expulsion, éviction ou réquisition.



L'article 151 septies du CGI s'applique en cours d'activité ou en cas de cessation mais des règles spécifiques sont prévues en cas de cessation d'activité quant aux recettes prises en compte s'agissant des titulaires de BIC ou de BNC (voir ci-après).

**215.** Les plus-values susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue aux articles 151 septies et 202 bis du CGI s'entendent des plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature.

**216. Condition de durée d'activité** - L'exonération n'est applicable que si l'activité a été exercée pendant au moins cinq ans. Ce délai est décompté à partir du début effectif d'activité.

Il existe deux exceptions à ce principe :

- en cas de location-gérance d'une activité BIC, le délai est décompté à partir de la date de mise en location ; ce nouveau délai de cinq ans n'est toutefois pas applicable aux contribuables qui, à la date de la mise en location, remplissent les conditions de durée d'activité et de recettes ;

- en cas d'expropriation d'un titulaire de BA, la condition de durée d'activité n'est pas requise.

### Exonération en fonction du montant des recettes

**217.** Selon le montant des recettes réalisées, l'exonération des plus-values est totale, partielle ou nulle.

**218. Bénéfices industriels et commerciaux** - Les plus-values nettes sont exonérées pour la totalité de leur montant lorsque les recettes annuelles n'excèdent pas :

- 250 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement (entreprises dites de « première catégorie ») ;

- 90 000 € s'il s'agit d'autres entreprises (entreprises dites de « seconde catégorie »).

Au-delà des seuils précités, une exonération dégressive des plus-values réalisées est susceptible de s'appliquer.

Ainsi, pour les entreprises relevant de la première catégorie, le taux d'imposition est égal :

- à 0 % lorsque le montant des recettes est inférieur ou égal à 250 000 €,

- à 100 % lorsque le montant des recettes est au moins égal à 350 000 €,

- au rapport suivant, lorsque les recettes annuelles sont comprises entre 250 000 € TTC et 350 000 € TTC.

$[(\text{Recettes annuelles} - 250\ 000\ \text{€}) / 100\ 000\ \text{€}]$ .

Pour les entreprises relevant de la seconde catégorie, la fraction taxable de la plus-value est égale :

- à 0 % lorsque les recettes sont inférieures ou égales à 90 000 € TTC,

- à 100 % lorsque les recettes annuelles sont supérieures ou égales à 126 000 € TTC,

- au rapport suivant, lorsque les recettes annuelles sont comprises entre 90 000 € TTC et 126 000 € TTC.

$[(\text{Recettes annuelles} - 90\ 000\ \text{€}) / 36\ 000\ \text{€}]$ .

**219.** Lorsque l'activité est mixte, c'est-à-dire qu'elle se rattache à la fois à la première et à la seconde catégorie, l'exonération totale n'est applicable que si :

- le montant global des recettes n'excède pas 250 000 € ;

- et si le montant des recettes afférentes aux activités autres que celles de la première catégorie n'excède pas 90 000 €.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, si le montant global des recettes n'excède pas 350 000 € et si le montant des recettes des activités relevant de la seconde catégorie n'excède pas 126 000 €, le montant imposable de la plus-value est déterminé en comparant les taux d'imposition qui auraient été déterminés si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes dans les

activités de première catégorie ou si l'entreprise n'exerçait que les activités relevant de la deuxième catégorie. Il convient alors de retenir le plus élevé des deux taux ainsi calculés.

**220.** Lors de la cession de matériels agricoles ou forestiers par des entreprises de travaux agricoles ou forestiers, il convient d'appliquer le seuil retenu pour les activités de première catégorie, bien qu'il s'agisse de prestataires de services.

**221.** Les plus-values réalisées par les loueurs en meublé professionnels sont soumises au régime des plus-values professionnelles et peuvent bénéficier du dispositif d'exonération.

En revanche, les plus-values réalisées par les loueurs en meublé non professionnels sont soumises au régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers et ne peuvent pas bénéficier de l'exonération.

**222. Bénéfices non commerciaux** - Les titulaires de BNC doivent appliquer les seuils relatifs aux activités de seconde catégorie (soit 90 000 € et 126 000 €), selon les mêmes modalités qu'en matière de BIC.

**223. Bénéfices agricoles** - Les titulaires de BA doivent appliquer les seuils relatifs aux activités de première catégorie (soit 250 000 € et 350 000 €), selon les mêmes modalités qu'en matière de BIC.

### Appréciation des seuils de recettes

**224. Titulaires de BIC** - Il convient de prendre en compte les recettes TTC de l'année civile en cours à la date de clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value nette a été réalisée. Les recettes correspondent au montant du chiffre d'affaires constitué des créances acquises au cours de l'année civile considérée. Toutefois, il est fait abstraction des recettes exceptionnelles provenant notamment de la cession globale des stocks en fin d'exploitation.

En cas de cession ou cessation d'activité, l'article 202 bis du CGI prévoit que les limites doivent être respectées à la fois au titre de l'année de réalisation des plus-values - les recettes de cette année étant ramenés, le cas échéant, à douze mois - et au titre de l'année précédente. Lorsque les recettes de l'une au moins de ces deux années sont comprises dans les limites autorisant une exonération partielle, la part imposable de la plus-value est calculée d'après le montant des recettes le plus élevé entre ces deux années.

**225. Titulaires de bénéfices non commerciaux** - Il convient de prendre en compte les recettes TTC de l'année civile en cours à la date de clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value nette a été réalisée. Les recettes correspondent aux recettes encaissées par le contribuable.

La règle prévue à l'article 202 bis du CGI en cas de cession ou cessation s'applique aux titulaires de bénéfices non commerciaux.

**226. Titulaires de bénéfices agricoles** - Il convient de prendre en compte la moyenne des recettes TTC encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent celle de la réalisation de la plus-value.

Il n'est pas tenu compte, à la différence des titulaires de BIC ou de BNC, du montant des recettes de l'année de réalisation de la plus-value. Cette règle s'applique aussi bien en cours d'activité qu'en cas de cession ou de cessation, l'article 202 bis du CGI n'étant pas applicable en matière de bénéfices agricoles.



**227. Pluri-activité** - Il convient de retenir le montant total des recettes réalisées dans l'ensemble des entreprises (globalisation des recettes).

Ne peuvent toutefois être globalisés que les revenus relevant de mêmes catégories d'imposition.

**228. Associés de sociétés de personnes** - Lorsque le contribuable est associé d'une société de personnes au sein de laquelle il exerce son activité professionnelle, le cas échéant en plus de sa qualité d'entrepreneur individuel, il convient d'appliquer les règles suivantes.

► **Titulaires de bénéfices industriels et commerciaux :**

- la plus-value est réalisée à l'occasion de la cession d'une immobilisation par l'entreprise individuelle : prise en compte des seules recettes réalisées par l'entreprise individuelle ;

- la plus-value est réalisée à l'occasion de la cession des parts de la société de personnes : prise en compte de l'intégralité des recettes réalisées par la société de personnes ;

- la plus-value est réalisée à l'occasion de la cession d'une immobilisation par la société de personnes : prise en compte de l'intégralité des recettes réalisées par la société de personnes.

► **Titulaires de bénéfices non commerciaux :** les règles sont identiques à celles des BIC, à l'exception des associés de sociétés de moyens : prise en compte des recettes réalisées par l'entreprise individuelle et de la quote-part des recettes de la société de personnes (revenant au contribuable à proportion de ses droits dans ladite société). En revanche, lorsque la plus-value est réalisée par la société de moyens, les règles sont identiques à celles des BIC.

► **Titulaires de bénéfices agricoles :**

- la plus-value est réalisée à l'occasion de la cession d'une immobilisation par l'entreprise individuelle : application de l'article 70 du CGI qui prévoit la prise en compte des recettes réalisées par l'entreprise individuelle et de la quote-part des recettes de la société de personnes (revenant au contribuable à proportion de ses droits dans ladite société) ;

- la plus-value est réalisée à l'occasion de la cession des parts de la société de personnes : application de l'article 70 du CGI qui prévoit la prise en compte des recettes réalisées par l'entreprise individuelle et de la quote-part des recettes de la société de personnes (revenant au contribuable à proportion de ses droits dans ladite société) ;

- la plus-value est réalisée à l'occasion de la cession d'une immobilisation par la société de personnes : prise en compte de l'intégralité des recettes réalisées par la société de personnes. La règle est donc identique à celle des BIC et des BNC. Il existe une particularité s'agissant des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) dont tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel :

l'article 71 du CGI prévoit que, lorsque les plus-values sont réalisées par le GAEC, il n'est pas tenu compte de la totalité des recettes réalisées par le groupement mais de la quote-part de chaque associé dans les recettes totales du groupement.

L'ensemble de ces règles et, le cas échéant, la globalisation des recettes, ne peut bien évidemment s'appliquer que lorsque les recettes sont imposables dans la même catégorie de revenus.

**Cumul avec les autres régimes d'exonération ou de report d'imposition**

**229.** Le dispositif prévu aux articles 151 septies et 202 bis du CGI peut se cumuler avec l'application d'autres régimes d'exonération ou de report d'imposition des plus-values professionnelles, à savoir essentiellement :

► le régime d'exonération prévu à l'article 238 quaterdecies du CGI, applicable aux cessions réalisées entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005 et instituant une exonération sur les plus-values réalisées à l'occasion de transmissions à titre onéreux de branches complètes d'activité à condition que la valeur des éléments composant le fonds de commerce n'excède pas 300 000 € ;

Ainsi, dans l'hypothèse où la transmission d'une branche complète est exonérée en application de l'article 238 quaterdecies du CGI, le cédant peut, le cas échéant, bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI s'agissant des plus-values réalisées sur les immeubles (les plus-values afférentes aux immeubles ne peuvent pas être exonérées par application de l'article 238 quaterdecies du CGI).

► les régimes de report prévus :

- aux articles 41 et 151 nonies, II du CGI (report assorti d'une exonération au bout de cinq ans d'exploitation) en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle ou de parts de société de personnes,

- à l'article 151 octies du CGI en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société,

- à l'article 151 octies A du CGI en cas de restructuration de sociétés civiles professionnelles.

Le montant demeurant taxable à la suite de l'application de l'exonération partielle prévue à l'article 151 septies du CGI peut ainsi faire l'objet d'un report d'imposition selon les modalités organisées par les articles précités.

## RÉGIME NOUVEAU

**230.** Le présent article réforme de manière sensible le régime d'exonération des petites entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.

Le bénéfice de la mesure est désormais réservé aux **activités exercées à titre professionnel**, ce qui a pour effet d'exclure notamment les activités de location-gérance.

L'exigence d'une **durée d'exploitation minimum de cinq ans** est maintenue.

Les seuils d'exonération ne sont pas modifiés, mais le montant des recettes doit désormais être **apprécié hors taxes** et s'entend de la **moyenne des recettes** réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation des plus-values.

En cas de plus-value réalisée par l'exploitant lors de la cession d'une immobilisation et lors de la cession des parts d'une **société de personnes**, il est désormais tenu compte dans tous les cas des recettes réalisées par cette société ou du groupement non soumis à l'IS dont le contribuable est membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices.

Le régime d'exonération des petites entreprises ne peut se **cumuler** avec l'exonération en faveur des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une branche complète d'activité et les reports d'imposition. Il peut, en revanche, se cumuler avec l'exonération des plus-values réalisées en cas de départ à la retraite et l'abattement par année de détention sur les plus-values à long terme afférentes à des immeubles.

**231. Entrée en vigueur** - Les nouvelles dispositions de l'article 151 septies du CGI s'appliquent aux **plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et au titre des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.**

Sont ainsi visées :

- pour les contribuables ayant comme période d'imposition l'année civile (contribuables relevant des BNC), les plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006

- pour les entreprises imposées sur le résultat dégagé à la clôture d'un exercice comptable, les plus-values réalisées au titre des exercices ouverts en 2006.

Les entreprises ayant un **exercice comptable ouvert en 2005 qui sera clos en 2006** ne devraient donc, en principe, être soumises au nouveau régime qu'à compter du premier exercice qu'elles ouvriront en 2006.

Toutefois, dès lors que l'article 151 septies du CGI s'applique aux plus-values nettes, l'Administration pourrait admettre que les entre-

prises demandent, pour l'ensemble des plus-values de l'exercice, l'application des règles qui leur sont les plus favorables (soit les règles en vigueur avant la loi de finances rectificative soit les règles issues de ladite loi). Le bénéficiaire de cette tolérance serait néanmoins subordonné à la réalisation de plus-values en 2006.

## CHAMP D'APPLICATION

### ► Personnes et activités concernées

**232.** Comme auparavant, sont susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI les exploitants individuels et les associés de sociétés de personnes ou de groupements assimilés redevables de l'impôt sur le revenu, quel que soit le régime d'imposition dont ils relèvent.

**233.** Il est désormais prévu que l'exonération s'applique non seulement aux activités commerciales, artisanales, libérales ou agricoles mais aussi aux **activités industrielles** qui n'étaient auparavant pas évoquées par le texte. Cet ajout du mot « industriel » vise à adapter le champ d'application de la mesure, qui, étant réservée aux petites entreprises, ne visait donc pas les activités industrielles. Toutefois, dès lors que les seuils de recettes ont été relevés en 2003, il a paru nécessaire de mentionner ces activités afin qu'elles ne soient pas exclues alors qu'elles rempliraient les conditions de recettes.

On rappelle que la loi n° 2003-721 du 1<sup>er</sup> août 2003 pour l'initiative économique a relevé les seuils de recettes :

– s'agissant des activités de première catégorie, de 152 600 € à 250 000 € pour l'application de l'exonération totale et a institué une exonération partielle lorsque les recettes sont comprises entre 250 000 € à 350 000 € ;

– s'agissant des activités de seconde catégorie, de 54 000 € à 90 000 € pour l'application de l'exonération totale et a institué une exonération partielle lorsque les recettes sont comprises entre 90 000 € à 126 000 €.

### ► Exercice de l'activité à titre professionnel

**234.** Le bénéfice de la mesure est désormais réservé aux **activités exercées à titre professionnel**, ce qui implique la **participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité**.

**235.** La condition d'exercice d'une activité professionnelle est libellée dans les mêmes termes que celle prévue par l'article 156, I, 1<sup>o</sup> bis du CGI pour l'application du régime de d'imputation et de report des déficits BIC non professionnels (V. étude F-19 650). L'Administration devrait donc reprendre une grande partie des précisions qu'elle a apportées pour l'application de ce régime.

L'appréciation du respect de la condition d'exercice de l'activité à titre professionnel relève de chaque situation de fait. Elle nécessite une étude approfondie des actes et diligences accomplis par le contribuable dans la poursuite de l'activité, compte tenu de sa nature et de la taille de l'entreprise qui l'exploite.

**236.** Les **actes nécessaires à l'activité** s'entendent de ceux réalisés dans le cadre des fonctions que nécessite la gestion opérationnelle d'une entreprise. La nature des actes nécessaires dépend du type d'activité exercée et de la taille de l'entreprise qui l'exploite.

La notion de **participation directe** exige du contribuable qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité. Les contribuables qui se bornent notamment à exercer un contrôle a priori de la gestion ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise.

La **participation épisodique** à la poursuite de l'activité est incompatible avec l'exercice d'une activité professionnelle. Cette notion suppose la présence régulière du contribuable sur le lieu d'exercice de l'activité et qu'il accomplisse - tout au long de l'année ou, s'il s'agit d'entreprises saisonnières, pendant leur période d'activité - l'ensemble des actes représentatifs d'une des fonctions nécessaires à l'entreprise constituant sa participation aux actes nécessaires à l'activité.

**237.** Lorsque le nombre d'actes nécessaires à l'activité est réduit, la condition de participation continue ne devrait pas être considérée comme remplie. Il en résulte notamment que les **activités de location et notamment de location-gérance seraient désormais exclues** du champ d'application de l'article 151 septies du CGI.

L'exclusion des activités de location-gérance permet de mettre fin à de nombreux montages visant à contourner la condition de recettes. Les contribuables dont l'activité professionnelle générerait des recettes annuelles supérieures aux seuils d'exonération utilisaient la location-gérance pour limiter l'imposition de leurs plus-values, notamment en cas de cessation d'activité : en passant d'une exploitation directe à une exploitation en faire-valoir, le niveau de recettes du loueur de fonds diminuait au point de passer en dessous des seuils d'exonération, alors que la valeur de l'entreprise n'était pas modifiée.

En revanche, la transmission d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location gérance peut bénéficier, sous certaines conditions, du nouveau régime prévu à l'article 238 quindecies du CGI en faveur des cessions de branches complètes d'activité (V. n° 168) ou du nouveau régime prévu à l'article 151 septies A du CGI en faveur des dirigeants qui partent à la retraite (V. n° 257).

Par ailleurs, l'exigence d'une activité professionnelle ne modifie pas la situation des loueurs en meublé (V. n° 221).

### ► Plus-values concernées

**238.** L'article 151 septies nouveau du CGI vise les **plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodecies à quindecies du CGI**.

Comme auparavant, la **notion de cession devrait être entendue au sens large**. Seraient ainsi concernées, le plus souvent, les ventes, mais également d'autres opérations (apport en société, échange, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité, etc.) ou événements tels qu'expropriation, expulsion, éviction ou réquisition.

L'expression « plus-values de cession » utilisée par le texte conduit toutefois à exclure du champ d'application de l'exonération les **redevances de concession de brevets**, même si elles bénéficient du régime des plus-values à long terme en application de l'article 39 terdecies, 1<sup>o</sup> du CGI.

Le Conseil d'État avait décidé que l'exonération était applicable à ces produits (CE, 23-10-2002, n° 223084), mais l'Administration avait refusé de s'aligner sur cette position (Rép. Le Guen, JO AN, 6-7-2004, p. 5100). Le présent article légalise donc la doctrine administrative.

**239.** Les plus-values relatives aux **immeubles**, à l'exclusion de certains terrains à bâtir, continuent de bénéficier de l'exonération.

Les **terrains expropriés pour cause d'utilité publique**, dont l'indemnité d'expropriation est fixée d'après la valeur d'usage et non en fonction de leur valeur de terrain à bâtir ne sont pas considérés, comme auparavant, comme des biens exclus de l'exonération.

Les règles du régime actuel sont donc toujours valables (V. n° 213).

**Remarque :** Nous signalons par ailleurs l'instauration, par la présente loi, d'un régime d'abattement par année de détention sur les plus-values à long terme afférentes à des immeubles (V. n° 293). Sur l'articulation avec le présent régime, voir n° 255.

**240.** Comme auparavant, les plus-values susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies nouveau s'entendent des **plus-values nettes** déterminées après compensation avec les moins-values de même nature.

## CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONÉRATION

### DURÉE D'EXPLOITATION

**241.** L'exigence d'une durée d'exploitation minimum de cinq ans est maintenue.

En revanche, les **exceptions à ce principe ne sont plus les mêmes :**

► dès lors que la **location-gérance** est désormais hors du champ d'application du dispositif, la mesure dérogatoire de décompte du délai de 5 ans en faveur de cette opération (V. n° 216) a été supprimée ;

► le nouveau texte prévoit que pour les plus-values réalisées à la suite d'une **expropriation** ou de la **perception d'indemnités d'assurance**, la condition d'exercice pendant au moins cinq ans n'est pas requise.

**242.** Ainsi, la mesure d'assouplissement prévue en cas d'expropriation pour les seuls titulaires de bénéfices agricoles (V. n° 223) a été étendue à l'ensemble des contribuables (BIC, BNC).

### CONDITION RELATIVE À L'IMPORTANCE DES RECETTES

#### ► Seuils légaux de recettes à ne pas dépasser

#### Principes

**243.** L'exonération des plus-values continue à être totale, partielle ou nulle selon le montant des recettes réalisées.

Les seuils de recettes ne sont pas modifiés (sous réserve de la précision figurant au n° 248), mais le texte gagne en lisibilité dès lors qu'il **prévoit le calcul du montant de la plus-value exonérée** et non plus du montant de la plus-value imposable.

**244.** Comme cela était déjà le cas, les plus-values sont **exonérées pour la totalité** de leur montant lorsque les recettes annuelles n'excèdent pas :

– 250 000 € pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ou s'il s'agit d'entreprises exerçant une activité agricole (entreprises dites de « première catégorie ») ;

– 90 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux (entreprises dites de « seconde catégorie »).

**245.** De la même manière, comme avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2005, les plus-values sont **exonérées pour une partie** de leur montant lorsque les recettes sont supérieures à 250 000 € et inférieures à 350 000 € pour les entreprises de première catégorie et, lorsque les recettes sont supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 € pour les entreprises de seconde catégorie.

Le **montant exonéré de la plus-value** est désormais déterminé en appliquant à cette dernière :

► pour les entreprises de première catégorie, un taux égal entre, au numérateur, la différence entre 350 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 100 000 € ;

► pour les entreprises de seconde catégorie, un taux égal entre, au numérateur, la différence entre 126 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 36 000 €.

#### Modalités de calcul du pourcentage d'exonération des plus-values réalisées en cours ou en fin d'activité

|  |   |                                 |             |
|--|---|---------------------------------|-------------|
| Plus value exonérée à hauteur de   | Entreprises de 1 <sup>re</sup> catégorie : Entreprises industrielles, commerciales (Vtes de marchandises, objets, fournitures et denrées...) et agricoles |                                 |             |
|  | R (1) ≤ 250 000 €   | 250 000 < R < 350 000           | R ≥ 350 000 |
|  | 100 %   | $\frac{350\,000 - R}{100\,000}$ | 0 %         |
| Plus value exonérée à hauteur de   | Entreprises de 2 <sup>e</sup> catégorie (titulaires de BNC et autres entreprises)   |                                 |             |
|  | R ≤ 90 000 €  | 90 000 < R < 126 000            | R ≥ 126 000 |
|  | 100 %   | $\frac{126\,000 - R}{36\,000}$  | 0 %         |
| (1) Moyenne des recettes HT des deux années précédant l'année de réalisation de la plus-value (R). |   |                                 |             |

## Cas particuliers

**246. Activités mixtes** - Les règles applicables aux activités relevant des BIC et alliant prestations de la première et de la seconde catégorie sont inchangées : l'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes n'excède pas 250 000 € et si le montant des recettes afférentes aux activités relevant de la seconde catégorie est inférieur à 90 000 €.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, si le montant global des recettes est inférieur à 350 000 € et si le montant des recettes afférentes activités relevant de la seconde catégorie est inférieur à 126 000 €, le **montant exonéré de la plus-value** est alors déterminé en lui appliquant le moins élevé des deux taux qui aurait été déterminé en suivant les règles prévues pour l'application de l'exonération partielle (voir ci-dessus) si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes d'activités relevant de la première catégorie ou si l'entreprises n'avait réalisé que des activités relevant de la seconde catégorie.

**247. Cession de matériels agricoles ou forestiers** - Les seuils applicables aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de matériels agricoles ou forestiers par des entreprises de travaux agricoles ou forestiers sont ceux toujours ceux retenus pour les activités de première catégorie, bien qu'il s'agisse de prestataires de services.

### ► Modalités d'appréciation des seuils de recettes

#### Principes

**248. Prise en compte du montant hors taxes** - Le montant des recettes s'entend désormais hors taxes, et non plus des recettes toutes taxes comprises. Le régime d'exonération s'applique ainsi dans les mêmes conditions pour tous les contribuables, quel que soit le taux de TVA des opérations réalisées par ceux-ci.

En pratique, cette règle conduit à augmenter de 19,6 % le montant des seuils à prendre en compte pour les entreprises dont les opérations sont soumises au taux normal.

**249. Calcul à partir d'une moyenne de recettes** - Désormais, le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation des plus-values.

Pour les entreprises dont les recettes correspondent à des sommes encaissées, le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values.

La spécificité prévue en matière de bénéfices agricoles est donc étendue à toutes les catégories d'imposition, le montant des recettes s'appréciant en fonction d'une moyenne biennale.

Les nouvelles règles s'appliquent **que la plus-value soit réalisée en cours d'activité ou en cas de cessation**. L'article 202 bis du CGI est donc supprimé.

**250.** Ce changement de règles atténue les conséquences liées à une hausse mais surtout à une baisse d'activité et permet aux contribuables de savoir, lorsqu'ils réalisent la plus-value, si elle sera exonérée ou non.

Auparavant, les contribuables devaient attendre la clôture de l'exercice ou la fin de l'année pour connaître le montant des recettes.

**251.** Comme auparavant, lorsque le contribuable exploite personnellement plusieurs entreprises, le montant des recettes à prendre en compte est le **montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ses entreprises**.

La globalisation des recettes doit s'effectuer par catégories de revenus.

#### Associés de sociétés de personnes

**252. Principes** - Lorsque le contribuable est associé d'une société de personnes, les **règles sont désormais harmonisées**.

Outre la prise en compte de l'ensemble des recettes en cas de pluralité d'entreprises (voir ci-dessus), il est également tenu **compte des recettes réalisées par les sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 ter du CGI et les groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le contribuable est membre, à proportion de ses droits** dans les bénéfices de ces sociétés et groupements.

La globalisation des recettes doit s'effectuer par catégories de revenus.

Lorsque le contribuable exerce sa **seule activité au sein d'une société de personnes**, la plus-value de cession de ses parts devrait être exonérée si la quote-part des recettes lui revenant n'excède pas les seuils fixés par l'article 151 septies du CGI.

**253.** En revanche, lorsque les plus-values sont réalisées par une société ou un groupement mentionné au paragraphe précédent, le montant des recettes annuelles s'apprécie, comme auparavant, **au niveau de la société ou du groupement**.

**254. Tableau de synthèse** - Le tableau ci-après présente de manière synthétique les règles actuelles et les règles nouvelles applicables lorsqu'un exploitant individuel est également membre d'une société de personnes.



| Plus-value réalisée en cas de :  | Règles actuelles  | Règles nouvelles BIC, BNC, BA  |
|--|---|--|
| - cession d'une immobilisation par l'entreprise individuelle                       | <b>BIC / BNC</b> : Prise en compte des seules recettes de l'entreprise individuelle.<br><b>BA</b> : Prise en compte des recettes de l'entreprise individuelle et de la quote-part des recettes réalisées par la société de personnes lui revenant à proportion des droits qu'il détient.  | Prise en compte des recettes de l'entreprise individuelle et de la quote-part des recettes réalisées par la société de personnes lui revenant à proportion des droits qu'il détient. |
| - cession des parts de la société de personnes<br>Application des anciennes règles | <b>BIC / BNC</b> : Prise en compte de l'ensemble des recettes réalisées par la société de personnes.<br>Exception s'agissant des SCM : Prise en compte des recettes de l'entreprise individuelle et de la quote-part des recettes réalisées par la société de personnes lui revenant à proportion des droits qu'il détient.<br><b>BA</b> : Prise en compte des recettes de l'entreprise individuelle et de la quote-part des recettes réalisées par la société de personnes lui revenant à proportion des droits qu'il détient. | Prise en compte des recettes de l'entreprise individuelle et de la quote-part des recettes réalisées par la société de personnes lui revenant à proportion des droits qu'il détient. |
| - cession d'une immobilisation par la société de personnes                         | <b>BIC / BNC / BA</b> : Prise en compte de l'ensemble des recettes réalisées par la société de personnes (1).   | Idem (1)   |

(1) **Cas particulier des sociétés civiles agricoles** : On rappelle que s'agissant des **groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)** dont tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel, le CGI prévoit que, lorsque les plus-values sont réalisées par le GAEC, il n'est pas tenu compte de la totalité des recettes réalisées par le groupement mais de la quote-part de chaque associé dans les recettes totales du groupement.  
La **spécificité des GAEC est maintenue**. Elle est en outre **étendue à l'ensemble des sociétés civiles agricoles** par l'article 12 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole.

## ARTICULATION AVEC LES AUTRES RÉGIMES D'EXONÉRATION OU DE REPORT D'IMPOSITION

**255.** Désormais, le régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI ne peut se cumuler avec :

- l'exonération de l'article 238 quindecies nouveau du CGI en faveur des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une branche complète d'activité (V. n° 168) ;
- les reports d'imposition prévus aux articles 41, 151 octies, 151 octies A ou 151 nonies II du CGI.

**256.** Le régime d'exonération de l'article 151 septies du CGI peut, en revanche, se cumuler avec les nouveaux dispositifs prévus aux articles :

- 151 septies A du CGI : exonération des plus-values réalisées en cas de départ à la retraite (V. n° 257) ;
- 151 septies B du CGI : abattement par année de détention sur les plus-values à long terme afférentes à des immeubles (V. n° 293).■

## PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

Régimes particuliers - Exonérations

Études F- 10 830, F-13 545, F-13 800, F-14 600, F- F-16 200, F-16 210, F-16 500

### Nouveau régime d'exonération des plus-values réalisées lors du départ en retraite d'un exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes (Art. 35)

Les exploitants soumis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des BIC des BNC ou des BA, peuvent bénéficier d'un nouveau régime d'exonération des plus-values en cas de cession à titre onéreux de leur entreprise individuelle, sous réserve qu'ils fassent valoir leurs droits à la retraite dans l'année qui suit la cession.

Le même régime bénéficie, aux mêmes conditions, aux contribuables qui exercent leur activité professionnelle au sein d'une société de personnes relevant de l'IR, en cas de cession de l'intégralité des droits ou parts qu'ils détiennent dans cette société, en vue de leur départ en retraite.

Ce régime d'exonération est soumis aux conditions suivantes :

- l'entreprise individuelle cédée ou la société de personnes doit répondre à la définition communautaire des PME ;
- l'activité de l'entreprise ou de la société de personnes doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans à la date de la cession ;
- l'exploitant ou l'associé doit cesser toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société de personnes ;
- le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire.

Des conditions particulières d'applications sont prévues pour les cessions d'activité qui font l'objet d'un contrat de location gérance ou d'un contrat comparable.

L'exonération porte sur l'ensemble des plus-values nettes à court terme réalisées à l'exclusion des plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont imposées dans les conditions de droit commun.

Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine demeurent exigibles au taux de 11 % sur les plus-values à long terme exonérées.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux plus-values de cession réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**257.** Le présent article institue un nouveau régime d'exonération des plus-values professionnelles en cas de cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou de l'intégralité des droits détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes (CGI, art. 151 septies A nouveau).

Pour bénéficier de ce régime d'exonération, l'exploitant exerçant une activité relevant des BIC, des BNC ou des BA, doit cesser toute activité dans l'année suivant la cession et faire valoir ses droits à la retraite.

Ce nouveau régime d'exonération constitue l'équivalent, pour les exploitants relevant de l'IR, du dispositif d'abattement pour durée de

détention, prévue à l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2005 (V. n° 45) en faveur des dirigeants de PME, qui peuvent ainsi bénéficier d'une exonération totale en cas de cession de l'intégralité des titres ou droits qu'ils détiennent dans une société soumise à l'IS, à partir de la huitième année complète de détention, à condition que cette cession s'accompagne de leur départ en retraite (CGI, art. 150-0 ter).

**258. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux plus-values de cession réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

L'Administration devrait retenir la date de réalisation juridique de la cession.

## CHAMP D'APPLICATION

### ► Entreprises et activités concernées

#### Forme juridique et nature de l'activité de l'entreprise

**259.** Le cédant peut être l'exploitant d'une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu ou un associé qui exerce son activité professionnelle dans une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes au sens des dispositions de l'article 151 nonies du CGI (CGI, art. 151 septies A, I, 2°).

Aux termes de l'article 151 nonies du CGI, lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter du même code, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels ou commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la

société sont considérés, notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93 du CGI, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

**Remarque :** En posant comme condition que le cédant doit faire valoir ses droits à la retraite (V. n° 271), le présent article exclut automatiquement les cessions à titre onéreux réalisées par une personne morale, même soumise à l'impôt sur le revenu.

**260.** Le régime d'exonération est susceptible de s'appliquer aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales et agricoles (CGI, art. 151 septies A, I, 1<sup>er</sup> al.).

## Taille de l'entreprise cédée ou de la société dont les parts sont cédées

**261.** L'entreprise individuelle cédée ou la société dont les parts sont cédées doit répondre à la définition communautaire des PME, c'est-à-dire remplir cumulativement les conditions suivantes :

- employer moins de 250 salariés et avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M € ou avoir un total de bilan inférieur à 43 M € (CGI, art. 151 septies A, I, 5°) ;
- son capital ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne remplissant pas les conditions d'effectif et de chiffre d'affaires ou de total du bilan ; cette condition s'apprécie de manière continue au cours de l'exercice (CGI, art. 151 septies A, I, 6°).

Ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de ce seuil, les parts détenues par l'intermédiaire de sociétés de capital risque, de fonds communs de placement à risques, de sociétés de développement régional, de sociétés financières d'innovation, de sociétés unipersonnelles d'investissement à risque, sous réserve qu'il n'existe pas de liens de dépendance, au sens de l'article 39, 12 du CGI entre la société et le groupement en cause et les sociétés ou fonds énumérés ci-avant.

Pour plus de détails sur cette définition, il convient de se reporter aux précisions apportées par l'Administration pour l'application du régime d'exonération des entreprises implantées en ZFU, qui prévoit une condition identique (CGI, art. 44 octies ; BOI 4 A-8-04 du 6-10-2005, n° 9 ; V. étude F-91 250-8).

**Remarque :** En pratique, les seuils précités ne devraient trouver à s'appliquer que de manière tout à fait exceptionnelle compte tenu de la catégorie d'entreprises visée par le nouveau dispositif.

### ► Opérations éligibles

**262.** Le nouveau dispositif d'exonération concerne uniquement la cession réalisée à titre onéreux :

#### ► d'une entreprise individuelle,

Les cessions d'entreprises individuelles qui font l'objet d'un contrat de location-gérance (ou d'un contrat comparable) sont également éligibles au dispositif d'exonération mais elles doivent respecter des conditions particulières (V. n° 276).

#### ► ou de l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé dans une société de personnes relevant de l'IR (CGI, art. 151 septies A, I, 2°).

### Cession à titre onéreux

**263.** L'exonération est réservée aux cessions à titre onéreux, c'est-à-dire pour l'essentiel aux ventes et aux opérations d'apport en société.

En cas d'apport en société, une condition d'absence de liens de contrôle entre le cédant et le cessionnaire doit être respectée (V. n° 273).

**264.** En revanche sont exclus :

- les transmissions à titre gratuit (donation ou transmissions successorales) ou,
- de manière générale, toute opération sans contrepartie, tel un retrait d'actif.

### Cession d'une entreprise individuelle

**265.** La notion d'entreprise individuelle, bien que de plus en plus couramment utilisée dans les dispositifs d'exonération ou de report d'imposition des plus-values profes-

sionnelles (Voir notamment la nouvelle rédaction des articles 41 et 151 octies du CGI aux n° 360 et 324), n'est pas expressément définie par le présent article.

Selon nos informations, l'Administration pourrait retenir une définition voisine de celle qui figurait en matière de droits d'enregistrement sous l'ancien article 789 B du CGI (aujourd'hui transféré sous l'article 787 B du CGI) qui prévoyait l'exonération des droits de mutation par décès, à concurrence de la moitié de leur valeur, de l'ensemble des biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

**266.** Les cessions de branche complète d'activité ne sont pas éligibles au dispositif d'exonération qui est conditionné par le départ à la retraite du cédant.

### Cession de l'intégralité des droits ou parts détenues dans une société de personnes soumise à l'IR

**267. Principes** - Sont également éligibles au nouveau dispositif d'exonération, les cessions à titre onéreux portant sur l'intégralité des droits ou parts détenus dans une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, dans laquelle un contribuable y exerce son activité professionnelle au sens de l'article 151 nonies du CGI.

**268.** À l'instar des précisions apportées pour l'application du régime d'exonération des cessions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies nouveau ; V. n° 168), les cessions portant sur seulement quelques titres, quels que soient les droits ou les pouvoirs que confèrent ces titres, ne peuvent pas bénéficier du dispositif d'exonération des cessions d'entreprises en vue d'un départ en retraite.

De même, le régime d'exonération n'est pas susceptible de s'appliquer en cas de cession par les associés des éléments inscrits à l'actif de la société préalablement à sa dissolution et à l'annulation des parts.

**269. Cas particulier des sociétés à prépondérance immobilière** - Lorsque l'actif de la société ou du groupement est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis non affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts, les plus-values de cession des parts sont imposées dans les conditions de droit commun (CGI, art. 151 septies A, III, 2°).

L'appréciation de la condition de prépondérance immobilière s'effectue dans les mêmes conditions que celles prévues pour l'application du régime d'exonération des cessions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies ; V. n° 168).

Ainsi, les parts d'une société sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération même lorsque celle-ci est à prépondérance immobilière, à condition que cette prépondérance résulte d'immeubles affectés par la société à sa propre exploitation.

À l'inverse des dispositions prévues pour l'application du régime d'exonération des cessions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies ; V. n° 168), le présent article ne prévoit pas que les terrains à bâtir sont réputés ne pas être affectés à l'exploitation. Ainsi, les terrains à bâtir inscrits au bilan d'une société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle devront être pris en compte parmi les éléments immobiliers d'exploitation, pour l'appréciation de la condition de prépondérance immobilière, à condition bien sûr qu'ils aient été acquis pour les besoins de l'exploitation et non dans un but spéculatif.

## CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONERATION

### ► Durée d'activité préalable à la cession

**270.** L'activité de l'entreprise ou de la société dont les parts sont cédées doit avoir été exercée pendant **au moins cinq ans à la date de la cession** (CGI, art. 151 septies A, I, 1°).

Cette condition devrait s'apprécier dans **les mêmes conditions que celles prévues pour l'application de l'article 151 septies du CGI** (V. n° 211), c'est-à-dire à partir du début effectif de l'activité (date de création ou d'acquisition de l'exploitation ou de la clientèle). S'agissant du terme de la période de cinq ans, l'Administration devrait retenir, selon nos informations, la date de réalisation juridique de la cession.

Conformément aux règles du droit civil (C. civ., art. 1583), la date de réalisation des plus-values ou moins-values est celle à laquelle, l'accord étant intervenu sur la chose et le prix, la vente peut être considérée comme parfaite (V. étude F-16 100-14 et s.).

### ► Départ en retraite de l'exploitant ou du titulaire des parts

**271.** Dans l'année suivant la cession, le cédant doit :

► **cesser toute fonction** dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés et,

En pratique, le dirigeant doit cesser ses fonctions de dirigeant et ne peut plus exercer de fonction salariée. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur la portée de cette condition notamment dans le cas où le cédant exerce une activité de consultant auprès de l'entreprise cédée ou de la société de personnes dans laquelle il a cédé l'intégralité de ses parts.

► **faire valoir ses droits à la retraite** (CGI, art. 151 septies A, I, 3°).

**272.** La cessation de fonction et le départ en retraite doivent intervenir au cours de **l'année suivant la cession**. Selon nos informations, l'Administration devrait **décompter ce délai sur douze mois**, à partir de la date du transfert juridique de propriété de l'entreprise ou des titres, jusqu'à la date à laquelle le cédant fait valoir ses droits à la retraite.

### ► Absence de contrôle du cessionnaire par le cédant

**273.** Afin d'éviter un détournement du dispositif, notamment en vue de réaliser des opérations de refinancement, le présent article subordonne l'exonération à l'absence de contrôle par le cédant du capital de la structure cessionnaire.

Par hypothèse, cette condition ne s'applique que lorsque le cessionnaire est une personne morale.

### Pourcentage maximal de détention de la structure cessionnaire

**274.** Le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, **plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux** de l'entreprise cessionnaire (CGI, art. 151 septies A, 4°).

Pour l'appréciation de ce seuil de détention, il est tenu compte des droits détenus directement par le cédant et également de ceux détenus indirectement, via des personnes morales interposés entre le cédant et le cessionnaire.

**Remarque :** Les parts détenues par d'autres personnes du cercle familial ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de la participation dans la structure cessionnaire.

### Modalités d'appréciation de la condition dans le temps

**275.** L'absence de contrôle du capital de la structure cessionnaire s'apprécie de manière continue. Elle est exigée au moment de la cession de l'entreprise individuelle ou des parts ainsi que dans les trois ans qui suivent cette cession.

L'exonération est remise en cause si le cédant ne remplit pas cette condition à un moment quelconque au cours des **trois années** qui suivent la réalisation de l'opération ayant bénéficié du régime d'exonération (CGI, art. 151 septies A, II).

### ► Cessions d'activités faisant l'objet d'un contrat de location-gérance

#### Conditions particulières d'exonération

**276.** La cession à titre onéreux d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable peut bénéficier du régime d'exonération institué par le présent article si les conditions suivantes sont **simultanément** satisfaites :

– l'activité est **exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location** ;

Il n'est donc pas tenu compte du délai de location mais seulement de la période d'exploitation en direct par le loueur du fonds, avant la conclusion du contrat.

– la **cession est réalisée au profit du locataire** (CGI, art. 151 septies A, IV).

**277.** Ces conditions particulières s'ajoutent aux conditions générales examinées précédemment (cession à titre onéreux, départ à la retraite dans l'année qui suit la cessation, ...).

**Remarque :** D'une manière générale, la loi de finances rectificative pour 2005 apporte plusieurs modifications au régime fiscal des cessations progressives d'activités dans le cadre de contrats de location-gérance.

Les **loueurs de fonds** sont désormais **exclus du régime d'exonération des petites entreprises** (CGI, art. 151 septies ; V. n° 211). Ils sont également exclus, selon l'Administration, du régime de report d'imposition prévu à l'article 41 du CGI en faveur des transmissions à titre gratuit d'entreprises individuelles (Rép. Bobe, JOAN 29-3-2005, p. 3265 ; V. D.O Actualité 19/2005, § 96).

En revanche, ces contribuables peuvent bénéficier non seulement du régime d'exonération prévu par le présent article mais également de celui prévu en faveur des cessions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activités ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quinquies ; V. n° 168).

#### Contrats de location-gérance concernés

**278.** L'exonération s'applique à la location-gérance au sens strict mais également aux contrats comparables.

L'Administration a déjà eu l'occasion de préciser ce qu'elle entendait par « location-gérance » et « contrats comparables » pour l'application du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI, dans son ancienne rédaction. Selon nos informations, cette doctrine serait reprise à l'identique pour l'application du régime d'exonération prévu par le présent article. Les **contrats de location-gérance** s'entendraient donc de toute convention par laquelle le propriétaire d'une entreprise concède à un tiers, moyennant le paiement de redevances, la jouissance des moyens nécessaires à son exploitation, à charge pour le bénéficiaire d'en tirer profit à ses risques et périls. Les **contrats de location de clientèle libérale** sont



assimilés par l'Administration à des contrats de location-gérance. En revanche sont exclus de cette assimilation les

baux à ferme et à métayage (Doc. adm. 4 B-213, §§ 16 et s. et V. étude F-16 200-43 et s.).

## PORTÉE DE L'EXONÉRATION

### ► Plus-values professionnelles exonérées

#### Exonération de la plupart des plus-values à court terme et à long terme

**279.** L'exonération prévue dans le cadre du présent article, s'applique aux montants nets :

– des plus-values à court terme soumises au barème progressif de l'IR ;

– des plus-values à long terme taxées au taux de 16 % (s'agissant du maintien des prélèvements sociaux aux taux de 11 %, voir n° 285) à l'exclusion des plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont imposées dans les conditions de droit commun.

Les profits sur stocks sont également imposés dans les conditions de droit commun.

**280.** L'application du régime d'exonération ne ferait pas obstacle à l'imputation des moins-values nettes réalisées.

#### Imposition des plus-values relatives à des actifs immobiliers

**281. Actifs immobiliers imposables** - Le présent article prévoit expressément l'imposition dans les conditions de droit commun des plus-values portant :

► sur des biens immobiliers bâtis ou non bâtis,  
 ► ou des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué :

– de biens immobiliers bâtis ou non bâtis, ou,  
 – de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts (CGI, art. 151 septies A, III, 1°).

**282.** Cette exclusion vise tous les actifs immobiliers, bâtis ou non bâtis, affectés ou non à l'exploitation, ainsi que les parts de société à prépondérance immobilière.

**283. Modalités d'appréciation de la situation de prépondérance immobilière** - Les parts de sociétés à prépondérance immobilière sont définies comme celles

émises par des sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

La notion « d'actif principalement constitué de biens immobiliers » renvoie à un seuil de 50 % qui s'apprécie sur l'intégralité de l'actif (immobilisé et circulant).

Les détentions indirectes d'immeubles, droits ou parts sont prises en compte en tant que titres de sociétés à prépondérance immobilière, quel que soit le nombre de structures interposées entre l'associé et les biens immobiliers, droits ou parts.

**284.** Il s'agit de la même exclusion que celle prévue pour l'application du régime d'exonération des cessions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies ; V. n° 168). Le nouvel article 151 septies A du CGI ne précise pas les modalités d'appréciation de cette prépondérance.

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point, notamment pour déterminer la date à laquelle il convient de se placer pour apprécier cette condition de prépondérance immobilière (date de la cession, ou plus proche date de clôture d'exercice ou d'arrêté comptable).

**Remarque :** Les plus-values à long terme portant sur des actifs immobiliers peuvent toutefois bénéficier du nouveau dispositif d'abattement pour durée de détention prévue à l'article 151 septies B du CGI qui est cumulable avec le régime d'exonération prévu par le présent article (voir exemple au n° 288).

### ► Maintien des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine

**285.** Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine (CSG, CRDS, prélèvement social de 2 %, contribution additionnelle de solidarité), actuellement perçus au taux global de 11 %, demeurent exigibles sur les plus-values à long terme exonérées (CGI, art. 1600-0 H, 5 ; C.SS, art. L. 136-6, II bis).

## ARTICULATION AVEC D'AUTRES RÉGIMES D'EXONÉRATION OU DE REPORT D'IMPOSITION

### ► Non-cumul avec les régimes de report d'imposition

**286.** Le régime d'exonération institué par le présent article n'est pas cumulable avec les régimes de report d'imposition suivants :

– apport en société d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (CGI, art. 151 octies) ;  
 – restructuration de SCP (CGI, art. 151 octies A) ;  
 – apport de brevets, inventions brevetables ou procédés de fabrication industriels (CGI, art. 93 quater, I ter).

Les régimes de report d'imposition prévus à l'article 151 nonies du CGI ne sont pas visés dès lors que le cumul n'est pas envisageable

avec le régime d'exonération institué par le présent article qui s'applique à la cession de l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé.

### ► Cumul avec certains régimes d'exonération

#### Régimes d'exonération concernés

**287.** Le régime d'exonération institué par le présent article peut se cumuler avec

► les régimes d'exonération :

– des petites entreprises (CGI, art. 151 septies ; V. n° 211) ;

– des cessions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activités ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies ; V. n° 168).

► le nouveau dispositif d'abattement pour durée de détention sur les plus-values à long terme immobilières (CGI, art. 151 septies B, V. n° 293).

**Remarque :** Le cumul du régime d'exonération institué par le présent article avec le régime d'exonération des petites entreprises (CGI, art. 151 septies) ou avec le régime d'exonération des cessions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies) ne présente pas d'intérêt dans le cas où l'exploitant remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération totale.

En effet, ces deux régimes d'exonération permettent à l'exploitant de bénéficier d'une exonération des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine qui sont normalement exigibles au taux de 11 % sur le montant des plus-values à long terme.

En revanche, dans le cas où l'exploitant remplit les conditions prévues pour bénéficier de l'exonération partielle prévue par ces deux régimes d'exonération, le cumul avec le régime d'exonération prévu par le présent article permettra à l'exploitant de bénéficier, toutes conditions étant supposées remplies, d'une exonération sur le reliquat de plus-values imposables (hors plus-values immobilières et hors prélèvements sociaux sur les plus-values à long terme).

### Exemple d'application cumulée des différents régimes d'exonération et d'abattement

**288. Données** - Un libraire vend le 1<sup>er</sup> janvier 2006 son entreprise individuelle à son fils dans le cadre de son départ à la retraite. La valeur du fonds de commerce est estimée à 350 000 € par les parties, dégageant une plus-value à long terme de 300 000 €.

La vente des murs de la librairie dégage une plus-value à long terme de 200 000 € (ces immeubles sont au bilan de l'entreprise depuis vingt ans).

L'entreprise cédée n'excède pas les seuils de chiffre d'affaires, de total de bilan ou d'employés prévus pour l'application du régime d'exonération des plus-values réalisées lors du départ en retraite d'un exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes (CGI, art. 151 septies A).

Le cédant décide d'appliquer cumulativement à cette opération les régimes prévus :

– en cas départ en retraite d'un exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes (CGI, art. 151 septies A) ;

– en cas de cession d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies ; V. n° 168) ;

– du dispositif d'abattement pour durée de détention sur les plus-values à long terme immobilières (CGI, art. 151 septies B ; V. n° 293).

**289. Plus-value sur actifs immobiliers** - En raison de la durée de détention des biens (20 ans), la plus-value à long terme est **totale**ment exonérée conformément aux dispositions de l'article 151 septies B du CGI.

La plus-value à court terme (à hauteur des amortissements déduits) est **imposable** dans les conditions de droit commun (résultat d'exploitation).

**290. Plus-value sur fonds de commerce** - La cession à titre onéreux étant réalisée dans le cadre d'un départ à la retraite, la plus-value sur la vente du fonds est **totale**ment exonérée sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI.

**291. Prélèvements sociaux exigibles** - Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine demeurent exigibles sur les plus-values à long terme exonérées en application de l'article 151 septies A du CGI.

Néanmoins, l'application de l'article 238 quindecies du CGI permet une exonération partielle de contributions sociales, à proportion des plus-values à long terme exonérées sur le fondement de ces dispositions.

**292. Synthèse** - Fraction des plus-values à long terme exonérées sur le fondement de l'article 238 quindecies du CGI :  $(500\ 000 - 350\ 000) / 200\ 000 = 0,75$   
 $0,75 \times 300\ 000 = 225\ 000\ €$

La plus-value à long terme, demeurant taxable (75 000 €) après application de l'article 238 quindecies du CGI, est totalement exonérée compte tenu de l'option pour le régime de l'article 151 septies A du CGI. La quote-part de plus-value exonérée en vertu de l'article 238 quindecies du CGI (225 000 €) n'est pas assujettie aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.

En définitive, l'exploitant devra verser :

– l'impôt sur la plus-value immobilière à court terme à hauteur de l'intégralité des amortissements déduits ;

– les **prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux de 11 % sur la plus-value à long terme exonérée en application de l'article 151 septies A du CGI** sur une assiette de 75 000 €, soit  $75\ 000 \times 11\ \% = 8\ 250\ €$ . ■

## PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

Régimes particuliers - Exonérations

Études F- 10 830, F-13 545, F-13 800, F-14 600, F- F-16 200, F-16 210, F-16 500

### Institution d'un dispositif d'abattement pour durée de détention sur les plus-values à long terme portant sur des biens ou droits immobiliers (Art. 36)

Les exploitants soumis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des BIC des BNC ou des BA, peuvent bénéficier d'un nouveau régime d'abattement pour durée de détention sur les plus-values à long terme portant sur :

- des biens immobiliers bâtis ou non bâtis affectés à leur exploitation ;
- des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué soit de biens immobiliers bâtis ou non bâtis, affectés à leur exploitation, soit de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens droits ou parts ;
- des droits afférents à un contrat de crédit bail immobilier.

L'abattement est calculé au taux de 10 %, pour chaque année de détention, au-delà de la cinquième, échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value.

Les plus-values professionnelles à long terme, portant sur des biens immeubles, bénéficient ainsi, comme les plus-values immobilières des particuliers, d'une exonération totale au terme de 15 années de détention.

Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine ne sont pas exigibles sur la fraction des plus-values à long terme qui bénéficie d'un abattement ou d'une exonération totale.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**293.** Le présent article prévoit que les plus-values à long terme, soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies du CGI, réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième lorsque ces plus-values portent sur :

- des biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;
- des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;
- des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier.

**294.** Ce nouveau dispositif d'abattement pour durée de détention, codifié à l'article 151 septies B du CGI, est très largement inspiré de celui prévu pour les plus-values immobilières des particuliers (CGI, art. 150 VC, I ; V. étude F-11 855-60 et s.).

Il laisse cependant à la charge de l'exploitant l'imposition correspondant à la fraction court terme de la plus-value réalisée alors que le dispositif d'abattement portant sur les plus-values immobilières des

particuliers prévoit une exonération totale mais qui ne s'étend pas aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.

Il permet d'atténuer les distorsions fiscales entre les immeubles affectés à d'une exploitation et ceux conservés dans le patrimoine privé. Ces distorsions apparaissent injustifiées au regard du principe de liberté d'affectation au bilan d'exploitation.

**295. Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Le nouvel abattement de 10 % est donc susceptible de bénéficier aux immeubles ou droits immobiliers figurant, à cette même date, à l'actif des exploitants concernés en retenant, pour le calcul de la durée de détention, la période d'inscription à l'actif antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2006. Ainsi, les plus-values professionnelles à long terme, réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 sont totalement exonérées lorsqu'elles portent sur des biens ou droits immobiliers, inscrits à l'actif des exploitants depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1991.

Les cessions d'immeubles ou de droits immobiliers réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, au cours d'exercices ouverts avant cette même date, peuvent également bénéficier de l'abattement pour durée de détention pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

## CHAMP D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT POUR DURÉE DE DÉTENTION

### ► Entreprises concernées

**296.** Il s'agit des entreprises individuelles exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC des BNC ou des BA, quel que soit leur régime d'imposition.

Sont également concernées les sociétés relevant du régime fiscal des sociétés de personnes à l'exclusion de celles ayant opté pour leur assujettissement à l'IS.

Remarque : Si la loi ne réserve pas expressément l'abattement aux activités exercées à titre professionnel, la nature des biens éligibles devrait exclure en pratique les activités de rapport (location nue ou

meublée, loueur de fonds, holdings passives...) du champ d'application du dispositif d'abattement.

### ► Plus-values ouvrant droit à abattement

**Plus-values professionnelles à long terme portant sur des actifs immobiliers**

**297.** L'abattement pour durée de détention s'applique à toutes les plus-values immobilières à long terme réalisées à titre professionnel, indépendamment des circonstances de leur réalisation.

Dès lors qu'il ne s'applique qu'aux plus-values professionnelles à long terme, le dispositif d'abattement pour durée

de détention ne peut concerner que **les plus-values réalisées sur des actifs immobiliers détenus depuis plus de deux ans** et seulement à hauteur de la seule plus-value qui excède le montant des amortissements déduits s'il s'agit d'un immeuble amortissable.

**298.** S'agissant d'un abattement sur plus-values, les **immeubles détenus en stock** (sociétés de construction-vente, marchands de biens...) **ne peuvent pas bénéficier du dispositif d'abattement.**

### Notion de réalisation

**299.** La loi ne limite pas cet abattement à certaines opérations particulières, comme la transmission à titre gratuit ou la cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité.

Il convient donc de retenir la notion de réalisation au sens large. Il s'agit de toute **opération** ou tout **événement** ayant pour résultat de **faire sortir un élément immobilier de l'actif de l'entreprise**, quelles que soient les circonstances qui ont pu conduire à la cession.

### ► Biens ou droits immobiliers éligibles

**300.** La loi définit trois catégories d'actifs immobiliers éligibles :

► les **biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation** (CGI, art. 151 septies B, I, 1°) ;

► les **droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation** (CGI, art. 151 septies B, I, 2°) ;

► les **droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier** (CGI, art. 151 septies B, II, 1°) conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7, 2 du Code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif (CGI, art. 151 septies B, II, 1°).

### Condition d'affectation des actifs immobiliers à l'exploitation de l'entreprise

**301.** Seuls les **actifs immobiliers affectés à la propre exploitation de l'entreprise** ouvrent droit à l'abattement pour durée de détention.

**302.** Selon nos informations, pour l'appréciation de la condition d'affectation, l'Administration reprendrait la définition qu'elle a retenue pour l'application du régime des plus-values immobilières des particuliers aux plus-values de cession de titres de société à prépondérance immobilière (BOI 8 M-1-04 du 14-1-2004, n° 94 et suivants ; V. étude F-11 880-17).

Ainsi, les immeubles affectés à la propre exploitation de l'entreprise seraient ceux qui constituent des **moyens permanents d'exploitation.**

Compte tenu de cette définition se trouveraient donc **exclus du champ d'application de l'abattement** :

- les **immeubles de placement,**
- les **immeubles donnés en location moyennant des redevances calculées d'après le chiffre d'affaires du locataire,**
- les **droits détenus dans des sociétés à prépondérance immobilière.**

A moins que les immeubles détenus par ces sociétés soient eux-mêmes affectés à l'exploitation de l'entreprise qui détient les droits de la société.

Seuls les immeubles affectés à l'exploitation d'une activité économique, industrielle ou commerciale, seraient ainsi éligibles. Selon ce critère, les **immeubles affectés à la location pure, nue ou meublée, civile ou commerciale, seraient exclus** du bénéfice de l'abattement.

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

**303.** La doctrine administrative en vigueur précise également qu'il n'y a pas d'affectation commerciale par la forme ; **l'inscription de biens ou droits immobiliers à l'actif d'une société commerciale ne suffit pas à caractériser une affectation à une activité commerciale** (BOI 8 M-1-04, n° 97).

### Parts de sociétés à prépondérance immobilière

**304.** Il s'agit des **droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué** :

- de **biens immobiliers bâtis ou non bâtis** qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, ou,
- de **droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts** qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation.

L'appréciation de la condition de prépondérance immobilière s'effectue, sous réserve de la condition d'affectation à l'exploitation, selon les mêmes règles que celles prévues pour l'application du régime d'exonération des cessions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies ; V. n° 168).

Ainsi, les parts d'une société sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération même lorsque celle-ci est à prépondérance immobilière, à condition que **cette prépondérance résulte d'immeubles affectés par la société à sa propre exploitation.**

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point, notamment pour déterminer la date à laquelle il convient de se placer pour apprécier cette condition de prépondérance immobilière (date de la cession, ou plus proche date de clôture d'exercice ou d'arrêté comptable).

Il est observé que les détentions indirectes d'immeubles, quel que soit le nombre de structures juridiques interposées entre l'associé et les biens immobiliers, sont prises en compte pour la définition de la prépondérance immobilière.

### Exclusion des terrains à bâtir

**305.** Les terrains à bâtir, au sens des dispositions de l'article 1594-0 G, A, I sont réputés ne pas être affectés à l'exploitation (CGI, art. 151 septies B, II, 2°). Ces terrains sont donc systématiquement exclus de l'abattement, qu'ils soient détenus directement ou indirectement.

Les terrains à bâtir s'entendent en principe des biens (notamment terrains nus, terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, immeubles inachevés) acquis en vue d'y édifier des constructions entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière.

Ainsi, les terrains cédés à des personnes physiques ne sont pas concernés par cette mesure lorsqu'ils sont destinés à la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation et ont, de ce fait, supporté les droits de mutation à titre onéreux (taxe de publicité foncière ; droits d'enregistrement).



## MODALITES D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT

**306.** L'abattement de 10 % est applicable au montant de la plus-value immobilière à long terme, pour chaque année de détention échue au-delà de la cinquième, au titre de l'exercice (ou de l'année) de réalisation de la plus-value.

### ► Décompte de la durée de détention

#### Point de départ du délai de détention

**307.** Pour le calcul du délai de détention, le point de départ devrait correspondre à l'inscription du bien à l'actif du bilan de l'entreprise (ou sur le registre des immobilisations).

Il ne devrait donc pas être possible de prendre en compte la période de détention préalable à cette inscription, quand bien même l'exploitant était propriétaire avant cette inscription.

**308. Biens immobiliers affectés successivement au patrimoine privé puis au patrimoine professionnel -** Dans l'hypothèse d'actifs immobiliers « migrants » entre le patrimoine privé et le patrimoine professionnel, seule la durée d'inscription au bilan devrait être prise en compte pour le calcul de la durée ouvrant droit à l'abattement sur le fondement du nouvel article 151 septies B du CGI.

**Exemple :** Un immeuble détenu par un exploitant individuel depuis l'année N est inscrit en N + 7 au bilan de l'entreprise individuelle puis retiré de ce bilan en N + 10 pour réintégrer le patrimoine privé.

L'abattement pour durée de détention prévu par le présent article ne peut trouver à s'appliquer dès lors que le bien a été inscrit moins de cinq ans à l'actif de l'entreprise.

**309. Biens immobiliers ayant fait l'objet d'affectations successives au patrimoine professionnel -** Selon nos informations, la durée de détention du bien devrait pouvoir s'apprécier en cumulant des périodes distinctes d'inscription au bilan d'une exploitation, sous réserve qu'il s'agisse de la même entreprise, dans le cas où un bien ferait l'objet de retraits et d'inscriptions successives au bilan ou au registre des immobilisations (« allers-retours » entre le patrimoine professionnel et le patrimoine privé).

**Exemple :** Un immeuble détenu par un exploitant individuel depuis l'année N est inscrit en N + 7 au bilan de l'entreprise individuelle puis retiré de ce bilan en N + 10 pour réintégrer le patrimoine privé.

En N + 12, l'exploitant réinscrit le bien au même bilan professionnel et le vend en N + 16.

Pour le calcul de la durée de détention, les deux périodes d'inscription au bilan devraient pouvoir se cumuler (3 + 4 = 7).

#### Terme de la période de détention

**310.** Pour déterminer le terme de la période de détention, il est tenu compte des années de détention échues au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value.

Ainsi, les années de détention devraient se calculer par période de douze mois à compter de la date d'inscription au bilan.

Il faudra donc qu'un bien ait été inscrit au bilan (ou au registre des immobilisations) pendant au moins soixante mois (5 x 12) pour ouvrir droit à un abattement.

La durée de détention prend fin au moment de la réalisation de la plus-value, qui diffère suivant la nature de l'opération (vente, apport, retrait d'actif...).

### ► Calcul et portée de l'abattement

**311.** L'abattement est égal à 10 % de la plus-value à long terme par année de détention échue au-delà de la cinquième.

Il en résulte que la plus-value à long terme normalement taxée au taux de 27 % (16 % + prélèvements sociaux au taux de 11 %) est totalement exonérée au terme de quinze années révolues de détention.

**Exemple :** Vente d'un terrain acquis le 1<sup>er</sup> janvier N par une entreprise individuelle et cédé le 2 janvier N + 12 par la même entreprise. La vente dégage une plus-value à long terme de 900 000 €. Le terrain a été constamment inscrit au bilan de l'entreprise, de l'année N jusqu'en N + 12.

Au moment de la cession, le terrain est détenu depuis 12 années révolues, dont sept ouvrent droit chacune à un abattement de 10 %, soit 70 % au total.

La plus-value à long terme réalisée ne sera donc imposable qu'à hauteur de : 30 % x 900 000 = 270 000 €.

**312.** La fraction ou la totalité de la plus-value à long terme exonérée n'est pas assujettie aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine perçus au taux de 11 %.

### ► Articulation avec d'autres régimes

**313.** Le nouvel abattement pour durée de détention (CGI art. 151 septies B) peut se cumuler avec :

- les régimes d'exonération des plus-values professionnelles prévus aux articles 151 septies, 151 septies A et 238 quinquies du CGI ;

- les régimes de report ou d'étalement de l'imposition de plus-values immobilières professionnelles, comme ceux prévus aux articles 41 ou 151 octies du CGI.

**Exemple :** Un artisan donne l'intégralité des éléments affectés à son activité professionnelle, dont les immeubles (murs et terrain), à son fils unique. La donation est réalisée dans les conditions et sous le bénéfice du régime prévu à l'article 41 du CGI. Les biens immobiliers sont au bilan de l'exploitation du donateur depuis onze années échues, à la date de réalisation de la donation.

La plus-value à long terme sur ces immeubles bénéficie d'un abattement de 60 % au titre des 6 années échues au-delà de la 5<sup>e</sup> année de détention.

La plus-value à court terme restant imposable ainsi que la fraction non exonérée de la plus-value à long terme pourront bénéficier du régime de report d'imposition prévu à l'article 41 du CGI.

**Remarque :** Selon nos informations, l'Administration devrait apporter des précisions sur la computation du délai de détention des actifs immobiliers pour les opérations qui présentent un caractère intercalaire au plan fiscal :

- apports en société placés sous le régime de l'article 151 octies du CGI,

- transmissions à titre gratuit réalisées dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI.

Ces opérations n'auraient pas d'incidence sur la computation du délai de détention, en cas de cession ultérieure des actifs immobiliers. Le délai de cinq ans serait décompté à partir de la date d'inscription des actifs immobiliers au bilan (ou au registre des immobilisations) de l'entreprise apporteuse.

Ainsi, en cas de cession ultérieure par la société bénéficiaire de l'apport, la plus-value à long terme de cession bénéficierait d'une exonération totale et la plus-value à long terme d'apport d'une dispense de réintégration à condition que le délai de détention des actifs immobiliers par l'entreprise apporteuse (de la date d'inscription à la date d'apport) ajouté au délai de détention de la société bénéficiaire de l'apport (de la date de l'apport à la date de la cession) soit au moins égal à 15 années complètes.

En cas de cession des actifs immobiliers, au cours de la période de détention intermédiaire, c'est-à-dire entre cinq et quinze années de détention du bien, l'Administration serait en droit de demander la réintégration de l'intégralité de la plus-value à long terme constatée lors de l'apport. En pratique, dans cette situation, elle devrait admettre d'appliquer un abattement pour durée de détention de 10 % sur la plus-value à long terme qui doit être réintégrée. ■

## PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

**Portefeuille-titres** - Sursis d'imposition en cas d'échange ou de conversion de titres  
*Étude F-16 440*

### Aménagement du régime de sursis d'imposition prévu en cas d'échange ou de conversion de titres (Art. 39, I et III, 1)

Le régime fiscal de sursis d'imposition prévu en cas d'échange ou de conversion de titres est adapté pour tenir compte de la création des actions de préférence par l'ordonnance du 24 juin 2004 portant réforme du régime des valeurs mobilières émises par les sociétés commerciales.

Ce régime est également étendu aux opérations d'échange d'obligations en actions.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations réalisées au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2005.

## RÉGIME ACTUEL

**314. Régime fiscal des échanges de titres** - Le profit ou la perte résultant de l'échange d'actions effectué dans le cadre d'une offre publique d'échange ou de la conversion d'obligations en actions, réalisée conformément à la réglementation en vigueur, est compris obligatoirement dans le résultat de l'exercice au cours duquel les actions reçues en échange sont cédées (CGI, art. 38, 7).

**315.** Ce mécanisme de sursis d'imposition, susceptible de bénéficier à toutes les entreprises soumises, de droit ou sur option, à l'IS ainsi qu'aux entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition dans la catégorie des BIC ou des BA, concerne les opérations suivantes :

- ▶ les échanges d'actions effectués dans le cadre d'une offre publique d'échange et les conversions d'obligations en actions ;
- ▶ les opérations d'échange portant sur des certificats d'investissement, des certificats coopératifs d'investissement, des certificats pétroliers, des certificats de droit de vote et des actions à dividende prioritaire sans droit de vote ainsi qu'à la conversion d'actions ordinaires en actions à dividende prioritaire sans droit de vote ou de ces dernières en actions ordinaires ;
- ▶ le remboursement, par la société émettrice, des porteurs d'obligations remboursables en actions, lorsque cette même société procède à l'opération susvisée par émission concomitante d'actions ;
- ▶ les opérations d'échange et de conversion comportant

la remise d'actions assortis de droits de souscription d'obligations et les opérations d'échange d'actions assorties d'un certificat de valeur garantie.

En revanche, les opérations d'échange d'obligations contre des actions n'entrent pas dans le champ d'application du dispositif de sursis d'imposition.

En cas d'échange ou de conversion avec soulte, le sursis n'est pas applicable si le total de la soulte et, le cas échéant, du prix des droits de souscription d'obligations dépasse 10 % de la valeur nominale des actions attribuées ou si ce total excède la plus-value réalisée.

**316. Création des actions de préférence** - L'ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004 portant réforme du régime des valeurs mobilières émises par les sociétés commerciales a créé une nouvelle catégorie de titres de capital, les actions de préférence (C. com., art. L. 228-11 à L. 228-20).

Ces actions, qui peuvent être émises par les SA, les SCA et les SAS, peuvent offrir des droits particuliers très variés définis dans les statuts de la société émettrice. Toutefois, leur gestion « contractuelle » via les statuts sera beaucoup plus souple que celle des certificats d'investissement, des actions de priorités et des actions à dividende prioritaire sans droit de vote qu'elles ont vocation à remplacer et dont les caractéristiques étaient strictement définies dans la loi (V. Étude A-60 150-37 et s.).

Le décret d'application en Conseil d'État n° 2005-112 du 10 février 2005 permet la création effective des actions de préférence (V. D.O Actualité 13/2005, § 95 et s.).

## RÉGIME NOUVEAU

**317.** Le présent article adapte la rédaction de l'article 38, 7 du CGI afin de prendre en compte la création des actions de préférence pour l'application du régime de sursis d'imposition et étend le bénéfice de ce régime aux échanges d'obligations contre des actions.

**318. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux opérations réalisées au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2005.

### ▶ Prise en compte de la nouvelle catégorie des actions de préférence

**319.** Le présent article modifie la rédaction de l'article 38, 7 du CGI et rend éligibles au sursis d'imposition les opérations suivantes :

- ▶ les échanges portant sur des actions de préférence ;
- ▶ les conversions :
  - d'actions à dividendes prioritaires en actions de préférence ;
  - d'actions ordinaires en actions de préférence ;
  - d'actions de préférence en actions ordinaires ;
  - d'actions de préférence en actions de préférence d'une autre catégorie.

L'article 38, 7 du CGI comportant une liste limitative d'opérations et de titres éligibles, les opérations afférentes aux actions de préférence ne pouvaient pas, en l'absence d'aménagement législatif, bénéficier du régime de sursis d'imposition.

En revanche, le sursis d'imposition prévu à l'article 38, 7 bis du CGI, applicable sur option au profit ou à la perte réalisé lors de l'échange

de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de sociétés fait référence de manière générale aux droits sociaux et ne nécessite pas de modification législative afin d'intégrer les actions de préférence.

**320.** Cet aménagement permet de viser toutes les opérations pouvant comprendre des actions de préférence. On remarquera à cet égard que si le texte prévoit bien la conversion d'actions à dividendes prioritaires en actions de préférence, l'opération inverse n'est pas visée car elle est juridiquement impossible.

En effet, la possibilité d'émettre des actions à dividendes prioritaires a été supprimée par l'ordonnance du 24 juin 2004 précitée.

**321.** La notion de conversion d'actions de préférence en actions de préférence d'une autre catégorie devrait pouvoir recouvrir des opérations très diverses, allant d'un simple aménagement des droits des associés à un changement profond des droits attachés aux actions, comme la création d'un droit aux résultats de la filiale de l'émettrice par exemple.

### ► Extension du régime aux échanges d'obligations en actions

**322.** Le présent article prévoit que le profit ou la perte résultant de l'échange d'obligations en actions bénéficie du sursis d'imposition, et sera donc compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les actions seront cédées (CGI, art. 38, 7, al. 1<sup>er</sup> modifié).

Il est ainsi mis fin à une différence de traitement peu compréhensible entre les obligations convertibles et les obligations échangeables.

En effet, si les deux types d'opérations présentent des caractéristiques distinctes pour la société émettrice (une seule augmentation de capital dans un cas, plusieurs au fur et à mesure des conversions, dans l'autre), elles ont des effets similaires du point de vue de l'actionnaire. En particulier, il s'agit dans les deux cas d'opérations ne dégageant pas de liquidités pour le bénéficiaire.

**323.** En revanche, l'article 38, 7 du CGI n'a été modifié ni au regard du régime fiscal applicable aux obligations remboursables en actions, ni au regard de celui applicable aux droits de souscriptions d'obligations, attachés ou non aux actions, et aux opérations avec soultes.

Ainsi, les obligations remboursables en actions restent dans le champ d'application du dispositif avec leurs contraintes spécifiques (émission d'actions concomitantes au remboursement des obligations).

S'agissant des opérations d'échange d'obligations contre des actions assorties de droits de souscription d'obligations, la nouvelle rédaction du texte ne prend pas en compte les droits de souscription d'obligations remis lors de l'échange pour le calcul du montant et de la limite de la soulte, et ne précise pas non plus le régime fiscal applicable lors de la remise de ces droits.

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur cette question. ■

## CESSION OU CESSATION D'ENTREPRISES, DÉCÈS DE L'EXPLOITANT

### Apport en société d'une entreprise individuelle

Etudes F-14 620, F-16 500, F-16 520 et F-27 800-90

## Aménagement du régime de report d'imposition en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle (Art. 38, III)

Le report d'imposition des plus-values professionnelles constatées à l'occasion de l'apport à une société par une personne physique de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ou d'une branche complète d'activité est assoupli dans les conditions suivantes :

- la notion d'apport de « l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle » est remplacée par la notion d'apport d'une « entreprise individuelle »,
- la règle selon laquelle les immeubles inscrits à l'actif immobilisé de l'entreprise individuelle mise en société peuvent être conservés par la personne physique est étendue aux activités autres qu'agricoles dans des conditions plus souples qu'auparavant,
- les conditions du maintien de report d'imposition en cas de transmission à titre gratuit de la nue-propriété des titres ou en cas d'opération de restructuration sont assouplies.

Toutefois, le cumul du présent dispositif avec le nouveau dispositif de l'article 151 septies du CGI (V. n° 211) est désormais interdit.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations d'apport réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

**324.** L'article 151 octies du CGI autorise le report d'imposition des plus-values professionnelles constatées à l'occasion de l'apport à une société par une personne physique de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ou d'une branche complète d'activité.

**325.** L'option pour ce régime est exercée conjointement dans l'acte d'apport par les parties et permet :

► en ce qui concerne les plus-values sur les immobilisations non amortissables, le report d'imposition jusqu'à la cession des actifs concernés par la société ou jusqu'à la cession à titre onéreux ou le rachat des titres reçus par l'apporteur,

► pour les immobilisations amortissables, l'imposition échelonnée dans le temps de la plus-value en report au nom de la société bénéficiaire des apports qui procède à

cette réintégration sur cinq ans, ou quinze ans s'il s'agit d'un immeuble, dans les conditions prévues pour l'application du régime de faveur des fusions. Le contribuable peut toutefois opter pour l'imposition immédiate de la plus-value à long terme globale,

► concernant les profits afférents aux stocks de bénéficiaire, d'un sursis d'imposition,

► enfin, de ne pas rapporter les provisions au résultat imposable si elles conservent leur objet.

**326.** Le maintien du report d'imposition sur les plus-values sur biens non amortissables est en outre possible :

– en cas de transmission à titre gratuit des titres reçus si les bénéficiaires reprennent l'engagement d'acquitter la plus-value en report y compris en cas de transmissions à titre gratuit successives,

– en cas de restructuration de sociétés civiles professionnelles (SCP) prévue à l'article 151 octies A ou de transformation de SCP en société d'exercice libéral.

## RÉGIME NOUVEAU

**328.** Le présent article procède à plusieurs aménagements des conditions et modalités d'application du dispositif de l'article 151 octies du CGI :

– en remplaçant la notion d'apport de « l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle » par la notion d'apport d'une « entreprise individuelle »,

– en généralisant aux activités autres qu'agricoles la règle selon laquelle, sous certaines conditions, les immeubles inscrits à l'actif immobilisé de l'entreprise individuelle mise en société peuvent être conservés par la personne physique,

– en assouplissant les conditions du maintien de report d'imposition en cas de transmission à titre gratuit de la nue-propriété des titres ou en cas d'opération de restructuration,

– en interdisant le cumul du présent dispositif avec le nouveau dispositif de l'article 151 septies du CGI (V. n° 211).

**329. Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations d'apport réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### ► Notion d'apport d'une « entreprise individuelle »

**330.** Le présent article introduit dans la rédaction de l'article 151 octies du CGI la notion d'apport d'une « entreprise individuelle » en remplacement de celle d'apport de « l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ».

L'apport d'une branche complète d'activité reste toutefois toujours éligible.

La modification apportée permet une harmonisation des termes utilisés dans les différents dispositifs en faveur de la transmission d'entreprise visé à l'article 41 du CGI (V. n° 360) ainsi qu'aux articles 151 septies A (V. n° 257) et 238 quindecies (V. n° 168) nouveaux du CGI créés par la présente loi de finances rectificative qui visent la transmission « d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité ».

La définition précise de cette notion d'entreprise individuelle qui n'a pas encore été apportée par l'Administration sera normalement commune à l'ensemble de ces dispositifs.

**Remarque :** Si l'on se réfère aux indications fournies par l'Administration dans ses commentaires relatifs au dispositif d'exonération des plus-values pour la cession d'une

**327.** Enfin, l'exploitant agricole peut ne pas apporter les immeubles si ceux-ci sont immédiatement mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat écrit et enregistré visé aux articles L. 411-1, L. 411-2 et L. 416-1 du Code rural.

Au regard de ces dispositions, la convention de mise à disposition doit remplir les conditions suivantes :

– être concomitante à l'opération d'apport ; toutefois, l'Administration tient compte des circonstances particulières qui pourraient justifier un délai relativement bref entre la date de réalisation de l'apport et la signature de la convention de mise à disposition ;

– porter sur l'ensemble des immeubles non compris dans l'apport qui étaient affectés à l'exploitation, qu'ils aient été inscrits ou non à l'actif du bilan ; l'exploitant peut toutefois conserver une ou des parcelles de subsistance pour subvenir aux besoins de son foyer ;

– être constatée par un acte enregistré.

Toutefois, si l'immeuble cesse d'être mis à disposition de la société, le report d'imposition prend fin à la date à laquelle cesse la mise à la disposition.

branche complète d'activité prévu à l'article 238 quaterdecies ancien du CGI (V. n° 168), la transmission porte en principe sur l'ensemble des éléments d'actifs et de passifs liés à l'activité transmise, l'Administration admettant toutefois des atténuations lorsque l'activité est effectivement poursuivie par le repreneur (V. étude F-16 210-25).

**331.** En pratique, ce changement de terme ne devrait normalement pas avoir d'incidence significative sur le champ d'application de l'article 151 octies du CGI s'il est reconnu qu'il existe un lien étroit entre la transmission d'une entreprise individuelle et celle de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé qui représentent les principaux moyens d'exploitation nécessaires à la poursuite de l'activité.

L'Administration devra toutefois confirmer ce point en particulier pour ce qui concerne l'apport des stocks et du passif.

### ► Assouplissement des conditions de conservation des immeubles inscrits à l'actif

**332.** Le présent article assouplit et harmonise les conditions dans lesquelles les immeubles inscrits à l'actif immobilisé de l'entreprise individuelle mise en société peuvent être conservés par la personne physique si cette dernière les met à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport de l'entreprise individuelle ou de la branche complète d'activité.

Il s'agit en fait de la légalisation de la doctrine administrative qui admet déjà que les immeubles ne soient pas apportés si la société peut les utiliser (V. étude F-16 520-17 et 20), sous réserve de la règle légale qui était déjà prévue pour les exploitants agricoles (V. étude F-14 620-2).

**333.** L'apport des immeubles n'est donc plus exigé **quelle que soit l'activité** du contribuable, sous réserve de la **conclusion d'un bail d'une durée d'au moins neuf ans avec la société.**

Cette durée correspond en pratique à celle du bail commercial de droit commun.

**334.** Si l'immeuble cesse d'être mis à disposition de la société, la règle déjà prévue pour les exploitants agricoles selon laquelle le **report d'imposition sur les plus-values sur biens non amortissables prend fin à la date à laquelle cesse la mise à disposition**, est donc également généralisée à tous les contribuables, **quelle que soit leur activité.**



Il en est de même des plus-values et profits afférents aux autres éléments apportés non encore imposés ainsi que des provisions qui n'ont pas encore été rapportées au résultat imposable.

Il convient de noter que la possibilité de ne pas apporter l'immeuble mis à disposition de la société aura, sauf exceptions, pour conséquence le transfert de l'immeuble professionnel dans le patrimoine privé de l'apporteur. Ce retrait dans le patrimoine privé constitue le fait générateur d'une plus-value professionnelle imposable qui ne bénéficiera pas du report d'imposition et ne devrait pas pouvoir être exonérée en application de l'article 151 septies du CGI.

En revanche, cette plus-value portant sur un actif immobilier affecté à l'exploitation devrait pouvoir bénéficier du nouveau dispositif favorable d'abattement en fonction de la durée de détention de l'article 151 septies B institué par l'article 36 de la présente loi de finances rectificative (V. n° 293).

**335.** En outre, les conditions restrictives (contrat écrit, enregistré et visé par le Code rural) prévues pour la mise à disposition des immeubles dans le cadre de l'apport d'une exploitation agricole à une société, sont supprimées. Le nouveau dispositif s'applique donc de manière identique aux activités industrielles et commerciales, libérales ou agricoles.

**336.** Enfin, le texte de l'article 151 octies du CGI n'exige plus que la mise à disposition soit immédiate.

En effet, selon le rapport présenté devant le Sénat, cette condition est apparue inutile et excessive au regard de la pratique et des exigences d'efficacité de la société bénéficiaire de l'apport (V. Rapport Sénat, n° 129, p. 187).

La suppression de cette condition permettra de laisser le temps aux parties d'organiser dans les meilleures conditions la mise à disposition de l'immeuble au profit de la société, sous réserve, vraisemblablement, que le délai séparant l'apport de la mise à disposition reste raisonnable.

On attendra les précisions de l'Administration sur ce point.

## ► Assouplissement des conditions de maintien du report d'imposition

### Transmission à titre gratuit de la nue-propiété des titres

**337.** Désormais le maintien du report d'imposition sur les biens non amortissables est autorisé lorsque seule la nue-propiété des titres reçus en rémunération de l'apport fait l'objet d'une transmission à titre gratuit au profit d'une personne physique.

A contrario, l'Administration devrait confirmer que la transmission de l'usufruit des droits met fin au report. En effet, selon le rapport présenté devant le Sénat, la transmission du seul usufruit n'est pas concernée par l'extension du report, dans la mesure où elle a vocation à être temporaire et peut être utilisée à des fins d'optimisation fiscale des patrimoines individuels (Rapport Sénat, n° 129, p. 186).

**338.** Comme en cas de transmission de la pleine propriété des titres, le nu-propiétaire devra prendre l'engagement d'acquiescer l'intégralité de la plus-value si un des événements mettant fin au report se réalise.

**Remarque :** Cette modification tient compte du fait que le nu-propiétaire a vocation à devenir à terme le véritable propriétaire des titres transmis à titre gratuit, ce qui n'est pas le cas si seul l'usufruit est transmis.

**339.** En pratique, les parties devront envisager avec soin toutes les conséquences que peut entraîner l'opération de démembrement puisque le nu-propiétaire sera redevable de l'intégralité de la plus-value en report alors qu'il ne disposera pas des revenus de la société qui seront attribués au seul usufruitier, en particulier si la transmission de l'usufruit subie par le nu-propiétaire entraîne automatiquement la fin du report.

On attendra les précisions de l'Administration sur ce sujet.

## Fusion ou scission de la société bénéficiaire de l'apport

**340.** Comme pour les articles 151 octies A et 151 nonies (V. n° 346 et n° 366), l'article 151 octies du CGI est complété afin de permettre le maintien du report d'imposition sur les plus-values afférentes aux biens non amortissables en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport à la suite d'une fusion ou scission de la société bénéficiaire de l'apport (CGI, art. 151 octies, V).

**341.** Le maintien du report présente un caractère automatique, le contribuable n'ayant aucune option ou demande à faire. Le contribuable devra joindre à sa déclaration de revenus l'état de suivi des plus-values en report d'imposition pour les titres reçus en échange.

Il est à noter que la rédaction du V de l'article 151 octies du CGI semble permettre le maintien du report lorsque plusieurs opérations de fusion ou scission se succèdent. Ce point devra toutefois être confirmé par l'Administration.

**342.** Les opérations de fusions ou de scissions de sociétés susceptibles de permettre le maintien du report d'imposition sont celles définies au I de l'article 210-0 A du CGI relatif au champ d'application du régime de faveur des fusions prévu en matière d'impôt sur les sociétés, sans pour autant être automatiquement soumises à ce régime de faveur.

Le report d'imposition ne sera toutefois pas maintenu si l'opération de fusion ou de scission porte sur une société ayant son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France de convention fiscale contenant une clause d'assistance en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Cette modification facilitera les opérations de restructurations de sociétés ayant bénéficié à l'origine de l'apport d'une entreprise individuelle en permettant aux associés personnes physiques de bénéficier du maintien du report d'imposition lorsque l'opération réalisée ne dégage aucune liquidité.

**Remarque :** Une opération d'apport des droits sociaux à une autre société entraîne toujours la remise en cause du report d'imposition alors même que l'opération ne dégage aucune liquidité.

## ► Remise en cause du report d'imposition en cas d'annulation des titres reçus

**343.** Hormis le cas où la société cède les immobilisations qui font l'objet du report, le premier alinéa du a de l'article 151 octies du CGI précise désormais que la cession ou le rachat des droits rémunérant l'apport en société ainsi que l'annulation des mêmes droits met fin au report d'imposition.

Dans l'ancienne rédaction, seules étaient visées par ces dispositions les « cessions à titre onéreux » et le rachat de ces droits. Toutefois, outre les cas d'annulation des droits qui constituent un nouveau fait générateur de l'imposition, cette nouvelle rédaction consiste en fait en une harmonisation avec les rédactions utilisées dans d'autres articles du CGI et ne devrait pas avoir de conséquences pratiques concrètes, la transmission à titre gratuit bénéficiant toujours par ailleurs d'un maintien du report d'imposition dans des conditions qui sont par ailleurs assouplies par le présent article (V. n° 337).

## ► Institution d'une règle de non-cumul avec le régime d'exonération des plus-values professionnelles des petites entreprises

**344.** De la même manière que pour l'article 41 du CGI (V. n° 360), l'option pour l'application du régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies est désormais exclusive du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI.

Le cumul de ces deux régimes était auparavant expressément autorisé par la doctrine administrative.

**345.** En pratique, l'arbitrage entre l'application de ces deux dispositifs sera délicat dans les cas où l'application de l'article 151 septies aboutit à une exonération partielle, l'article 151 octies CGI ne permettant, quant à lui, qu'un

report de l'imposition des plus-values qui resteront donc grevées d'une fiscalité latente dont les parties devront tenir compte. ■

## SOCIÉTÉS

### Régime fiscal des sociétés de personnes

Etudes F-16 500-46, F-27 220-44 et F-27 800-65

## Aménagement des reports d'imposition des plus-values portant sur des parts de sociétés de personnes (Art. 38, V et VIII)

**Les reports d'imposition dont peuvent bénéficier les associés de sociétés de personnes en cas de transmission à titre gratuit des parts, de changement de régime fiscal de la société ou de cessation d'activité d'un associé sont désormais maintenus en cas de fusion ou scission de la société jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus en échange.**

**En outre, une interdiction de cumul entre le report d'imposition applicable en cas de transmission à titre gratuit des parts et du régime d'exonération des plus-values professionnelles des petites entreprises est instituée.**

**Enfin, les personnes bénéficiant d'un régime de report d'imposition en cas de changement de régime fiscal de la société ou en cas de cessation d'activité doivent désormais fournir chaque année à l'Administration, en même temps que leur déclaration d'impôt sur le revenu, un état de suivi des plus-values concernées.**

**Ces dispositions s'appliquent aux opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.**

## RÉGIME ACTUEL

**346.** Les parts de sociétés de personnes dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu au nom d'une personne physique qui exerce son activité professionnelle dans cette société sont considérées comme un actif professionnel dont la cession relève du régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 151 nonies, I).

**347.** Toutefois, en cas de transmission à titre gratuit de ces droits sociaux à une personne physique, cet article prévoit la possibilité d'opter pour le report d'imposition de la plus-value professionnelle constatée à l'occasion de l'opération (CGI, art. 151 nonies, II).

La personne physique bénéficiaire de la transmission s'engage alors à acquitter la plus-value en report en cas de cession, de rachat, d'annulation ou de nouvelle transmission de ces droits. Toutefois, le report est maintenu en cas de nouvelle transmission à titre gratuit avant un délai de cinq ans si le nouveau bénéficiaire reprend l'engagement et la plus-value en report est définitivement exonérée si l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans.

**348.** Enfin, un report d'imposition automatique de la plus-value est prévu si :

– la société devient soumise à l'impôt sur les sociétés ou se transforme en société soumise à cet impôt (CGI, art. 151 nonies, III),

– le contribuable cesse d'exercer son activité professionnelle dans la société (CGI, art. 151 nonies, IV).

**349.** Le report prend fin en cas de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts.

Concernant la cessation d'activité, l'Administration a par ailleurs précisé que lorsque les parts du contribuable qui a cessé son activité font l'objet d'une cession effective des droits ou parts, de leur rachat ou de leur annulation, ce dernier est alors redevable de cette plus-value en report, dont l'assiette a été figée au moment de la cessation d'activité, augmentée le cas échéant de celle acquise depuis la cessation. Toutefois, à l'instant où le report d'imposition cesse, la plus-value acquise depuis la cessation ne présente pas de caractère professionnel. Elle devra donc ainsi être imposée suivant le régime des plus-values des particuliers et ne pourra pas bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI (Rép. Gard, JO AN, 14-6-2005, P. 6134 ; V. D.O Actualité 24/2005, §§ 24 et s.).

**350.** En cas de nouvelle transmission à titre gratuit à une personne physique de ces parts, ces reports d'imposition sont également maintenus si le bénéficiaire reprend l'engagement d'acquitter l'imposition sur la plus-value en report.

## RÉGIME NOUVEAU

**351.** Le présent article prévoit :

– le maintien des trois dispositifs de report d'imposition prévu à l'article 151 nonies du CGI en cas de fusion ou scission de la société,

– une interdiction de cumul entre le report d'imposition en cas de transmission à titre gratuit des parts et le régime

d'exonération des plus-values professionnelles des petites entreprises,

– de nouvelles obligations déclaratives pour les personnes bénéficiant d'un régime de report d'imposition en cas de changement de régime fiscal de la société (CGI,

art. 151 nonies, III) ou en cas de cessation d'activité (CGI, art. 151 nonies, IV).

**352. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### Maintien des reports en cas de fusion ou scission de société.

**353.** Le présent article complète l'article 151 nonies du CGI en créant un V nouveau qui prévoit désormais le maintien des différents reports d'imposition exposés ci-dessus (V. n° 347) en cas d'échange des parts à la suite d'une fusion ou scission de la société concernée.

**354.** L'objet et les conditions d'application de ce maintien du report sont identiques à celui prévu à l'article 151 octies du CGI. Ainsi, le report d'imposition, applicable sur option en cas de transmission à titre gratuit ainsi que les reports automatiques en cas de changement de régime fiscal de la société ou de cessation d'activité sont maintenus jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus en échange lors de l'opération de restructuration. Toutefois, ne sont pas visées par ces dispositions les opérations d'apport partiel d'actif.

### Non-cumul avec le régime d'exonération des plus-values des petites entreprises

**355.** Le présent article prévoit désormais une interdiction de cumul entre :

- le report d'imposition optionnel en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux visé au n° 347,
- le régime d'exonération des plus-values professionnelles des petites entreprises prévu à l'article 151 septies du CGI (V. n° 211).

**356.** Cette interdiction de cumul n'est toutefois pas étendue aux reports d'imposition automatiques applicables en cas de changement de régime fiscal de la société ou de cessation d'activité. Ces deux derniers dispositifs peuvent donc toujours, le cas échéant, se cumuler avec l'application du régime d'exonération des petites entreprises prévu à l'article 151 septies du CGI.

En effet, dans ces situations, les reports d'imposition étant automatiques, aucun choix n'est laissé au contribuable. L'impossibilité de cumuler les dispositifs de report et d'exonération aurait alors été très pénalisante pour le contribuable.

### Nouvelles obligations déclaratives permettant le suivi des différents reports

**357.** Jusqu'à présent, aucune obligation déclarative n'était prévue pour les reports d'imposition applicables :

- en cas de changement de régime fiscal de la société (CGI, art. 151 nonies, III) ;
- en cas de cessation d'activité (CGI, art. 151 nonies, IV).

Seul le report d'imposition optionnel applicable en cas de transmission à titre gratuit des parts doit actuellement donner lieu au dépôt :

- d'un état faisant apparaître les montants des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée,
- d'un état de suivi annuel des plus-values en report, l'année de la transmission des parts et des années suivantes, lors du dépôt de sa déclaration d'impôt sur le revenu (CGI, art. 151 nonies, II).

**358.** Le VI de l'article 151 nonies nouveau du CGI répare cette omission et prévoit désormais que toutes les opérations pouvant bénéficier d'un report d'imposition en application de cet article devront joindre à leur déclaration d'ensemble des revenus un état permettant le suivi des plus-values en report.

Le contenu de l'état sera déterminé par décret et pourrait être similaire à celui prévu pour l'application de l'article 41 du CGI qui renvoie à un modèle établi par l'Administration.

**359.** Le défaut de production de cet état de suivi ou l'omission de renseignements, entraînera l'application de l'amende de 5 % des résultats omis prévue à l'article 1763, I, e du CGI nouveau (CGI, ancien art. 1734 ter ; Ordonnance n° 2005-1512 du 7-12-2005).

**Remarque :** Cette obligation déclarative ne s'applique pas aux personnes qui bénéficiaient déjà d'un des reports d'imposition visés au III ou IV de l'article 151 nonies du CGI avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006. Toutefois, en cas d'échange de ces droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de la société intervenant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les contribuables concernées devront désormais souscrire cet état. ■

## CESSION OU CESSATION D'ENTREPRISE, DÉCÈS DE L'EXPLOITANT

Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle

Études F-16 200, F-16 210 et F-16 550

### Aménagement du régime de report d'imposition des plus-values en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (Art. 34, VII et 38, I)

L'option pour le report d'imposition des plus-values professionnelles en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle est désormais exclusive :

- du régime d'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les petites entreprises (CGI, art. 151 septies),
- du nouveau régime d'exonération applicable aux cessions de branches complètes d'activité (CGI, art. 238 quindecies).

Le choix devra donc être opéré entre une exonération partielle immédiate ou une exonération totale mais suspendue notamment à la poursuite de l'activité pendant au moins cinq ans.

Ces dispositions s'appliquent aux transmissions à titre gratuit réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**360.** Sur option expresse des bénéficiaires, les plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la transmission à titre gratuit (par donation ou succession) d'une entreprise individuelle font l'objet d'un report d'imposition au nom du ou des bénéficiaires de la transmission (CGI, art. 41).

Ce report d'imposition se transforme en exonération définitive lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans.

Il est également prévu la possibilité de maintenir le report si l'entreprise individuelle fait l'objet d'une nouvelle transmission à titre gratuit ou d'un apport en société sous le régime de l'article 151 octies du CGI ainsi que la possibilité de bénéficier d'un sursis d'imposition sur les stocks transmis.

Ce dispositif dans sa dernière version n'a pas encore été commenté par l'Administration.

Dans le délai de cinq ans précité, le report d'imposition prend toutefois fin en cas de cession ou de cessation de l'entreprise, en cas de cession des éléments transmis ou en cas de cession de ses droits par le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit.

**361.** En outre, et à défaut de dispositions expresses contraires, ce dispositif de report d'imposition peut être cumulé :

- avec le régime d'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les petites entreprises prévue par l'article 151 septies du CGI,

L'Administration a expressément admis le cumul des dispositions de l'article 41 du CGI et de l'article 151 septies du même code (BOI 4 B-3-04, n° 23 et 24, 30 août 2004 ; V. étude F-16 200-86).

- avec le régime d'exonération des cessions de branches complètes d'activité prévu à l'article 238 quaterdecies du CGI.

**362. Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions sont applicables aux transmissions à titre gratuit réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

#### Interdiction du cumul avec le régime d'exonération des plus-values professionnelles des petites entreprises

**363.** Le I de l'article 38 de la présente loi de finances rectificative prévoit désormais expressément que l'option pour l'application du régime de report d'imposition prévu à

l'article 41 du CGI est exclusive du bénéfice du nouveau régime d'exonération des plus-values professionnelles des petites entreprises codifié à l'article 151 septies du CGI (CGI, art. 41, IV modifié).

Ce cumul était particulièrement intéressant pour les bénéficiaires de la transmission qui entendaient poursuivre l'activité de l'entreprise pendant au moins cinq ans. En effet, lorsque l'exonération prévue à l'article 151 septies n'était que partielle, la quote-part de plus-value restant imposable pouvait être mise en report puis exonérée au terme du délai de cinq ans.

En outre, on notera que la même interdiction de cumul avec l'article 151 septies est prévu pour les articles 93 quater II, 151 octies (V. n° 324), 151 octies A (V. n° 366) et 151 nonies II (V. n° 346) du CGI.

**364.** Désormais, les contribuables devront donc faire un choix qui devra tenir compte des avantages et contraintes comparés de ces deux régimes.

► l'option pour l'application du régime de report, puis à terme d'exonération totale, de l'article 41 du CGI sera plus favorable si l'exonération résultant de l'application de l'article 151 septies du CGI n'est que partielle, sous réserve toutefois que la condition de poursuite de l'activité pendant cinq ans soit effectivement respectée.

Il convient de noter que cette option pour l'application de l'article 41 du CGI pourra vraisemblablement être opposée au contribuable par l'Administration si elle est considérée comme une décision de gestion ce qui empêcherait toute possibilité de revenir sur ce choix. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

► l'application de l'article 151 septies du CGI devra bien entendu être préférée si elle permet l'exonération totale et immédiate des plus-values.

#### Interdiction du cumul avec le régime d'exonération applicable aux cessions de branches complètes d'activité

**365.** L'article 34 de la présente loi de finances rectificative pour 2005 pérennise et renforce le dispositif d'exonération des cessions de branches complètes d'activité désormais codifié à l'article 238 quindecies (V. n° 168). Dans ce cadre, il prévoit également expressément l'impossibilité de cumuler le bénéfice de cette exonération avec celui du régime de report d'imposition de l'article 41 du CGI (CGI, art. 238 quindecies, VII nouveau).

Là encore le contribuable doit donc choisir entre une exonération partielle immédiate et une exonération totale au bout de cinq ans sous conditions. ■



**SOCIÉTÉS SOUMISES À UN RÉGIME PARTICULIER**

Société civile professionnelle

Etude F-27 800-90

**Aménagements du régime de report d'imposition des plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de restructuration d'une SCP (Art. 38, IV)**

Les personnes physiques qui ont bénéficié d'un report d'imposition sur la plus-value constatée à l'occasion de l'échange des droits sociaux reçus en rémunération d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif réalisée par la SCP conservent désormais le bénéfice de ce report si une nouvelle opération de même nature est réalisée.

En outre, ce dispositif de report d'imposition ne peut désormais se cumuler avec le régime d'exonération de l'article 151 septies du CGI.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations d'apport ou d'échange réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**366.** L'article 151 octies A du CGI permet, sous certaines conditions, aux personnes physiques associées d'une société civile professionnelle (SCP) relevant de l'impôt sur le revenu de bénéficiaire du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI (V. n° 324) en cas de fusion ou de scission de la SCP ou si cette SCP procède à une opération d'apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité.

**367.** Sur option des contribuables, l'imposition de la plus-value d'échange des droits sociaux constatée à l'occasion de la réalisation d'une de ces opérations est reportée jusqu'à la date de perte de la propriété des droits reçus en rémunération de l'opération. En outre, le report d'imposition est maintenu en cas de transmission à titre gratuit de ces titres si le bénéficiaire reprend l'engagement d'acquitter la plus-value en report.

**Maintien du report d'imposition en cas de nouvelle opération de restructuration**

**368.** Une personne physique qui a déjà bénéficié d'un report d'imposition sur la plus-value constatée à l'occa-

sion de l'échange des droits sociaux reçus en rémunération d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif réalisée par la SCP conserve désormais le bénéfice de ce report si une nouvelle opération de fusion, de scission de la société ayant remis ces droits ou de celle ayant réalisé l'apport partiel d'actif est réalisée (CGI, art. 151 octies A, III bis nouveau).

Cette mesure a le même objet que celle prévue pour l'article 151 octies (V. n° 324) et pour l'article 151 nonies (V. n° 346), à savoir faciliter la réalisation des opérations de restructuration de SCP.

**Non-cumul avec le dispositif d'exonération de l'article 151 septies**

**369.** L'application du report d'imposition de l'article 151 octies A du CGI exclut désormais de pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI (V. n° 211).

**370. Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions sont applicables aux opérations d'apport, ou d'échange réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. ■

**FRAIS ET CHARGES**

Charges sociales - Conjoint collaborateur de l'exploitant

Études F-13 450-6 et F-17 290-114

**Déductibilité des rachats de cotisations d'assurance-vieillesse du conjoint de l'exploitant (Art. 58)**

Le présent article tire les conséquences fiscales des nouvelles règles imposées au conjoint de l'exploitant, qui doit obligatoirement choisir le statut de collaborateur, d'associé ou de salarié. Le statut de conjoint collaborateur implique l'adhésion obligatoire au régime d'assurance vieillesse de l'exploitant.

La déduction des cotisations d'assurance-vieillesse obligatoires des conjoints collaborateurs est couverte par la rédaction actuelle de l'article 154 bis du CGI.

La déductibilité sur le plan fiscal des rachats de cotisations d'assurance-vieillesse effectués par le conjoint de l'exploitant est désormais autorisée.

Ces modifications s'appliquent à compter de la date de publication du décret en Conseil d'État qui doit préciser les modalités d'application du nouveau statut des conjoints collaborateurs.

**RÉGIME ACTUEL**

**371.** Afin de remédier à la situation sociale parfois précaire du conjoint de l'exploitant, l'article 12 de la loi n° 2005-882 en faveur des PME du 2 août 2005 a rendu

obligatoire le choix d'un statut par le conjoint du chef d'entreprise qui travaille dans l'entreprise familiale (C. com., art. L. 121-4 modifié).

Le conjoint doit donc désormais obligatoirement choisir entre l'un des trois statuts suivants : conjoint collaborateur, conjoint associé ou conjoint salarié (V. D.O Actualité 30/2005, § 112 et s.).

Le décret d'application prévoyant les modalités selon lesquelles le conjoint doit exercer cette option n'a pas encore été publié.

Le régime social est fiscal du conjoint de l'exploitant découle du choix de statut qu'il a effectué.

**372. Régime social** - Lorsque le conjoint du chef d'entreprise participe à l'activité, il peut le faire en qualité de conjoint associé, de conjoint salarié ou encore de conjoint collaborateur. En effet, l'article L. 121-4 du Code de commerce lui permet d'opter pour un de ces trois statuts, ou pour l'absence de statut. De ce choix découle le statut social du conjoint :

► le conjoint salarié de l'entreprise familiale est protégé sur le plan social comme tout salarié : il relève obligatoirement du régime général de la sécurité sociale ;

► le conjoint associé bénéficie également d'une protection sociale personnelle : il est personnellement obligatoirement affilié :

– à un régime d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés non agricoles,

– à l'URSSAF,

– ainsi qu'au régime d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions artisanales des professions industrielles et commerciales ou des caisses autonomes d'assurance vieillesse des professions libérales.

► le conjoint collaborateur est désormais tenu de s'affilier

au régime autonome d'assurance vieillesse dont relève l'exploitant (CSS, art. L. 622-8, issu de l'article 12 de la loi en faveur des PME du 12-8-2005) ; en matière d'assurance maladie maternité et des allocations familiales le conjoint collaborateur n'est pas redevable de cotisations à titre personnel et conserve le statut d'ayant droit de l'exploitant.

Avant l'intervention de l'article 12 de la loi en faveur des PME du 2 août 2005, le conjoint collaborateur bénéficiait d'une protection sociale moindre puisqu'il n'avait que le statut d'ayant droit de l'exploitant y compris en matière d'assurance vieillesse.

Il avait cependant la possibilité d'adhérer volontairement à l'assurance vieillesse des travailleurs non salariés en application de l'article L. 742-6, 5° et 6° du Code de la sécurité sociale.

**373.** L'article 15 de la loi en faveur des PME du 2 août 2005 autorise les conjoints collaborateurs à racheter des années de cotisations vieillesse.

La faculté de rachat est ainsi prévue dans le Code de la sécurité sociale aux articles L. 633-11 pour les conjoints collaborateurs de commerçants et artisans, L. 642-2-2 pour les conjoints collaborateurs de professionnels libéraux et L. 723-5, alinéa 5 pour les conjoints collaborateurs d'avocats (V. D.O Actualité 30/2005, § 112 et s.).

**374. Régime fiscal des cotisations** - L'article 154 bis, I du CGI admet en déduction du bénéfice industriel et commercial et du bénéfice non commercial de l'exploitant les cotisations volontaires d'assurance vieillesse du conjoint collaborateur qui collabore effectivement à l'activité de son conjoint sans être rémunéré, sans exercer aucune autre activité professionnelle.

Le conjoint associé bénéficie du même régime de déduction des cotisations sociales personnelles que l'exploitant.

## RÉGIME NOUVEAU

**375.** Le présent article tire les conséquences fiscales du nouveau statut du conjoint collaborateur résultant de la loi n° 2005-882 en faveur des PME du 2 août 2005 (CGI, art. 154 bis modifié).

**376. Entrée en vigueur** - Les modifications apportées par le présent article s'appliquent à compter de la date de publication du décret en Conseil d'État qui doit préciser les modalités d'application du nouveau statut du conjoint collaborateur.

Conformément à l'article L. 121-4, V du Code de commerce, ce décret doit :

– donner la définition du conjoint collaborateur,

– préciser les modalités selon lesquelles le choix de son statut est mentionné auprès des CFE ainsi que les autres conditions d'application liées à ce nouveau statut.

Ce décret n'a pas encore fait l'objet d'une publication.

### Déduction des cotisations d'assurance-vieillesse

**377.** La loi en faveur des PME ayant rendu obligatoire l'affiliation du conjoint collaborateur à un régime d'assurance vieillesse, la possibilité d'adhérer volontairement à l'assurance vieillesse des travailleurs non salariés en application de l'article L. 742-6, 5° et 6° du Code de la sécurité sociale a été supprimée.

Pour tenir compte de cette suppression, le présent article abroge la seconde phrase de l'article 154 bis, I du CGI qui prévoyait la déductibilité des cotisations d'assurance vieillesse versées à titre volontaire en application des dispositions précitées.

**378.** La déduction des nouvelles cotisations d'assurance-vieillesse obligatoires des conjoints collaborateurs est couverte par la rédaction actuelle de l'article 154 bis, I du CGI, qui prévoit de manière générale que « pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices des professions non commerciales, sont admises en déduction du bénéfice imposable les cotisations à des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance-vieillesse, (...) ».

### Déductibilité des rachats de cotisations d'assurance-vieillesse

**379.** Le présent article complète l'article 154 bis, I du CGI afin de permettre la déductibilité sur le plan fiscal des rachats de cotisations d'assurance-vieillesse effectués par les conjoints collaborateurs de commerçants et artisans, de professionnels libéraux et d'avocats.

Cette modification aligne ainsi le statut des conjoints collaborateurs sur celui des chefs d'entreprise.

En effet, l'article 154 bis, I du CGI prévoyait déjà la déductibilité des bénéfices industriels et commerciaux comme des bénéfices non commerciaux des cotisations versées en exercice des facultés de rachat de cotisations d'assurance vieillesse prévues en faveur des chefs d'entreprise aux articles L. 634-2-2 et L. 643-2 du Code de la sécurité sociale. ■

**FRAIS ET CHARGES****Dépenses de mécénat**

Étude F-17 800-79

**Assouplissement des conditions d'application du régime de déduction spéciale des dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants (Art. 70)**

Le présent article assouplit les conditions d'exposition au public des œuvres bénéficiant de la déduction spéciale au titre des dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants. Désormais, pour bénéficier de la déduction, les entreprises doivent exposer les œuvres dans un lieu accessible au public ou aux salariés, à l'exception de leurs bureaux.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**RÉGIME ACTUEL**

**380.** Les entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé peuvent déduire du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition (CGI, art. 238 bis AB).

Ces sommes sont déductibles dans la limite de 5% du chiffre d'affaires, minorée du total des versements effectués en vertu de l'article 238 bis du CGI relatif à la réduction d'impôt pour mécénat (V. étude F-17 800-5).

**381.** Pour bénéficier de cette déduction, l'entreprise doit exposer, à titre gratuit, au public l'œuvre d'art acquise dans un lieu accessible.

L'exposition peut être réalisée dans les locaux de l'entreprise. Dans ce cas, l'œuvre doit être situé dans un lieu effectivement accessible au public, c'est-à-dire qu'elle ne

doit pas être placée dans un local réservé à une personne ou à un groupe restreint de personnes. De fait, la déduction n'est pas autorisée lorsque le bien est situé dans un bureau personnel, dans une résidence personnelle, ou si le lieu d'exposition est réservé aux seuls salariés ou aux seuls clients de l'entreprise (Doc. adm. 4 C-72, § 34, 30-10-1997 ; BOI 4 C-5-04, § 105, 13-7-2004).

L'exposition peut être réalisée dans un musée auquel le bien sera confié ou être réalisée par une région, un département, une commune, un de leurs établissements publics ou un établissement public à caractère scientifique, culturel, ou professionnel.

Le public doit être informé du lieu d'exposition et de sa possibilité d'accès au bien (Doc. adm. 4 C-72, § 35, 30-10-1997 ; BOI 4 C-5-04, § 106, 13-7-2004).

Enfin, les œuvres doivent être exposées de manière continue au public durant toute la période de déduction de la dépense.

**RÉGIME NOUVEAU**

**382.** Le présent article assouplit la condition d'exposition au public des œuvres acquises dans le cadre du régime de déduction des dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants (CGI, art. 238 bis AB).

**383. Assouplissement de la condition d'exposition au public** - Désormais, l'œuvre peut être exposée dans un lieu accessible au public ou aux seuls salariés de l'entreprise, à l'exception de leurs bureaux.

Selon nos informations, seraient admis en qualité de locaux d'exposition toutes les parties de l'entreprise ou l'ensemble des salariés a accès : cantines d'entreprises, cafétérias, centres de documentation, etc...

On notera toutefois que la doctrine qui, jusqu'alors, n'admettait pas l'exposition de l'œuvre dans un local réservé à une personne ou à un groupe restreint de personnes resterait valable. On peut alors se demander si l'exclusion des bureaux concerne seulement les bureaux individuels ou également les bureaux collectifs. En effet, on peut s'interroger sur le sort que l'Administration réservera aux bureaux collectifs de type « open space ».

Les autres conditions précisées par l'Administration dans l'instruction 4 C-5-04 précitée ne devraient pas être modifiées (notamment la condition relative à la durée d'exposition de l'œuvre), à l'exception de la condition d'information du public du lieu où l'œuvre est exposée, qui semble obsolète eu égard à l'évolution du texte. On attendra les commentaires de l'Administration sur ces points.

**384. Entrée en vigueur** - À défaut d'entrée en vigueur spécifique, le dispositif est applicable le lendemain de la publication au journal officiel de la loi, soit à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

On peut toutefois s'interroger sur les modalités de mise en œuvre de l'entrée en vigueur. Faut-il considérer que l'assouplissement peut s'appliquer aux œuvres déjà acquises par les entreprises, ou seulement aux œuvres acquises à compter de l'entrée en vigueur de la loi. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration pour savoir si elle retient ou non une interprétation favorable aux contribuables visant à admettre l'application de la mesure d'assouplissement aux œuvres acquises avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006. ■

**AMORTISSEMENTS****Amortissement linéaire**

Études F-18 280, F-19 260 et C-10 500-266

**Institution d'un amortissement pour coûts de démantèlement ou de reconstitution de sites (Art. 46)**

**Le présent article transpose en droit fiscal la nouvelle réglementation comptable applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 aux coûts de démantèlement ou de reconstitution de site encourus dès la mise en exploitation d'une installation industrielle.**

**385.** Le présent article transpose en droit fiscal la nouvelle règle comptable relative aux provisions pour coûts de démantèlement. Cette règle, introduite par le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n° 2004-06 du 23 novembre 2004, consiste à déduire la provision pour coûts de démantèlement non plus par voie de dotation, mais par voie d'amortissement d'un actif comptabilisé en contrepartie de la provision.

Cet actif est considéré, sur le plan comptable (PCG, art. 321-10 nouveau) comme une partie du prix de revient des immobilisations corporelles objets de l'obligation de démantèlement ou de remise en état, amortissable distinctement.

Le traitement comptable détaillé des coûts de démantèlement dans les comptes sociaux vient d'être exposé par le Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité (CNC), dans son avis n° 2005-H du 6 décembre 2005.

Les nouvelles dispositions fiscales, qui sont codifiées à l'article 39 ter C nouveau du CGI, transposent ce traitement comptable, et prévoient en outre une limitation de l'impact fiscal d'un changement d'évaluation des coûts.

Actuellement, en droit fiscal, les provisions pour coûts de démantèlement sont des provisions pour charges futures qui font l'objet d'une dotation comptable échelonnée sur l'ensemble de la période d'utilisation du site ou des installations polluantes. Ces dotations sont déductibles fiscalement sous réserve du respect des conditions générales de déduction prévues à l'article 39, 1, 5° du CGI.

**386. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

La nouvelle réglementation comptable relative aux coûts de démantèlement s'applique également aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. De ce fait, les coûts de démantèlement suivront en tout état de cause le même traitement comptablement et fiscalement, à compter de 2005. Toutefois, les règles retenues en fiscalité en cas de révision de l'estimation initiale des coûts de démantèlement diffèrent de celles retenues au plan comptable.

**► Coûts de démantèlement concernés**

**387.** La nouvelle mesure recoupe la définition comptable résultant des articles 321-10 et 212-1 du PCG, ainsi que de l'avis n° 2000-01 du 20 avril 2000 du CNC (§ 5.9). Une provision pour coûts de démantèlement doit être comptabilisée lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

– il existe une obligation à la charge de l'entreprise lui imposant de démanteler des installations ou de remettre en état un site qu'elle exploite, quelle que soit la source de cette obligation ;

l'obligation peut être prévue par la réglementation en vigueur, mais aussi par un engagement de l'entreprise, qui doit dans ce cas être formalisé.

– la dégradation de l'environnement à laquelle est liée l'obligation doit être immédiate, c'est-à-dire résulter de la seule mise en service de l'installation ou du site polluant, et

non progressive, c'est à dire née au fur et à mesure de l'exploitation.

C'est donc bien la nature de la dégradation en cause et l'existence d'une obligation qui seront déterminants pour savoir si une provision pour coûts de démantèlement doit être ou non comptabilisée. On relèvera que l'obligation peut exister soit dès la mise en service des installations polluantes, soit postérieurement. Dans ce cas, la provision ne doit être comptabilisée qu'à la date à laquelle cette obligation naît, par exemple en cas de législation nouvelle imposant le démantèlement d'installations dont le caractère polluant n'avait jusqu'ici pas été pris en compte par la réglementation environnementale.

En pratique, devraient être notamment visées les installations industrielles pétrolières et pétrochimiques, les centrales nucléaires...

En revanche, ne sont pas comprises les dégradations progressives telles que celle des sites d'exploitation des carrières ou des sablières, qui donnent lieu à des provisions comptabilisées par voie de dotations.

**► Comptabilisation et amortissement de l'actif de contrepartie****Comptabilisation des provisions**

**388.** Une provision pour charges doit être comptabilisée au passif, au compte 1581 « Provisions pour remises en état », pour le montant estimé des coûts de démantèlement.

Cette estimation peut résulter de différents moyens d'évaluation, tels que l'historique de l'entreprise, des devis... Elle doit comprendre tous les coûts directement nécessaires à l'extinction de l'obligation, que les opérations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site soient réalisées par l'entreprise elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation de faisabilité et préparation. L'évolution attendue de la technologie, des coûts ou de la réglementation doivent également être pris en compte, tant au titre de l'estimation initiale qu'au cours de l'utilisation des installations.

Une information doit être donnée en annexe aux comptes sur la méthode utilisée pour procéder à cette estimation des coûts de démantèlement.

**Amortissement de l'actif de contrepartie**

**389.** Le présent article interdit la déduction fiscale de cette provision ; en contrepartie, un actif amortissable doit être comptabilisé au bilan comme composante du prix de revient des installations polluantes, pour un montant équivalent.

Fiscalement, les nouvelles dispositions imposent un mode d'amortissement linéaire, réparti sur la durée d'utilisation du site ou des installations. Il n'est donc pas possible d'amortir cet actif spécifique sur le mode dégressif, même si les installations sous-jacentes peuvent être amorties selon ce mode, y compris en cas d'application du régime des installations complexes spécialisées (ICS).



Du point de vue comptable, l'article 321-10 du PCG prévoit que cet actif est amorti selon un mode et une durée distincts de ceux relatifs aux immobilisations corporelles sous-jacentes.

Cet amortissement déduit au cours de la durée d'utilisation du site permet en principe une déduction équivalente, pour l'entreprise, à celle liée à la dotation de provisions progressives.

#### Exemple

Une entreprise exploite une installation industrielle polluante, au titre de laquelle lui incombe une obligation réglementaire de démantèlement et de dépollution du site. Les coûts sont estimés à 10 M €, au terme d'une durée d'utilisation prévue de 50 ans.

L'entreprise procède à la comptabilisation au passif d'une provision pour charges futures de 10 M €, et à la comptabilisation en contrepartie d'un actif, inscrit en coût de revient des immobilisations corporelles pour le même montant, soit 10 M €.

Un amortissement est par la suite comptabilisé chaque année, pour un montant de  $10/50 = 0,2$  M €. Cet amortissement est fiscalement déductible en application des dispositions de l'article 39 ter C du CGI.

#### ► Prise en charge d'une partie des coûts par un tiers

**390.** En cas de prise en charge d'une partie des coûts par un tiers, la réglementation comptable prévoit, d'une part la comptabilisation au passif, sous la forme d'une provision de la totalité des coûts résultant de l'obligation incombant à l'entreprise, et d'autre part, à l'actif, la comptabilisation en immobilisation corporelle d'un actif de contrepartie pour le seul montant des coûts à la charge effective de l'entreprise, et d'une créance pour le solde, correspondant à la partie des coûts qui sont pris en charge ou remboursés par un tiers.

Du point de vue fiscal, il devrait en être de même, dans la mesure où l'actif amortissable ne doit être constitué qu'à hauteur des coûts pris en charge directement par l'entreprise.

#### Exemple

Une entreprise exploite une installation industrielle polluante, au titre de laquelle lui incombe une obligation réglementaire de démantèlement et de dépollution du site. Les coûts sont estimés à 10 M €, au terme d'une durée d'utilisation prévue de 50 ans. Toutefois, une partie de ces coûts, estimée à 20 % des 10 M €, doit être remboursée par une entreprise tierce.

L'entreprise procède à la comptabilisation au passif d'une provision pour charges futures de 10 M €, et à la comptabilisation en contrepartie d'un actif, inscrit en coût de revient des immobilisations corporelles pour le montant des coûts net du montant remboursé, soit  $10 \times 80 \% = 8$  M €. Une créance est en outre comptabilisée à l'actif pour le solde, soit 2 M €.

Un amortissement est par la suite comptabilisé chaque année, pour un montant de  $8/50 = 0,16$  M €. Cet amortissement est fiscalement déductible en application des dispositions de l'article 39 ter C du CGI.

#### ► Révision de l'estimation des coûts

**391.** Une révision du montant des coûts estimés de démantèlement peut intervenir dans de nombreux cas, en raison notamment de l'évolution des technologies, de la réglementation environnementale, ou tout simplement d'une plus grande précision dans les devis.

Un autre facteur de révision de l'estimation des coûts est en principe l'actualisation de ceux-ci.

On rappelle que dans la norme internationale IAS 16 dont s'inspire la nouvelle réglementation comptable, l'estimation initiale des coûts doit faire l'objet d'une actualisation, compte tenu de la durée d'anticipation des charges de démantèlement et de remise en état de site. Il devrait en aller de même dans les comptes sociaux. Toutefois, l'avis n° 2005-H du 6 décembre 2005 du Comité d'urgence du CNC renvoie l'application obligatoire de l'actualisation à plus tard, en considération des difficultés, notamment fiscales, qu'entraîne la mise en œuvre de l'actualisation. Dès lors, pendant une période qualifiée de transitoire, l'actualisation n'est pas imposée aux entreprises, mais pas interdite non plus.

On attendra les commentaires de l'administration pour savoir si l'impact de l'actualisation qu'une entreprise aurait choisi d'appliquer

comptablement sera ou non accepté fiscalement. Il convient toutefois de remarquer que l'actualisation des coûts de démantèlement aboutit en fait à minorer le montant de la provision et de l'actif amortissable, et donc à minorer la charge fiscale annuelle d'amortissement, qui doit être partiellement complétée par une charge liée à la désactualisation annuelle.

**392.** En cas de révision dans l'estimation des coûts, à la hausse ou à la baisse, la réglementation comptable (CNC, Comité d'urgence, avis n° 2005-H, 6-12-2005) prévoit que le montant de la provision figurant au passif **doit être rectifié** ; par ailleurs, la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie doit également être rectifiée à due concurrence. De manière cohérente avec les nouvelles règles applicables en cas de dépréciation d'une immobilisation amortissable (PCG, art. 322-4), la modification de la base amortissable de l'actif de contrepartie a pour conséquence une modification prospective du plan d'amortissement.

En cas de diminution du montant estimé des coûts, la reprise de provision correspondante doit être imputée en priorité sur la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie. Si le montant de la reprise excède cette valeur, l'excédent est imputé sur l'actif corporel sous-jacent sous la forme d'une provision pour dépréciation.

**393.** Du point de vue fiscal, le présent article prévoit un traitement similaire au traitement comptable, à l'exception du cas où le montant de la reprise de la provision est supérieur au montant de la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie.

Ainsi, la rectification du montant de la provision suite à la révision de l'estimation des coûts doit être également effectuée sur la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie. La valeur nette comptable rectifiée de ce dernier est alors amortie prospectivement, sur la durée résiduelle d'amortissement.

#### Exemple

Soit une entreprise qui a estimé les coûts de démantèlement lui incombant à 40 M €, et qui les amortit sur une période de 20 ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier N.

Conformément aux nouvelles règles, l'entreprise comptabilise initialement une provision pour coûts de démantèlement de 40 M €, et un actif de contrepartie en immobilisations corporelles pour un montant équivalent. Par la suite, un amortissement de  $40/20 = 2$  M € est déduit chaque année.

Le 31 décembre N + 11, l'entreprise procède à une révision de ses coûts qui ne seraient plus estimés à 40 M €, mais à 30 M €, en raison de l'existence d'une nouvelle technologie de décontamination et dépollution du site. La diminution de la provision, soit 10 M €, doit être en priorité imputée sur l'actif de contrepartie.

Au 31/12/N+11, la valeur nette comptable de cet actif s'élève à  $40 - (2 \times 12) = 16$  M €. La reprise de provision de 10 M € vient en diminution de cette valeur nette comptable, qui s'établit donc à  $16 - 10 = 6$  M €. C'est cette valeur nette comptable rectifiée qui doit être amortie prospectivement sur la durée résiduelle d'amortissement, soit une déduction annuelle de  $6/8 = 0,75$  M €, pour les huit années restantes.

**394.** Toutefois, en cas de diminution de l'estimation des coûts, et lorsque la rectification du montant de la provision est supérieure au montant de la valeur nette comptable de l'actif, alors l'excédent constitue fiscalement un **produit imposable**, et non un complément de provision pour dépréciation déductible.

L'attention des entreprises est appelée sur cette divergence fiscal-comptable, qui doit être prise en compte au travers d'un retraitement extra-comptable de réintégration de l'excédent de la reprise de provision pour coûts de démantèlement.

Bien entendu, cette réintégration devrait avoir pour corollaire une déduction extra-comptable au fur et à mesure des amortissements relatifs à l'actif corporel sous-jacent. Il existe cependant une incertitude sur ces modalités de déduction fiscale. En effet, dans sa note de présentation à l'avis n° 2005-H du 6 décembre 2005, le Comité d'urgence du CNC précise que la fraction imposée de la reprise de

la provision devrait être déduite au fur et à mesure des amortissements ultérieurs. Dans ce cas, la charge d'amortissement déductible serait supérieure à l'amortissement comptable. Rien ne permet cependant d'assurer que l'administration admettra une déduction d'amortissement extra-comptable lorsque l'amortissement n'a pas été comptabilisé. Là encore, il convient donc d'attendre les commentaires de l'administration afin de connaître avec précision les modalités de neutralisation de la taxation immédiate d'une partie de la reprise de provision pour coût de démantèlement.

**Exemple** (hypothèses reprises de l'exemple ci-dessus) :

Le 31 décembre N + 11, les coûts futurs de démantèlement sont estimés non à 30 M €, mais à 22 M €, soit une reprise de provision de 18 M €. Cette diminution de provision est imputée en priorité sur la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie, soit 16 M €.

Le solde, soit 2 M €, est considéré du point de vue comptable comme une provision pour dépréciation de l'actif corporel sous-jacent, et la révision des coûts ne donne donc lieu à la constatation d'aucun produit. En revanche, fiscalement, ce montant de 2 M € doit être immédiatement imposé, au moyen d'une réintégration extra-comptable. Ce montant devrait pouvoir être déduit par la suite au fur et à mesure de l'amortissement de l'actif corporel ; cependant, il convient d'attendre les commentaires de l'Administration pour connaître les modalités précises de cette déduction.

## ► Incidences en matière d'impôts locaux

**395.** La comptabilisation de l'actif de contrepartie à la provision pour coûts de démantèlement n'emporte aucune conséquence en matière de taxe professionnelle, les dispositions relatives à la valeur locative qui sert de base à cette taxe devant être aménagées par un décret en Conseil d'État.

Ce point est très important, puisqu'il confirme l'engagement de neutralité qu'avait pris, à plusieurs reprises, mais de manière orale, l'Administration fiscale. Dès lors, l'assiette de la taxe professionnelle ne sera pas augmentée de la valeur de l'actif de démantèlement inscrit en immobilisations corporelles, ce qui devrait être entériné par la prochaine modification des dispositions de l'article 310 HF de l'annexe II au CGI via le décret appelé par la loi.

Rappelons qu'en matière de taxe foncière, l'impact de la nouvelle disposition légale était en tout état de cause nul, car les dispositions de l'article 324 AE de l'annexe III au CGI relatives à l'assiette de la taxe foncière pour les établissements industriels renvoient aux dispositions de l'article 38 quinquies de la même annexe, qui ne comportent aucune référence aux coûts de démantèlement. ■

## AMORTISSEMENTS

Biens donnés en location - GIE fiscaux

Étude F-18 800-70, 74 et 95

## Aménagement du régime des « GIE fiscaux » (Art. 41)

Le régime des « GIE fiscaux » est modifié sur trois points :

- la condition de rétrocession de deux tiers au moins de l'avantage fiscal à l'utilisateur est supprimée,
  - la majoration d'un point du coefficient d'amortissement dégressif est également supprimée,
  - les conditions d'obtention de l'agrément seront clairement énoncées dans le cadre d'un décret en Conseil d'État.
- Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux demandes d'agrément déposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

**396.** Le dispositif du groupement d'intérêt économique à vocation fiscale (« GIE fiscal »), prévu à l'article 39 CA du CGI, est un mécanisme permettant le financement d'investissements lourds tels que les flottes de navires ou d'avions. En application de cet article, les opérations de financement qui présentent un intérêt économique et social significatif peuvent obtenir un agrément du ministre chargé du budget afin de bénéficier d'un régime fiscal particulier, prévoyant notamment la non-application de la limitation de la déduction des amortissements qui résulte de l'article 39 C du CGI.

L'article 39 C du CGI limite la déduction des amortissements des biens loués par une personne physique ou une société de personnes relevant du régime de l'article 8 du même code (comme c'est le cas en principe d'un GIE), à la différence entre les loyers acquis et les charges autres que l'amortissement relatives au bien loué.

**397. Principe du « GIE fiscal »** - Un GIE, structure fiscale translucide relevant du régime des sociétés de personnes (CGI, art. 8), est constitué par plusieurs investisseurs, le plus souvent des banques. Il acquiert le bien à financer (avion, navire, etc.) et le loue dans le cadre d'un contrat de crédit-bail à l'utilisateur qui bénéficie d'une option d'achat en fin de contrat.

Le GIE amortit le bien qu'il a ainsi acquis sur le mode dégressif, selon un coefficient majoré d'un point.

Les premières années, le GIE doit faire face à des frais financiers importants, l'acquisition ayant été financée par l'emprunt. Il encaisse par ailleurs les loyers. En raison des

amortissements dégressifs majorés et des frais financiers concentrés sur les premières années d'activité, les résultats du GIE sont fortement déficitaires au cours de ces années. Ils deviennent bénéficiaires dans un second temps lorsque le montant des loyers perçus vient à dépasser le montant total des charges (amortissements dégressifs et frais financiers principalement).

Le GIE étant une structure fiscalement translucide, les déficits réalisés les premières années remontent au niveau de ses membres pour venir en déduction de leurs bénéfices imposables à raison de leurs activités courantes, entraînant ainsi des économies d'impôt. Par la suite, les bénéfices qui seront réalisés par le GIE remonteront également au niveau de ses membres générant alors des suppléments d'impôt. En définitive, ce montage permet de dégager un gain de trésorerie important du fait d'un décalage dans le temps.

**398. Conditions d'application du régime** - Pour bénéficier du régime des « GIE fiscaux », plusieurs conditions doivent être remplies :

- les biens financés doivent être des biens meubles amortissables selon le mode dégressif sur une durée au moins égale à huit ans ;
- l'utilisateur de ces biens doit être une société qui les exploite dans le cadre de son activité habituelle et doit être susceptible d'en acquérir la propriété à titre permanent ;

– l'acquisition du bien doit recevoir l'agrément préalable du ministre chargé du budget.

**399.** L'agrément est accordé :

- ▶ si le prix d'acquisition du bien correspond au prix du marché ;
- ▶ si l'investissement présente du point de vue de l'intérêt général, particulièrement en matière d'emploi, un intérêt économique et social significatif ;
- ▶ si l'utilisateur démontre que le bien est nécessaire à son exploitation et que les modalités de financement retenues sont déterminées par des préoccupations autres que fiscales ou comptables ;
- ▶ si les deux tiers au moins de l'avantage fiscal sont rétrocédés à l'utilisateur sous forme de diminution du loyer ou de minoration du montant de l'option d'achat ;

L'avantage fiscal est défini au huitième alinéa de l'article 39 CA comme le « solde des valeurs actualisées positives ou négatives afférentes respectivement aux réductions et cotisations supplémentaires d'impôt, au regard de celles qui résulteraient de l'application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 39 C, consécutives à la prise en compte par les associés, copropriétaires ou membres des parts de résultat soumises aux dispositions du présent article ». Il est par ailleurs prévu que le montant de cet avantage fiscal rétrocédé soit déterminé lors de la délivrance de l'agrément.

▶ si les biens financés sont conservés jusqu'à l'expiration du contrat de location par l'utilisateur et si les investisseurs s'engagent à conserver jusqu'à cette même date leurs parts dans le GIE.

Toutefois, sur demande expresse, l'agrément ministériel peut prévoir une cession anticipée du bien à l'utilisateur sans imposition supplémentaire à l'IS, sous réserve du respect de certaines conditions.

## RÉGIME NOUVEAU

**400.** Le présent article modifie le régime des « GIE fiscaux » prévu à l'article 39 CA du CGI sur trois points :

- la condition de rétrocession de deux tiers au moins de l'avantage fiscal à l'utilisateur est supprimée ;
- la majoration d'un point du coefficient d'amortissement dégressif est également supprimée ;
- les conditions d'obtention de l'agrément seront clairement énoncées dans le cadre d'un décret.

Cette réforme, qui tend à un rapprochement par rapport au droit commun et à plus de transparence, s'explique par l'examen du régime français des « GIE fiscaux » mené actuellement par la commission européenne, dans le cadre d'une procédure d'enquête relative au respect du régime des aides d'État.

En effet, dans l'attente de la décision de la commission, l'utilisation du régime est devenue très réduite. Afin de relancer l'investissement, la présente mesure vise à rassurer les investisseurs quant à la compatibilité du régime avec le droit communautaire.

**401. Entrée en vigueur** - En l'absence de disposition spécifique, les modifications apportées par le présent article s'appliquent le lendemain de la publication de la loi au JO, c'est-à-dire aux demandes d'agrément déposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

On remarquera toutefois :

- d'une part que la clarification des conditions d'obtention de l'agrément ne sera effective qu'à compter de la publication du décret devant y procéder ;
- d'autre part que la relance de l'investissement visée par le présent article ne devrait probablement intervenir qu'à compter de la décision de la commission européenne relative au nouveau régime.

### ▶ Suppression de la condition de rétrocession de l'avantage fiscal

**402.** Le présent article supprime la condition de rétrocession d'au moins deux tiers de l'avantage fiscal à l'utilisateur (CGI, art. 39 CA, 3<sup>o</sup>, c supprimé).

Désormais, la rémunération des parties au montage ne sera plus que contractuelle et conforme aux conditions du marché.

L'objectif est de ne plus encadrer légalement le montant de cette rétrocession et de faire jouer les règles du marché afin que le cas échéant, les investisseurs ne soient pas protégés par la rétrocession des deux tiers de l'avantage fiscal à l'utilisateur, alors que l'application des seules

règles du marché aurait abouti à une rétrocession plus importante au profit de l'utilisateur.

Pour connaître la portée pratique de cette modification et son effet potentiellement bénéfique pour l'utilisateur, il faudra attendre la mise en place de montages selon les nouvelles règles.

**403.** La modification exposée ci-dessus entraîne certaines adaptations rédactionnelles de l'article 39 CA du CGI.

En premier lieu, la suppression du c du 3<sup>o</sup> de l'article 39 CA a entraîné celle de la définition de l'avantage fiscal qui s'y trouvait. C'est pourquoi un nouvel alinéa 12 est créé afin d'y reprendre la même définition de l'avantage fiscal qu'actuellement.

En second lieu, le nouvel alinéa 12 reprend également la règle selon laquelle le montant de l'avantage doit être précisé lors de la délivrance de l'agrément. L'Administration continuera ainsi de bénéficier d'une information sur le montant de l'avantage fiscal inhérent à chaque GIE fiscal.

En dernier lieu, l'avant-dernier alinéa de l'article 39 CA est également modifié et prévoit désormais que l'imposition de la plus-value (en cas de cession du bien par l'utilisateur avant sa durée normale d'utilisation) se fait désormais au nom de l'utilisateur bénéficiaire de « la décision d'agrément » et non plus au nom de l'utilisateur bénéficiaire de « l'avantage rétrocédé et déterminé lors de la délivrance de l'agrément ».

### ▶ Suppression de la majoration d'un point du coefficient d'amortissement dégressif

**404.** Afin de revenir au droit commun en matière de règles de calcul de d'amortissement, le présent article supprime la majoration d'un point du coefficient d'amortissement dégressif qui existe dans le régime actuel des « GIE fiscaux ».

**Exemple :** Actuellement, si le bien financé est amortissable selon le mode dégressif sur huit ans, le taux d'amortissement qui lui est applicable selon les règles de droit commun est de 12,5 % (amortissement linéaire sur huit ans) × 2,25 (coefficient d'amortissement dégressif prévu à l'article 39 A, 1 du CGI ; V. étude F-18 320) = 28,125 %. Toutefois, ce bien étant financé dans le cadre du mécanisme de l'article 39 CA, le coefficient d'amortissement dégressif applicable au taux d'amortissement linéaire est majoré d'un point et donc porté à 3,25. Par conséquent, le taux d'amortissement dégressif applicable à ce bien dans le cadre du GIE fiscal est porté de 28,125 % à 40,625 %.

Désormais, plus aucune majoration du coefficient d'amortissement dégressif ne sera possible. C'est donc le taux d'amortissement dégressif de droit commun qui devra être appliqué. Le bien financé sera donc amorti selon le mode dégressif au taux de 28,125 %.

**405.** Le nouveau régime des « GIE fiscaux » est donc moins favorable qu'actuellement. Cependant, l'intérêt



majeur du dispositif, qui réside dans la non application des dispositions restrictives de l'article 39 C du CGI et dans l'utilisation d'une structure fiscalement translucide, est préservé.

## ► Clarification des critères de délivrance de l'agrément

**406.** Le dernier alinéa de l'article 39 CA du CGI prévoit qu'un décret en Conseil d'État précise les modalités d'application, et renvoie pour ce faire aux articles 31 B à 31 E de l'annexe II au CGI.

Cet alinéa est complété par le présent article afin de préciser que ces modalités d'application concernent

« notamment les critères de délivrance de l'agrément », l'objectif étant d'**assurer une plus grande transparence** au régime des « GIE fiscaux ». Les conditions posées par l'article 39 CA seront donc clarifiées.

**407.** Le décret devrait préciser notamment comment et dans quels cas l'utilisateur peut démontrer que le bien est nécessaire à son activité, et surtout éclaircir la **condition tenant à l'intérêt économique et social significatif** que doit revêtir l'investissement du point de vue de l'intérêt général, particulièrement en matière d'emploi. ■

## RÉGIMES PARTICULIERS

**Avantages liés à certains types d'activités - Jeunes entreprises innovantes (JEI)**  
Études F-92 000-40 et S-15 120-18

### Assouplissement de la condition de détention du capital des JEI (Art. 107)

**Pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les participations détenues par les sociétés déjà qualifiées de JEI sont prises en compte pour l'appréciation du seuil de 50 % relatif à la condition de détention du capital de l'entreprise qui prétend à la qualification de JEI.**

## RÉGIME ACTUEL

**408. Principales caractéristique du régime de faveur des JEI -** L'article 44 sexies-0 A du CGI prévoit, un régime fiscal et social de faveur pour les entreprises qui bénéficient du statut de « jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et de développement » (JEI) (V. étude F-92 000).

Ce régime de faveur prévoit dans la limite du plafond communautaire de minimis :

- une exonération totale d'impôt sur les bénéfices pour les résultats des trois premiers exercices bénéficiaires, puis à hauteur de 50 % au titre des deux exercices bénéficiaires suivants (CGI, art. 44 sexies A) ;
- une exonération totale de l'imposition forfaitaire annuelle (CGI, art. 223 nonies A) ;
- une exonération pendant 7 ans de taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1383 D) et de taxe professionnelle (CGI, art. 1466 D), sur délibération des collectivités territoriales ;
- une exonération totale des cotisations patronales de sécurité sociale sur les rémunérations versées à certains personnels de ces entreprises y compris les mandataires sociaux relevant du régime général de sécurité sociale par détermination de la loi qui participent, à titre principal, au projet de recherche et de développement de l'entreprise.

L'obtention de cette qualification, qui peut être validée par l'Administration dans le cadre d'une procédure d'accord tacite, est subordonnée au respect d'un certain nombre de conditions, parmi lesquelles une condition de détention du capital.

Outre celle-ci, les entreprises doivent répondre simultanément à la clôture de l'exercice aux conditions suivantes : être une petite ou moyenne entreprise ; avoir moins de huit ans ; avoir réalisé des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 % des charges totales engagées.

**409. Condition de détention du capital de la JEI -** Le capital de l'entreprise prétendant à la qualification de JEI doit être détenu directement et de manière continue, c'est-à-dire tout au long de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle l'entreprise

concernée souhaite bénéficier de la qualification de JEI, à 50 % au moins :

- par des personnes physiques ;
- ou par une société satisfaisant aux mêmes critères d'effectif et de chiffre d'affaires ou de total de bilan que ceux imposés à l'entreprise prétendant à la qualification de JEI, et dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;
- ou par certaines structures d'investissement, à condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre l'entreprise et la structure ;

Il s'agit des structures suivantes :

- sociétés de capital-risque (SCR) ;
- fonds communs de placement à risques (FCPR). Figurent notamment dans cette catégorie : les FCPR fiscaux, les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et les fonds d'investissement de proximité (FIP) ;
- sociétés de développement régional (SDR) ;
- sociétés financières d'innovation (SFI) ;
- sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (SUIR).

Il est rappelé qu'un lien de dépendance est réputé exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- lorsqu'une troisième entreprise détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social des deux entreprises ou y exerce en fait le pouvoir de décision (CGI, art. 39, 12, al. 2 à 4 ; V. étude F-16 480-101).

- ou par des associations ou fondations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique ;
- ou par des établissements publics de recherche et d'enseignement ou leurs filiales.

**410.** La condition de détention de capital doit être remplie au titre de chaque exercice pour lequel l'entreprise souhaite être qualifiée de JEI. Elle doit être appréciée au titre du dernier exercice clos ou de la dernière période d'impo-



sition arrêtée à la date à laquelle l'entreprise sollicite la qualification de JEI.

#### **411. Situation des entreprises n'ayant pas de capital social** - Deux situations doivent être distinguées :

► les redevables prétendant à la qualification de JEI et qui, juridiquement, ne peuvent avoir de capital social sont tenus au respect des seules conditions tenant à l'effectif salarié et au montant du chiffre d'affaires ou du total de bilan (il en est ainsi, notamment, des associations et fondations) ;

► pour les sociétés qui sont volontairement dénuées de capital social en l'absence d'obligation légale relative à un capital minimum, la condition du seuil de détention s'apprécie au regard des droits de vote et des droits aux bénéfices, tels qu'ils ont été précisés dans les statuts ou par les conventions ayant date certaine à la clôture de l'exercice et modifiant le cas échéant la répartition statutaire des droits de vote ou des droits aux bénéfices.

## RÉGIME NOUVEAU

**412.** Le présent article élargit la liste des personnes dont la participation doit être prise en compte pour l'appréciation du seuil de 50 % aux sociétés déjà qualifiées de JEI (CGI, art. 44 sexies-0 A, 4°, d modifié).

**413. Entrée en vigueur** - En l'absence de disposition spécifique, l'assouplissement apporté par le présent article s'applique à compter du lendemain de la publication de la loi au JO, soit aux exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

#### **Portée de l'assouplissement**

**414.** L'extension ne vise, aux termes du présent article, que les JEI ayant la forme de société, ce qui paraît restrictif compte tenu de l'esprit de la mesure.

Par ailleurs, la notion de sociétés déjà qualifiées de JEI pourrait être entendue largement par l'Administration, et serait ainsi susceptible de viser, outre les entreprises effectivement qualifiées de JEI au moment de la demande par l'entreprise, les entreprises qui auraient pu être qualifiées de JEI si les nouvelles dispositions légales avaient été applicables auparavant, et les entreprises qui ont été qualifiées de JEI mais qui ont perdu cette qualification.

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ces deux questions.

#### **Incidences de la perte de la qualification de JEI par l'entreprise qui détient la participation**

**415.** L'attention est appelée sur le fait que la perte de la qualification de JEI de l'entreprise actionnaire peut être susceptible d'entraîner également la perte du statut de JEI de l'entreprise détenue.

**Exemple :** F1 est une entreprise prétendant à la qualification de JEI détenue à hauteur de 40 % par des fonds du capital risque, 25 % par un groupe G, et 35 % par une JEI F2, détenue elle-même par des fonds du capital du risque.

En l'état de son actionnariat, F1 remplit la condition de détention de capital requise pour prétendre à la qualification de JEI.

Au cours d'un exercice suivant, la JEI F2 est rachetée par un groupe de taille importante et perd donc la qualification de JEI. En conséquence, F1 n'est plus détenue qu'à hauteur de 40 % par des actionnaires (fonds du capital risque) dont la participation est retenue pour apprécier le seuil requis de 50 %. Elle ne peut plus être qualifiée de JEI. ■

**RÉGIMES PARTICULIERS****Crédits et réductions d'impôt**

Étude F-10 600-5

**Instauration d'un crédit d'impôt en faveur des entreprises relevant des métiers d'art (Art. 45)**

Le présent article institue un nouveau crédit d'impôt pour les dépenses de conception engagées par les entreprises dont les charges de personnel afférentes aux salariés qui exercent un métier d'art représentent au moins 30 % de la masse salariale totale ;

- exerçant une activité industrielle dans les secteurs de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale, et de l'ameublement ;

- portant le label « Entreprise du patrimoine vivant ».

Six catégories de dépenses ouvrent droit au crédit d'impôt (salaires et charges sociales de certains personnels, dotation aux amortissements de certaines immobilisations, frais de dépôt et de défense des dessins et modèles, dépenses de fonctionnement, dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections).

Le crédit d'impôt est égal à 10 % des dépenses éligibles. Ce taux est porté à 15 % pour les entreprises portant le label « entreprise du patrimoine vivant ».

Calculé par année civile, il s'applique dans la limite du plafond communautaire « de minimis » (100 000 € par période de 3 ans).

Il s'impute sur l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été exposées.

Ces dispositions s'appliquent pour les dépenses exposées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2007.

**416.** Afin d'encourager les entreprises des métiers d'art à concevoir de nouveaux produits et ainsi accroître la compétitivité du secteur, le présent article institue un nouveau crédit d'impôt, codifié à l'article 244 quater O du CGI, au titre de certaines dépenses liées à la conception de nouveaux produits engagées par les entreprises relevant des métiers d'art.

Les métiers d'art recouvrent notamment les arts de la table, la bijouterie, la joaillerie, l'orfèvrerie, la couture, la cristallerie et se caractérisent par des coûts de main d'œuvre particulièrement importants.

Ce secteur, qui emploie environ 120 000 personnes, fait face actuellement à certaines difficultés liées à la compétition internationale, et plus particulièrement, aux différences salariales pouvant exister notamment entre les pays développés et les autres. Ces difficultés se sont traduites par une baisse d'activité de l'ordre de 20 % en trois ans.

L'instauration d'un crédit d'impôt pour les dépenses de conception engagées par les entreprises relevant des métiers d'art permettrait ainsi d'accroître la compétitivité de ce secteur. Ce nouveau dispositif résulte des négociations engagées par le Ministère avec les différents professionnels concernés et fait suite aux engagements pris par le Ministre lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2006.

**417.** Le crédit d'impôt est égal à 10 % des dépenses éligibles, ce taux étant porté à 15 % pour les entreprises portant le label « entreprise du patrimoine vivant ».

Ces entreprises bénéficient également d'une majoration du crédit d'impôt apprentissage (V. n° 471).

Le crédit d'impôt, calculé par année civile s'applique dans la limite du plafond communautaire prévu pour les aides d'importance mineure dites « de minimis » (100 000 € par période de trois ans). Il s'impute sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre des exercices au cours desquels les dépenses ont été exposées.

**418. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux dépenses exposées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2007.

Toutefois, la mise en œuvre effective de ce nouveau crédit d'impôt demeure subordonnée à la publication du décret qui doit définir les conditions d'application ainsi que les obligations déclaratives des entreprises concernées.

**ENTREPRISES CONCERNÉES****► Forme juridique et régime d'imposition**

**419.** Sont visées par ce dispositif les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel quelle que soit leur forme juridique (entreprise individuelle, sociétés de capitaux, sociétés de personnes ...).

Sont en conséquence exclues du dispositif les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon un régime forfaitaire d'imposition (forfait agricole) ou selon le régime des micro-entreprises.

En revanche peuvent bénéficier du crédit d'impôt les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu selon le régime réel normal ou simplifié, de droit ou sur option.

**420.** Peuvent également bénéficier du crédit d'impôt, les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon un régime réel d'imposition qui bénéficient d'une exonération temporaire d'impôt sur les bénéfices.

Ces exonérations sont limitativement énumérées par le texte et visent les entreprises nouvelles (CGI, art. 44 sexies ; V. étude F-91 200), les jeunes entreprises innovantes (CGI, art. 44 sexies A ; V. étude F-91 200), les entreprises créées pour reprendre une entreprise en difficulté (CGI, art. 44 septies ; V. étude F-92 050), les entreprises implantées en zone franche urbaine (CGI, art. 44 octies ; V. étude F-91 250), les entreprises implantées en Corse (CGI, art. 44 decies ; V. étude F-91 600) ainsi que les entreprises implantées dans une zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité (CGI, art. 44 undecies ; V. étude F-92 020).

**► Nature des activités exercées**

**Entreprises dont l'effectif comporte des salariés exerçant un métier d'art**

**421.** Peuvent bénéficier du crédit d'impôt, les entreprises dont les charges de personnel afférentes aux salariés qui exercent un des métiers d'art énumérés dans un arrêté du ministre chargé des PME représentent au moins 30 % de la masse salariale totale.

Selon nos informations, sont visés les métiers d'art dont la liste a été donnée par un arrêté ministériel du 12 décembre 2003.

Le texte n'apporte pas de précision sur la nature de l'activité exercée ; celle-ci pourrait donc être industrielle et commerciale, non commerciale ou agricole.

| Domaines   | Métiers d'art  |
|--|--|
| <b>Art floral</b>                                  | Fabricant de compositions florales ; Fabricant de fleurs artificielles (parurier floral)   |
| <b>Arts du spectacle</b>                           | Costumier ; Décorateur de théâtre ; Perruquier-posticheur  |
| <b>Arts et traditions populaires</b>               | Canneur-rempailleur ; Cirier ; Charron ; Fabricant et restaurateur de coiffes ; Fabricant et restaurateur de manèges<br>Forgeron ; Pareur ; Pelletier ; Poêlier ; Tanneur (Mégissier, Parcheminier, Peaussier)   |
| <b>Arts graphiques</b>                             | Calligraphe ; Dominotier (Marbreur sur papier à la main) ; Doreur sur cuir ; Doreur sur tranche ; Enlumineur ;<br>Fabricant de papier ; Fabricant de papier peint ; Graphiste (Infographiste, Maquettiste) ; Graveur et fondeur de caractères ; Imagier au pochoir ; Imprimeur en héliogravure (Imprimeur d'estampe) ; Imprimeur en lithographie ;<br>Imprimeur en sérigraphie ; Imprimeur en taille-douce ; Imprimeur en typographie ; Photographe de mode ; Photographiste illustrateur<br>Relieur (Restaurateur de reliures) ; Restaurateur de dessins et estampes ; Restaurateur de papier   |
| <b>Arts mécaniques / jeux-jouets</b>               | Fabricant et restaurateur d'automates ; Fabricant et restaurateur de jeux et jouets ; Fabricant et restaurateur de maquettes ;<br>Fabricant et restaurateur de soldats de plomb ; Fabricant et restaurateur d'objets miniatures ; Marionnettiste ; Modéliste   |
| <b>Bijouterie-joaillerie-orfèvrerie-horlogerie</b> | Batteur d'or (Tireur d'or) ; Bijoutier (En métaux précieux Fantaisie) ; Chaînistes ; Décorateur sur métaux précieux (Ciseleur, Doreur sur métal, Emailleur sur cadrans, Graveur, Héraldiste) Diamantaire<br>Fabricant et restaurateur d'horloges, carillons, pendules, aiguilles, balanciers ; Glypticien ; Gnomoniste ; Joaillier ;<br>Lapidaire ; Médailleur ; Orfèvre (Pétissier) ; Polisseur ; Restaurateurs de montres de collection ; Sertisseur   |
| <b>Bois</b>  | Décorateur sur bois (Doreur-ornemaniste, Laqueur, Peintre sur bois) ; Ebéniste (Restaurateur de meubles) ;<br>Encadreur ; Menuisier en sièges ; Marqueteur (Marqueteur de pailles) ; Pipier ; Rotinier ; Sculpteur sur bois (Sculpteur ornemaniste ; Sculpteur statuaire) ; Tourneur sur bois ; Vannier ; Vernisseur finisseur (Vernisseur au tampon)  |
| <b>Cuir</b>  | Bottier main ; Fourreur ; Gainier ; Gantier ; Maroquinier ; Sellier ; Sculpteur sur cuir ; Taxidermiste  |
| <b>Décoration (tous matériaux)</b>                 | Décorateur étalagiste ; Mosaïste ; Peintre en décor ; Staffeur-stucateur (Gypsier)   |
| <b>Facture instrumentale</b>                       | Archetier ; Fabricant et restaurateur d'anches ; Facteur et restaurateur d'accordéons ; Facteur et restaurateur de clavecins et épinettes ;<br>Facteur et restaurateur de harpes ; Facteur et restaurateur de percussions ; Facteur et restaurateur de pianos ; Facteur et restaurateur d'instruments à corde anciens ; Facteur et restaurateur d'instruments à vent en bois ;<br>Facteur et restaurateur d'instruments à vent en métal (cuivre, argent, or.) ; Facteur et restaurateur d'instruments de musique mécanique ; Facteur et restaurateur d'instruments traditionnels ; Facteur et restaurateur d'orgues ; Luthier ; Luthier en guitare |
| <b>Luminaire</b>                                   | Fabricant et restaurateur d'abat-jour ; Fabricant et restaurateur de lustres et luminaires   |
| <b>Métal</b>                                       | Armurier ; Bronzier ; Carrossier ; Coutelier ; Décorateur sur métal (Ciseleur, Damasqueur, Doreur, Argenteur Emailleur, Graveur) ;<br>Dinandier ; Ferronnier ; Fondeur (Campanologue, Fondeur de cloches et sonnailles) ; Médailleur<br>Potier d'étain ; Sculpteur sur métal (Sculpteur ornemaniste Sculpteur statuaire)   |
| <b>Métiers liés à l'architecture</b>               | Ardoisier ; Briquetier ; Chaumier ; Couvreur : fabricant et restaurateur de toitures spéciales (Couvreur ornemaniste)<br>Escaliériste ; Fabricant de girouettes et d'éléments de faîtage ; Fabricant et restaurateur de charpentes (Charpentier de marine) ;<br>Fabricant et restaurateur de dallages ; Fabricant et restaurateur de toitures ; Lauzier ; Maçon ; Maître-plâtrier<br>Menuisier ; Métallier-serrurier ; Parqueteur ; Paveur-dalleur ; Tuilier   |
| <b>Mode</b>  | Fabricant d'accessoires de mode (Chapelier, Corsetier, Eventailleur, Formier, Modiste, Plumassier) ; Modéliste<br>Tailleur-couturier   |
| <b>Pierre</b>                                      | Fontainier ; Graveur sur pierre ; Marbrier ; Marqueteur de pierres dures ; Sculpteur sur pierre (Sculpteur ornemaniste, Sculpteur statuaire) ;<br>Tailleur de pierre (Appareilleur, Schisteur) ; Tourneur sur pierre   |
| <b>Tabletterie</b>                                 | Bimbelotier ; Boutonnier ; Brossier ; Cornier ; Ecailliste ; Fabricant de cannes ; Graveur sur ivoire et autres matériaux d'origine animale ;<br>Ivoirier ; Lunetier ; Nacrier ; Tabletier   |
| <b>Terre</b>                                       | Céramiste (Modeleur-Mouleur, Restaurateur de faïence et de porcelaine) ; Décorateur céramique (Emailleur, Peintre fileur-doreur, Peintre sur faïence, Peintre sur porcelaine) ;<br>Pipier de terre cuite ; Santonnier ; Tourneur céramique (Potier de grès, Potier de porcelaine, Potier de terre cuite, Potier raku)  |
| <b>Textile</b>                                     | Brodeur ; Dentellier ; Ennoblisser textile (Moireur) ; Fabricant de tapis (Rentrayer (restaurateur de tapis et tapisseries) ) ;<br>Fabricant d'objets décoratifs en tissus (patchworks, tissus appliqués, coussins, drapeaux.) ; Lissier ; Passementier ;<br>Peintre décorateur sur tissu ; Restaurateur de textiles ; Tapissier d'ameublement/tapissier décorateur Tisserand ; Veloutier  |
| <b>Verre</b>                                       | Décorateur sur verre (Emailleur, Graveur, Tailleur) ; Flaconneur ; Maître-verrier (ou Vitrailliste) (Restaurateur de vitraux) ;<br>Miroitier d'art ; Verrier (Bombeur de verre, Fileur de verre, Restaurateur d'objets en verre ou en cristal, Verrier à la main, Verrier au chalumeau)  |

**Entreprises industrielles relevant de certains secteurs de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale, et de l'ameublement.**

**422.** Un arrêté du ministre chargé de l'industrie définira les nomenclatures des activités et des produits concernés.

Selon nos informations, le ministère chargé de l'Industrie retiendrait dans la nomenclature détaillée de la Classification des Produits Française (CPF rév.1, 2003), les classes, catégories ou sous-catégories suivantes :

| Nomenclature d'Activités française (NAF) | Classification des Produits Française (CPF)                        |  |
|--|--|--|
| 26.1E                                    | Fabrication de verre creux   | 26.13.12 Verres à boire<br>26.13.13 Verrerie domestique<br>26.13.91 Façonnage de verres à boire et d'autres articles de verrerie domestique  |
| 26.2A                                    | Fabrication d'articles céramiques à usage domestique ou ornemental | 26.21.11 Vaisselle de ménage en porcelaine<br>26.21.12 Vaisselle de ménage commune<br>26.21.13 Ornements en céramique  |
| 28.6A                                    | Fabrication de coutellerie   | 28.61.13 Articles divers de coutellerie<br>28.61.14 Couverts pour la table   |
| 33.4A                                    | Fabrication de lunettes  | 33.40.12 Lunettes<br>33.40.13 Montures de lunettes<br>33.40.14 Parties et accessoires de montures de lunettes  |
| 33.5Z                                    | Horlogerie   | 33.50.11 Montres en métaux précieux<br>33.50.12 Montres en métaux commun<br>33.50.13 Pendulettes pour tableaux de bord<br>33.50.14 Réveils, pendules et horloges<br>3.50.24 Ébauches de montres<br>33.50.26 Boîtes de montres<br>33.50.27 Bracelets métalliques de montres |
| 36                                       | Fabrication de meubles   |  |
| 36.1A                                    | Fabrication de sièges  | 36.11.11 Sièges fonctionnels<br>36.11.12 Sièges d'ameublement d'intérieur<br>36.11.13 Autres sièges<br>36.11.14 Parties de sièges<br>36.11.20 Garnissage de sièges   |
| 36.1C                                    | Fabrication de meubles de bureau et de magasin                     | 36.12.11 Mobilier métallique de bureau et de magasin<br>36.12.12 Mobilier de bureau en bois<br>36.12.13 Mobilier en bois pour magasins   |
| 36.1E                                    | Fabrication de meubles de cuisine                                  | 36.13.10 Meubles de cuisine  |
| 36.1G                                    | Fabrication de meubles meublants                                   | 36.14.11 Meubles métalliques divers  |
| 36.1H                                    | Fabrication de meubles de jardin et d'extérieur                    | 36.14.12 Meubles meublants en bois   |
| 36.1J                                    | Fabrication de meubles n.c.a                                       | 36.14.13 Meubles divers en bois  |
| 36.1K                                    | Industries connexes de l'ameublement                               | 36.14.14.Meubles en matières plastiques<br>36.14.15Parties de meubles  |
| 36.1M                                    | Fabrication de matelas   | 36.15.11 Sommiers<br>36.15.12 Matelas  |
| 36.2C                                    | Bijouterie, joaillerie, orfèvrerie                                 | 36.22.11 Diamants, perles fines et pierres précieuses<br>36.22.12 Diamants industriels travaillés<br>36.22.13 Bijoux, articles de joaillerie et orfèvrerie<br>36.22.14 Parures en pierreries<br>36.22.20 Travail des pierres précieuses et fabrication de bijoux           |



| Nomenclature d'Activités française (NAF) | Classification des Produits Française (CPF) |  |
|--|---|--|
| 36.3Z                                    | Fabrication d'instruments de musique        | 36.30.11 Pianos et clavecins<br>36.30.12 Instruments à cordes<br>36.30.13 Orgues et accordéons<br>36.30.14 Instruments à vent<br>36.30.15 Instruments de musique électroniques<br>36.30.16 Instruments de musique divers<br>36.30.17 Équipements musicaux divers<br>36.30.18 Parties et accessoires d'instruments de musique |
| 36.5Z                                    | Fabrication de jeux et jouets               | 36.50.11 Poupées<br>36.50.12 Peluches<br>36.50.13 Accessoires pour poupées<br>36.50.20 Trains électriques et modèles réduits<br>36.50.31 Jouets à roues<br>36.50.32 Puzzles<br>36.50.33 Autres jouets<br>36.50.41 Jeux de cartes<br>36.50.43 Jeux de salle ou de table et jeux à pièces                                      |
| 36.6A                                    | Bijouterie fantaisie                        | 36.61.10 Articles de bijouterie fantaisie  |

**423.** Les entreprises des secteurs visés seront éligibles au crédit d'impôt à condition que leur activité puisse être qualifiée d'industrielle.

Les activités industrielles s'entendent de celles qui concourent directement à l'élaboration ou à la transformation de biens mobiliers corporels. Elles consistent en la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués, le rôle du matériel et de l'outillage y étant prépondérant (BOI 4 A-1-00, 8-2-2000, §§ 224 et s.).

En conséquence, les entreprises appartenant aux secteurs d'activité éligibles qui n'exerceraient aucune activité de production ne pourraient pas bénéficier du crédit d'impôt (exemples : cabinets de stylistes, entreprises qui conçoivent des nouveaux produits mais en concèdent la fabrication à d'autres entreprises...).

En revanche les entreprises industrielles qui exercent une activité de production et qui sous-traitent leur fabrication à des tiers pourraient bénéficier du crédit d'impôt.

### Entreprises portant le label « Entreprise du patrimoine vivant »

**424.** L'article 23 de la loi du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises a créé un label « entreprise du patrimoine vivant » qui peut être attribué à « toute entreprise qui détient un patrimoine économique, composé en particulier d'un savoir-faire rare, renommé ou ancestral, reposant sur la maîtrise de techniques traditionnelles ou de haute technicité et circonscrit à un territoire » (L. n° 2005-882 du 2-8-2005 ; V. D.O Actualité 30/2005, § 438). Ce label est attribué selon des critères et des modalités définis par un décret en Conseil d'État non encore publié.

Les critères et modalités à respecter pour bénéficier de ce label restent donc à déterminer. Le décret devrait notamment préciser les notions de « patrimoine économique », de « savoir-faire rare, renommé ou ancestral » et de « territoire ».

Le texte n'apporte pas de précision sur la nature de l'activité exercée ; celle-ci pourrait donc être industrielle et commerciale, non commerciale ou agricole.

## DÉPENSES ÉLIGIBLES

### ► Salaires et charges sociales de certains salariés

**425.** Les salaires (y compris les primes et avantages en nature) et charges sociales à prendre en compte parmi les dépenses éligibles sont ceux afférents à deux catégories de personnels :

► la première catégorie comprend les salariés directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits dans un des secteurs ou métiers concernés (V. n° 421).

Il s'agirait des personnels qui ont pour fonction exclusive de concevoir les modèles à partir desquels seront réalisés les prototypes ou les échantillons non vendus. Exerceraient notamment cette fonction les « stylistes » ou les « designers ». Bien qu'il soit prévu une affectation « directe » et « exclusive » de ces salariés à la « conception de nouveaux produits », l'Administration pourrait admettre, comme en matière de crédit d'impôt recherche, que les salaires et charges sociales afférents aux salariés affectés à temps partiel aux opérations éligibles au crédit d'impôt puissent être pris en compte au prorata du temps consacré par ces salariés à ces opérations.

Par ailleurs, le décret d'application devrait définir plus précisément la notion de « nouveau produit ».

► la seconde catégorie concerne les ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ;

Il s'agirait des personnels qui, à partir des travaux effectués par les salariés chargés de conception des nouveaux produits, réalisent les prototypes et échantillons non vendus.

Les dépenses de personnel retenues dans la base de calcul du crédit d'impôt devraient être notamment les salaires proprement dits, les avantages en nature, les primes, ainsi que les cotisations sociales obligatoires.

On attendra toutefois les commentaires de l'Administration sur l'ensemble de ces points.

### ► Dotations aux amortissements de certaines immobilisations

**426.** Les dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf, qui sont directement affectées à la conception des nouveaux produits et à la réalisation de prototypes font partie des dépenses éligibles au crédit d'impôt.

Cette catégorie de dépenses concerne les immobilisations utilisées à la conception de nouveaux produits et à la réalisation de

prototypes, dont seules les dotations aux amortissements fiscalement déductibles devraient ouvrir droit au crédit d'impôt. Par ailleurs, lorsque ces immobilisations ne sont pas affectées uniquement à ces tâches, seule la part consacrée à ces dernières devrait être retenue. L'administration devrait en outre préciser le sort des biens financés par crédit bail (qui sont assimilés à des immobilisations amortissables pour le calcul du crédit d'impôt recherche notamment).

## ► Frais de dépôt et de défense des dessins et modèles

**427.** Sont compris dans les dépenses éligibles :

► la totalité des frais de dépôt relatifs aux nouveaux produits ;

Devraient être retenus dans cette catégorie de dépense les frais et taxes versés au profit des organismes qui assurent la protection des dessins et modèles ainsi que les honoraires éventuellement versés aux conseils ou mandataires chargés par l'entreprise de procéder en son nom au dépôt des dessins et modèles.

► les frais de défense des dessins et modèles dans la limite de 60 000 € par an ;

Selon nos informations, pour être éligibles, ces dépenses devraient se rattacher à des dessins et modèles déposés dans le cadre d'opérations ouvrant droit au crédit d'impôt. En pratique, seraient notamment éligibles les frais de justice (dont les émoluments des auxiliaires de justice : avocats, experts judiciaires...). En revanche, les dépenses supportées par l'entreprise à la suite d'une condamnation pour contrefaçon (dommages et intérêts, amendes... etc.) ne devraient pas ouvrir droit au crédit d'impôt.

## ► Autres dépenses de fonctionnement

**428.** Sont éligibles au crédit d'impôt les dépenses exposées à l'occasion des opérations de conception de nouveaux produits et à la réalisation de prototypes évaluées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel éligibles.

## ► Dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections

**429.** Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiées à des stylistes ou bureaux de style externes sont éligibles au crédit d'impôt.

Pour définir ce qu'on entend par « élaboration d'une nouvelle collection », l'Administration pourrait reprendre la définition retenue pour l'application du crédit d'impôt recherche aux dépenses d'élaboration de nouvelles collections des entreprises du secteur textile-habillement-cuir (BOI 4 A-1-00, §§ 226 et s., 8-2-2000 ; V. étude F-92 100-206 et s.).

L'élaboration d'une nouvelle collection s'entendrait alors des travaux liés à la mise au point d'une gamme nouvelle de produits qui, conformément aux pratiques commerciales du secteur, doit être renouvelée à intervalles réguliers, connus à l'avance. La nouveauté de la gamme s'apprécierait par rapport aux matières, dessins, formes et couleurs utilisés dans les collections précédentes. Les dépenses liées à la simple adaptation d'une gamme existante par l'adjonction de quelques produits nouveaux ainsi que celles liées à la modification d'une seule des caractéristiques des produits existants ne seraient pas considérées comme des dépenses liées à l'élaboration d'une nouvelle collection.

Il est à noter qu'à l'inverse du crédit d'impôt recherche les stylistes et bureaux de style auxquels l'élaboration de nouvelles collections peut être confiée n'ont pas à être agréés. En outre, contrairement à l'encore au crédit d'impôt recherche, ces dépenses de « sous-traitance » ne sont pas plafonnées.

## CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

### ► Taux et assiette

**430.** Le taux du crédit d'impôt est fixé à 10 % des dépenses éligibles.

Ce taux est porté à 15 % lorsque les dites dépenses sont exposées par des entreprises qui disposent du label « entreprise du patrimoine vivant ».

Les mêmes dépenses ne peuvent pas entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt « métiers d'art » et dans celle d'un autre crédit d'impôt.

Le crédit d'impôt est calculé par année civile, quelle que soit la date de clôture des exercices et quelle que soit leur durée.

**431.** Par ailleurs, les subventions publiques perçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt doivent être déduites des bases de calcul de ce crédit.

### ► Plafonnement

**432.** Le crédit d'impôt s'applique aux dépenses éligibles dans la limite du plafond communautaire prévu pour les aides d'importance mineure dites « de minimis », prévu par le règlement CE 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001, c'est-à-dire 100 000 € par période de trois ans glissante.

On rappelle que la Commission a introduit en 1992 la règle dite « de minimis » qui permet de considérer que les aides de faible montant ne sont pas susceptibles de fausser ou de menacer la concurrence au sein du marché commun, et dispense de ce fait les États membres de notifier à la Commission les aides plafonnées à 100 000 € par période glissante de trois années. Ce montant s'apprécie en cumulant l'ensemble des aides relevant du régime « de minimis » dont bénéficie une même entreprise. Ce plafond s'applique quels que soient la forme et l'objectif des aides publiques, ce qui englobe les exonérations fiscales mais aussi toutes les aides versées par les collectivités publiques.

### Aides retenues pour l'appréciation du plafond « de minimis »

**433.** Le plafond de 100 000 € s'apprécie en retenant l'ensemble des aides publiques perçues par l'entreprise, dès lors que ces aides n'ont pas été notifiées à la Commission européenne ou ne sont pas couvertes par un règlement d'exemption (exemple : aides à la recherche et au développement).

Les aides retenues peuvent être versées sous quelque forme que ce soit : subventions, avances, prêts, garanties, avantages fiscaux...etc.

Comme pour le calcul du plafonnement des aides perçues par une jeune entreprise innovante (BOI 4 A-9-04, 21-10-2004), l'entreprise bénéficiaire de l'aide devrait être invitée à se rapprocher de l'organisme à l'origine de l'aide afin de s'assurer de la finalité de l'aide au regard des encadrements communautaires.

### Période d'appréciation du plafond maximal d'aides

**434.** Le plafond s'apprécie sur une période de trois années, à partir du versement de la première aide « de minimis ».

En pratique, le crédit d'impôt « métiers d'art » ne s'appliquant qu'aux dépenses exposées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2007, le plafond « de minimis » doit être apprécié sur deux ans. Dans l'hypothèse où le dispositif serait reconduit, le plafond devrait être calculé sur trois ans. De même, si l'entreprise bénéficie par ailleurs d'une autre aide placée sous le plafond « de minimis », le calcul de ce plafond devra être opéré sur trois ans.

#### Exemple :

L'entreprise A a engagé en 2006 et 2007 des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt « métiers d'art » pour 500 000 € et 400 000 €. Elle a par ailleurs reçu en 2006 une subvention, placée sous le plafond communautaire « de minimis » d'un montant de 15 000 € versée par une collectivité locale.

| Année | Dépenses éligibles au crédit d'impôt | Subventions reçues des collectivités publiques placées sous « de minimis » | Crédit d'impôt théorique | Cumul théorique des avantages accordés à l'entreprise | Crédit d'impôt effectif après application du plafond « de minimis » |
|-------|--------------------------------------|--|--------------------------|---|---|
| 2006  | 500 000 €                            | 15 000 €   | 50 000 €                 | 65 000 €  | 50 000 €  |
| 2007  | 400 000 €                            | -  | 40 000 €                 | 105 000 €   | 35 000 €  |

On constate qu'ayant dépassé le plafond « de minimis » en 2007, l'entreprise A ne peut bénéficier de la totalité du crédit d'impôt calculé au titre de cette année. Elle n'en bénéficie qu'à hauteur de la différence entre 100 000 € et les aides déjà perçues en 2006, soit 35 000 € (100 000 € - 65 000 €) au lieu d'un crédit d'impôt théorique de 40 000 €.

### Sociétés de personnes et groupements assimilés non soumis à l'impôt sur les sociétés

**435.** Pour les sociétés de personnes et groupements assimilés n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, le plafonnement s'apprécie à un double niveau :

- d'une part, au niveau de la société de personnes ou du groupement assimilé ;
- d'autre part, au niveau de l'associé si celui-ci dispose par ailleurs d'un crédit d'impôt, soit au titre de son activité, soit au titre de sa participation dans d'autres sociétés de personnes ou groupements assimilés.

En effet, un associé ou membre d'une société de personnes ou d'un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés peut cumuler la part de crédit d'impôt lui revenant dégagée au niveau de la société de personnes ou du groupement, et donc plafonnée à ce niveau, avec un crédit d'impôt dégagé au titre de sa propre exploitation.

### UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

**436.** Le crédit d'impôt « métiers d'art » est imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu dû par le contribuable ou sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses éligibles ont été exposées, l'excédent non imputé étant restitué.

Le crédit d'impôt étant calculé par année civile, le décret devrait préciser les modalités d'imputation du crédit d'impôt lorsque l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

### Sociétés de personnes et groupements assimilés non soumis à l'impôt sur les sociétés

**437.** Ces sociétés et groupements ne peuvent bénéficier eux-mêmes du crédit d'impôt au titre de leurs dépenses éligibles. Le crédit d'impôt, calculé au niveau de la société de personnes ou du groupement assimilé, est transféré aux associés et membres de ces sociétés et groupements au prorata de leurs droits afin que ceux-ci les imputent sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dont ils sont redevables. Pour les associés personnes physiques de ces sociétés ou groupements, l'obtention du crédit d'impôt n'est possible que lorsqu'ils participent à l'exploitation au sens de l'article 156, I, 1° bis du CGI, c'est-à-dire lorsqu'ils participent personnellement, de manière continue et directe, à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité de la société ou du groupement.

### Sociétés membres de groupes de sociétés

**438.** Le crédit d'impôt ainsi que le plafond sont calculés et appréciés au niveau de chacune des sociétés du groupe et non au niveau du groupe dans son ensemble.

La société mère se substitue toutefois aux sociétés du groupe pour l'imputation, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice, des crédits d'impôt dégagés par chaque société du groupe.

L'excédent de crédit d'impôt qui n'est pas imputé sur l'IS d'ensemble est restitué à la société mère.

### Sort du crédit d'impôt en cas de fusion ou opération assimilée

**439.** Le présent article ne précise pas les conséquences d'une restructuration à l'égard du régime du crédit d'impôt « métiers d'art ».

Selon nos informations, il semblerait toutefois qu'il faille distinguer selon que l'opération est ou non assortie d'un effet rétroactif. Dans le cadre d'une fusion **sans effet rétroactif**, le crédit d'impôt ne pourrait être transféré à la société absorbante. Dans ce cas, la société absorbante déposerait la déclaration spéciale de crédit d'impôt pour le compte de la société absorbée ainsi que, le cas échéant sa propre déclaration.

À l'inverse, en cas de fusion réalisée **avec effet rétroactif**, les dépenses éligibles au crédit d'impôt sont, du fait de la rétroactivité, reprises dans la comptabilité de la société absorbante et prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt de cette dernière. L'entreprise absorbante ne déposerait alors qu'une seule déclaration spéciale avec application d'un seul plafond de 100 000 € par période glissante de trois ans.

Dans le cadre d'opérations de scission ou d'apports partiels d'actifs, il semblerait que le bénéfice du crédit d'impôt puisse être transféré à la condition que les dépenses éligibles soient attachées à la branche complète d'activité transférée. On attendra les commentaires de l'Administration sur l'ensemble de ces points.

### OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

**440.** Les obligations déclaratives liées au crédit d'impôt seront précisées par décret.

Selon nos informations, les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu devraient joindre une déclaration spéciale à la déclaration de résultats de la période d'imposition ou de l'exercice au cours duquel les dépenses éligibles ont été exposées. En outre, les entrepreneurs individuels devraient reporter le montant du crédit d'impôt sur leur déclaration de revenus dans une case prévue à cet effet.

Les associés personnes morales de sociétés de personnes ou de groupements assimilés qui bénéficieraient d'une quote-part de crédit d'impôt calculée au titre de leur participation dans la société de personnes ou dans le groupement, devraient également déposer une déclaration spéciale, soit avec leur déclaration de résultat s'il s'agit de sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, soit selon les modalités propres aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Pour les associés personnes physiques de sociétés de personnes ou de groupements assimilés, deux situations seraient distinguées selon que l'associé dispose ou ne dispose pas par ailleurs d'un crédit d'impôt « métiers d'art » au titre d'une activité propre qu'il exercerait par ailleurs :

- dans la première hypothèse, l'associé devrait intégrer, dans la déclaration spéciale qu'il est tenu de déposer au titre de son activité propre, la quote-part du crédit d'impôt calculé par la société de personnes dont il est associé ;
- dans la seconde hypothèse, l'associé ne déposerait pas de déclaration spéciale mais devrait reporter sur sa déclaration de revenus, dans une case prévue à cet effet, le montant de sa quote-part de crédit d'impôt qui sera déterminée sur la déclaration spéciale de la société de personnes.

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés devraient déposer une déclaration spéciale non pas avec leur déclaration de résultats mais avec le relevé de solde de paiement de l'impôt sur les sociétés lors du paiement du solde de cet impôt. Toutefois, pour les sociétés membres d'un groupe de sociétés (CGI,

art. 223), seule la société mère (seule redevable de l'IS) devrait joindre au relevé de solde relatif au résultat d'ensemble du groupe les déclarations spéciales de chacune des sociétés du groupe qui a exposé des dépenses éligibles au crédit d'impôt, y compris, le cas échéant, sa propre déclaration. ■

## RÉGIMES PARTICULIERS

### Crédits et réductions d'impôt

Étude F-10 600-5

## Instauration d'un crédit d'impôt en faveur des entreprises qui emploient des réservistes (Art. 108)

Le présent article instaure un crédit d'impôt en faveur des entreprises qui emploient des salariés ayant souscrit un engagement à servir dans la réserve opérationnelle de l'armée française, destiné à compenser le coût du maintien du salaire au cours des périodes d'absence.

Ce crédit d'impôt est égal à 25 % de la différence entre :

- le montant du salaire brut journalier du salarié versé par l'employeur au cours des périodes d'absence liées à des opérations de réserve dont le préavis est inférieur à un mois ou entraînant une absence cumulée du salarié supérieure à cinq jours ce montant étant plafonné à 200 € par salarié,

- et la solde journalière brute versée par l'État au salarié au titre de ces mêmes opérations de réserve.

Ce crédit d'impôt est plafonné à 30 000 € pour chaque entreprise.

Il s'impute sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre des exercices au cours desquels les dépenses ont été exposées.

Les conditions d'application du dispositif ainsi que les obligations déclaratives incombant aux entreprises concernées seront précisées par décret.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses exposées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2007.

**441.** Afin de favoriser la participation des salariés aux opérations de défense opérationnelle et de développer la réserve militaire, le présent article instaure un crédit d'impôt, codifié à l'article 244 quater N du CGI, en faveur des entreprises qui emploient des salariés réservistes et assurent le maintien de leur salaire au cours des périodes d'absence liées aux opérations de réserve.

Les conditions d'application du dispositif et les obligations déclaratives incombant aux entreprises concernées seront précisées par décret.

La loi portant organisation de la réserve militaire et du service de défense a permis de substituer à une réserve de masse une réserve d'emploi désormais composante à part entière de l'armée professionnelle (L. n° 99-894 du 22-10-1999). La participation à des activités dans le cadre de la réserve est désormais exclusivement fondée sur le volontariat et s'articule autour d'un partenariat tripartite regroupant la défense, le réserviste et son employeur civil. Lors des opérations de réserve, l'absence du salarié réserviste au sein de l'entreprise représente pour celle-ci un coût financier et humain en particulier lorsque l'entreprise maintient le niveau de rémunération de son salarié durant les opérations de réserve. L'établissement d'un crédit d'impôt en faveur des entreprises qui favorisent la participation de leurs salariés à des activités de défense opérationnelle constitue ainsi un élément du développement de la réserve militaire. Ce nouveau dispositif s'inscrit dans le cadre d'un projet de texte visant à modifier l'organisation de la réserve militaire afin de l'adapter aux besoins des armées.

**442. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux dépenses exposées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2007.

### ► Entreprises concernées

#### Nature de l'activité et régime d'imposition

**443.** Sont visées par ce dispositif les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel quelle que soit leur forme juridique ou la nature de leurs activités (BIC, BNC, BA).

Sont en conséquence exclues du dispositif les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon un régime forfaitaire d'imposition (forfait agricole) ou selon le régime des micro-entreprises.

**444.** Peuvent également bénéficier du crédit d'impôt, les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon un régime réel d'imposition qui bénéficient d'une exonération temporaire d'impôt sur les bénéfices.

Ces exonérations sont limitativement énumérées par le texte et visent les entreprises nouvelles (CGI, art. 44 sexies ; V. étude F-91 200), les jeunes entreprises innovantes (CGI, art. 44 sexies A ; V. étude F-91 200), les entreprises implantées en zone franche urbaine (CGI, art. 44 octies ; V. étude F-91 250), les entreprises implantées en Corse (CGI, art. 44 decies ; V. étude F-91 600) ainsi que les entreprises implantées dans une zone de recherche et de développement - pôles de compétitivité - (CGI, art. 44 undecies ; V. étude F-92 020).

Les sociétés créées pour la reprise d'entreprises en difficulté (CGI, art. 44 septies) sont toutefois exclues de ce dispositif de crédit d'impôt.

#### Entreprises employant des salariés engagés dans la réserve opérationnelle

**445. Principe** - L'entreprise doit employer des salariés réservistes ayant souscrit un engagement à servir dans la réserve opérationnelle au titre des articles 8 et 9 de la loi portant organisation de la réserve militaire et du service de défense (L. n° 99-984 du 22-10-1999).

On notera qu'aucune condition d'ancienneté du salarié dans l'entreprise n'est posée par le texte. Le terme de « salarié » semble exclure du bénéfice du crédit d'impôt les travailleurs indépendants ainsi que les dirigeants non salariés de l'entreprise qui effectuent des opérations de réserve dès lors qu'ils ne répondent pas à la qualification de salarié.

**446. Opérations de réserve éligibles** - L'entreprise bénéficie d'un crédit d'impôt lorsqu'elle maintient le



salaires de son employé absent durant les périodes d'absence liées aux opérations de réserve qui :

► se déroulent hors congés, repos hebdomadaire et jours chômés ;

En effet, pendant ces jours non travaillés, l'absence du salarié au sein de l'entreprise n'est pas liée à la participation à des opérations de réserve opérationnelle mais au repos du salarié.

► et nécessitent un préavis à l'employeur inférieur à un mois ou entraînent une absence cumulée du salarié supérieure à cinq jours.

En application de l'article L. 122-24-9 du Code du travail, tout salarié ayant souscrit un engagement à servir dans la réserve opérationnelle bénéficie d'une autorisation d'absence de cinq jours ouvrés par année civile au titre de ses activités dans la réserve.

Le réserviste salarié désirent bénéficier de cette absence doit présenter sa demande par écrit à son employeur un mois au moins à l'avance, en indiquant la date et la durée de l'absence envisagée.

Au-delà de cette durée de 5 jours, le réserviste est tenu de requérir l'accord de son employeur avec un préavis de deux mois en précisant la date de son départ et la durée de la période qu'il souhaite accomplir, sous réserve de dispositions plus favorables résultant notamment de conventions conclues entre l'employeur et le ministre chargé des armées.

L'article L. 122-24-10 du Code du travail précise que le refus de l'employeur d'accorder à un salarié l'autorisation de participer à une activité dans la réserve qui requiert son accord préalable doit être motivé et notifié à l'intéressé et à l'autorité militaire dans les quinze jours qui suivent la réception de sa demande (C. trav., art. L. 122-24-10).

Les périodes d'activité au titre d'un engagement à servir dans la réserve opérationnelle sont considérées comme des périodes de travail effectif pour les avantages légaux et conventionnels en matière d'ancienneté, d'avancement, de congés payés et de droits aux prestations sociales (C. trav., art. L. 122-24-8).

**447.** En pratique, l'absence du salarié doit faire l'objet d'un préavis inférieur à un mois (pour le bénéfice des 5 jours légaux) ou d'un préavis inférieur à deux mois pour une absence supérieure à 5 jours (cumulés ou non).

Le décret à paraître devrait confirmer que cette absence cumulée de plus de cinq jours s'apprécie au titre de la période prise en compte pour le calcul du crédit d'impôt à savoir au titre de l'année considérée pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu et au titre de l'exercice de référence pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

**Exemple :** L'entreprise A emploie deux salariés réservistes. Le premier est appelé six mois avant pour une opération de réserve d'une durée de vingt jours. Le second salarié est appelé pour une opération de réserve devant se dérouler le dimanche suivant.

S'agissant du premier salarié, l'entreprise aura droit à un crédit d'impôt si elle maintient le salaire de son employé durant l'opération de réserve dès lors que celle-ci dure plus de cinq jours. Peu importe le fait que le préavis soit supérieur à un mois, la condition posée par le texte étant alternative.

L'opération de réserve à laquelle participe le second salarié ne donne, quant à elle, droit à aucun crédit d'impôt. L'opération de réserve se déroule en effet lors du repos hebdomadaire du salarié.

## ► Calcul du crédit d'impôt

### Taux et assiette

**448.** Le crédit d'impôt est égal à 25 % de la différence entre :

– d'une part, le montant du salaire brut journalier du salarié versé par l'employeur lors des opérations de réserve définies ci-avant (V. n° 445) ;

– et, d'autre part, la rémunération brute journalière perçue au titre des opérations de réserve.

L'employeur bénéficie ainsi d'un crédit d'impôt dès lors qu'il accepte de payer la différence « salaire-solde » de son employé réserviste lors des jours d'activités dans la réserve.

La rémunération brute journalière perçue au titre des opérations de réserve comprend la solde versée au résér-

viste par la défense nationale ainsi que toutes indemnités ou compléments de solde reçus à ce titre (prime d'alimentation par exemple).

Aucun crédit d'impôt négatif n'est prévu lorsque cette différence est négative, c'est-à-dire lorsque la solde perçue par le réserviste est supérieure au salaire qu'il perçoit habituellement de son employeur.

**449.** Par ailleurs, les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt doivent être déduites de la base de calcul du crédit d'impôt.

### Plafonnement

**450. Plafonnement du montant du salaire brut journalier -** Le montant du salaire brut journalier versé par l'employeur civil lors des opérations de réserve est pris en compte dans le calcul du crédit d'impôt dans la limite de 200 € par salarié.

**Exemple :** Un cadre percevant 6 500 € de rémunération brute mensuelle au sein de son entreprise est appelé pour une opération de réserve opérationnelle d'un mois. L'entreprise décide de maintenir le salaire de son cadre pendant le déroulement de cette opération de réserve.

Le réserviste perçoit 1 800 € de solde au titre de l'opération de réserve.

Montant du salaire brut journalier versé par l'entreprise : 6 500 € / 30 jours = 216 €

Le montant du salaire brut journalier n'est toutefois pris en compte que dans la limite de 200 €.

Montant de la solde brute journalière perçue par le réserviste : 1 800 € / 30 jours = 60 €

Montant du crédit d'impôt : (200 - 60) × 25 % = 35 €

Le salarié ne travaille pas les samedi et dimanche, huit jours doivent donc être soustraits pour le calcul du crédit d'impôt.

Montant total du crédit d'impôt 35 € × 22 jours d'opérations (30 jours - 8 jours non travaillés) = 770 €.

**451. Plafonnement général du crédit d'impôt -** Le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise y compris les sociétés de personnes à 30 000 €.

Le plafond du crédit d'impôt fixé à 30 000 € paraît, en pratique, particulièrement difficile à atteindre et permettrait donc à l'entreprise de bénéficier dans tous les cas de l'intégralité du crédit d'impôt.

**452. Dans le cadre des sociétés de personnes et groupements assimilés n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés,** le plafonnement du crédit d'impôt s'apprécie à un double niveau à savoir :

– d'une part, au niveau de chaque associé ou membre de la société de personnes ou du groupement ;

– et, d'autre part, au niveau de la société de personnes ou du groupement lui-même.

En effet, un associé ou membre d'une société de personnes ou d'un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés peut cumuler la part de crédit d'impôt lui revenant déduite au niveau de la société de personnes ou du groupement, et donc plafonnée à ce niveau, avec un crédit d'impôt déduit au titre de sa propre exploitation.

**Exemple :** La SNC X est détenue par la SA A à hauteur de 50 % et la SARL B à hauteur de 50 %.

La SA A a dégagé 20 000 € de crédit d'impôt au titre de sa propre exploitation ;

La SARL B n'a dégagé aucun crédit d'impôt réserviste au titre de son exploitation.

La SNC X a, quant à elle, dégagé 30 000 € de crédit d'impôt.

La SA A ainsi que la SARL B ont chacune droit à 15 000 € de crédit d'impôt au titre des droits détenus dans la SNC X.

La SA A bénéficie d'un crédit d'impôt global de 35 000 € (20 000 € au titre de sa propre exploitation et de 15 000 € au titre de sa participation dans la SNC X) qu'elle pourra imputer à hauteur de 30 000 € sur l'IS dont elle redevable.

La SARL B pourra imputer 15 000 € sur l'IS dont elle est redevable.

### ► Utilisation du crédit d'impôt

**453.** Le crédit d'impôt est imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu dû par le contribuable ou sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel le salaire du réserviste est maintenu pendant les opérations de réserve éligibles au dispositif (CGI, art. 199 ter M et 220 O).

Lorsque le crédit d'impôt calculé au titre d'une année ou d'un exercice ne peut être imputé en totalité sur l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés dû, l'excédent est restitué.

**454. Sociétés de personnes et groupements assimilés non soumis à l'impôt sur les sociétés** - Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes ou les groupements assimilés n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne peut être utilisé par ces sociétés ou groupements. Le crédit d'impôt dégagé est ainsi réparti entre les associés ou membres de ces sociétés ou groupements au prorata de leurs droits sociaux afin d'être imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dont ils sont eux-mêmes redevables. Pour les associés personnes physiques, l'imputation de la part de crédit d'impôt leur revenant sur l'impôt dont ils sont redevables est soumise à la condition d'une participation personnelle à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité de la société ou du groupement, de manière continue et directe (CGI, art. 156, 1 bis).

**455. Entreprises relevant du régime des groupes de sociétés** - Le crédit d'impôt est déterminé et calculé par chacune des sociétés membre du groupe. Le plafonnement du crédit d'impôt doit s'apprécier au niveau de chacune de ces sociétés.

La société mère se substitue toutefois aux sociétés membres du groupe pour l'utilisation du crédit d'impôt, ce dernier étant imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par la société mère.

L'excédent de crédit d'impôt qui n'est pas imputé sur l'IS d'ensemble est restitué à la société mère.

**456. Sort du crédit d'impôt en cas de fusion ou opération assimilée** - Le présent article ne précise pas les conséquences d'une restructuration à l'égard du régime du crédit d'impôt réserviste.

Selon nos informations, il semblerait toutefois qu'il faille distinguer selon que l'opération est ou non assortie d'un effet rétroactif. Dans le

cadre d'une fusion sans effet rétroactif, le crédit d'impôt ne pourrait être transféré à la société absorbante. Dans ce cas, la société absorbante déposerait la déclaration spéciale de crédit d'impôt pour le compte de la société absorbée ainsi que, le cas échéant sa propre déclaration.

À l'inverse, en cas de fusion réalisée avec effet rétroactif, les dépenses éligibles au crédit d'impôt sont, du fait de la rétroactivité, reprises dans la comptabilité de la société absorbante et prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt de cette dernière. L'entreprise absorbante ne déposerait alors qu'une seule déclaration spéciale avec application d'un seul plafond de 30 000 €.

Dans le cadre d'opérations de scission ou d'apports partiels d'actifs, il semblerait que le bénéfice du crédit d'impôt puisse être transféré à la condition que les salariés réservistes ouvrant droit au crédit d'impôt puissent être rattachés à l'activité apportée ou cédée. On attendra les commentaires de l'Administration sur l'ensemble de ces points.

### ► Obligations déclaratives

**457.** Les obligations déclaratives liées au crédit d'impôt seront précisées par décret.

Selon nos informations, les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu devraient annexer une déclaration spéciale à la déclaration annuelle de résultats qu'elles seraient tenues de déposer en vertu de l'article 53 A du CGI.

L'entrepreneur individuel devrait reporter le montant de crédit d'impôt figurant sur la déclaration spéciale sur sa déclaration de résultats (case « autres imputations »). Il devrait, en outre, reporter sur sa déclaration de revenus le montant de crédit d'impôt.

Dans le cadre des sociétés de personnes, l'associé qui bénéficie d'un crédit d'impôt au titre de sa propre exploitation ou de quotes-parts de crédits d'impôt dégagés par d'autres sociétés de personnes dans lesquelles il est associé, devrait porter sur une ligne de la déclaration spéciale la quote-part de crédit d'impôt dégagé au titre de chacune de ses participations dans des sociétés de personnes. L'associé d'une société de personnes qui ne bénéficie pas d'un crédit d'impôt au titre de sa propre exploitation porterait le montant de la quote-part de crédit d'impôt lui revenant sur sa déclaration de résultats ou de revenus selon qu'il est soumis à l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu. Il serait ainsi dispensé du dépôt d'une déclaration spéciale.

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés devraient déposer la déclaration spéciale avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés auprès du comptable chargé du recouvrement de cet impôt.

Enfin, les sociétés relevant du régime des groupes de sociétés prévu à l'article 223 A du CGI seraient dispensées du dépôt des déclarations spéciales étant donné que la société mère devrait joindre les déclarations spéciales, y compris sa propre déclaration déposée au titre de son activité, au relevé de solde relatif au résultat d'ensemble. ■

## RÉGIMES PARTICULIERS

### Crédits et réductions d'impôt - Crédit d'impôt prospection commerciale

Étude F-92 650-37 et s.

## Aménagement du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (Art. 52 et 53)

Le régime du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale est aménagé sur deux points :

- d'une part, l'application du dispositif est étendue aux dépenses exposées par les entreprises en vue d'exporter des services, des biens et des marchandises au sein de l'Espace économique européen ;
- d'autre part, la prise en compte pour la détermination de l'assiette du crédit d'impôt des indemnités versées aux volontaires internationaux en entreprise est autorisée.

## RÉGIME ACTUEL

**458.** Les petites et moyennes entreprises répondant aux critères de la définition communautaire, imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies et 44 decies du CGI peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt lorsqu'elles exposent des dépenses de prospection commerciale afin d'exporter en dehors de l'Espace économique européen (EEE) des services, des biens et des marchandises. Il en est de même des associations soumises à l'impôt sur les sociétés, des groupements d'intérêt économique (GIE) regroupant des PME, ainsi que des sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé (CGI, art. 244 quater H ; V. étude F-92 650).

**459.** Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt prospection commerciale s'entendent :

- des frais et indemnités de déplacement et d'hébergement liés à la prospection commerciale en vue d'exporter en dehors de l'EEE ;
- des dépenses visant à réunir des informations sur les marchés et les clients situés en dehors de l'EEE ;
- des dépenses de participation à des salons et foires-expositions en dehors de l'EEE ;

- des dépenses visant à faire connaître les produits et services de l'entreprise en vue d'exporter en dehors de l'EEE.

Seules sont susceptibles d'être retenues dans la base de calcul du crédit d'impôt, les dépenses déductibles du résultat imposable.

L'obtention du crédit d'impôt est subordonnée au recrutement d'une personne affectée au développement des exportations ou au recours à un volontaire international en entreprise affecté à la même mission dans les conditions prévues aux articles L. 122-1 et suivants du Code du service national.

Les dépenses éligibles doivent avoir été engagées dans les 24 mois suivant l'embauche du salarié ou du volontaire international en entreprise.

**460.** Le montant du crédit d'impôt est égal à 50 % des dépenses éligibles, dans la limite d'un plafond de 40 000 € pour les PME. Ce plafond est porté à 80 000 € pour les associations soumises à l'impôt sur les sociétés et les GIE regroupant des PME. L'avantage ne peut être obtenu qu'une fois par l'entreprise.

## RÉGIME NOUVEAU

**461.** Les présents articles aménagent sur deux points le régime du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale :

- l'application du dispositif est étendue aux dépenses exposées par les entreprises en vue d'exporter des services, des biens et des marchandises au sein de l'Espace économique européen (EEE) ;
- la prise en compte pour la détermination de l'assiette du crédit d'impôt des indemnités versées aux volontaires internationaux en entreprise (VIE) est autorisée.

**462. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux dépenses exposées pendant les vingt-quatre mois qui suivent le recrutement d'une personne affectée au développement des exportations ou la signature de la convention de volontariat international en entreprise prévue à l'article L. 122-7 du Code du service national intervenant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### Extension du crédit d'impôt aux dépenses exposées au sein de l'Espace économique européen

**463.** La référence aux exportations « en-dehors de l'EEE » est supprimée, ce qui a pour conséquence d'étendre le dispositif du crédit d'impôt aux dépenses de prospection commerciale exposées en vue d'exporter des services, des biens et des marchandises à l'intérieur de cette zone géographique.

**464. Respect de la réglementation communautaire relative aux aides d'État** - Sous l'angle du droit communautaire, il est permis de s'interroger sur les conséquences de l'extension du crédit d'impôt aux opérations réalisées à l'intérieur de l'Espace économique européen.

En effet, dans sa version antérieure à la loi de finances rectificative pour 2005, le crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale s'apparentait à une aide à l'exportation vers les pays tiers, dont la compatibilité com-

munautaire s'analyse à partir de critères moins contraignants qu'en matière d'aides à l'exportation au sein même de l'EEE.

Dès lors que le dispositif inclut les opérations au sein de l'EEE, le dispositif change de régime au regard des règles communautaires. En principe, les aides à l'exportation à l'intérieur de cette zone sont interdites. Toutefois, sous certaines conditions, les mesures en faveur des petites et moyennes entreprises au sens de la définition communautaire et portant sur des dépenses exclusivement liées à la prospection commerciale sont admises.

Aussi, le crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale, dans sa nouvelle forme, est-il tenu de répondre aux critères particuliers posés par le cadre juridique des aides en faveur des PME (Règl. CE n° 70/2001, 12-1-2001).

### **Élargissement de l'assiette du crédit d'impôt aux indemnités versées aux volontaires internationaux en entreprise**

**465.** Sont désormais prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt les dépenses exposées au titre des **indemnités mensuelles et prestations mentionnées à l'article L. 122-12 du Code du service national** exposées dans le cadre de l'accueil d'un **volontaire international en entreprise**.

**466. Volontaires internationaux en entreprise** - Pour satisfaire à la condition liée à l'embauche d'une personne affectée au développement des exportations, l'entreprise peut recourir à un volontaire international en entreprise conformément aux articles L. 122-1 et suivants du Code du service national (V. n° 459).

Âgé de dix-huit à vingt-huit ans, le volontaire doit avoir la nationalité française ou être ressortissant d'un autre État membre de l'Espace économique européen.

Une convention est signée entre l'autorité administrative compétente ou l'organisme gestionnaire et l'entreprise souhaitant recruter le volontaire, dont l'engagement est conclu pour une durée comprise entre six et vingt-quatre mois. Il est prévu par ailleurs que le volontaire effectue des séjours à l'étranger d'une durée minimale de deux cent jours au cours de l'année.

**467. Indemnités prises en compte** - En application du premier alinéa de l'article L. 122-12 du Code du service

national, une **indemnité mensuelle** est versée au volontaire civil par l'État, l'organisme gestionnaire ou l'entreprise, dont le montant, déterminé par décret, est identique pour toutes les formes de volontariat civil. Cette indemnité ne peut excéder 50 % de la rémunération afférente à l'indice brut 244.

**468.** Par ailleurs, le second alinéa du même article prévoit que le volontaire civil peut percevoir les **prestations nécessaires à sa subsistance, à son équipement et à son logement**. Lorsque le volontaire civil est affecté hors du territoire métropolitain, ces prestations sont susceptibles d'être servies sous la forme d'une **indemnité supplémentaire**, dont le montant est fixé par arrêté conjoint du ou des ministres compétents et du ministre chargé du budget.

Quelles que soient les activités exercées, le taux de l'indemnité supplémentaire est uniforme pour chacune des collectivités, pays ou régions de la zone d'affectation située hors du territoire métropolitain.

Dans certaines situations, l'indemnité supplémentaire, n'est pas perçue en totalité par le volontaire civil. Tel est le cas, notamment, lorsqu'un logement lui est fourni en nature ou lorsqu'il est affecté dans l'État où il a sa résidence principale.

**469.** En tout état de cause, seules sont comprises dans l'assiette du crédit d'impôt les indemnités visées par l'article L. 122-12 du Code du service national, à **l'exclusion de toute autre rémunération ou prestation** versée à quelque titre que ce soit. En particulier, les frais liés à la prise en charge éventuelle de la couverture sociale du volontaire et du voyage à destination de son lieu d'affectation ne sont pas retenus dans le calcul du crédit d'impôt.

**470.** Enfin, les dispositions de l'article 244 quater H du CGI prévoient que les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit (V. étude F-92 650-61). Dès lors, si la mission des volontaires internationaux en entreprise donne lieu à la **participation financière d'une collectivité territoriale ou de tout autre organisme public**, il conviendra de déduire les sommes correspondantes de l'assiette du crédit d'impôt. ■



**RÉGIMES PARTICULIERS****Crédit d'impôt apprentissage**

Étude F-92 250-17

**Application du montant majoré du crédit d'impôt apprentissage aux entreprises portant le label « entreprises du patrimoine vivant » (Art. 45, VII)**

**Le montant majoré du crédit d'impôt apprentissage (2 200 € au lieu de 1 600 €), actuellement réservé aux apprentis handicapés ou bénéficiant d'un accompagnement personnalisé, est étendu à l'ensemble des apprentis employés par des entreprises portant le label « entreprise du patrimoine vivant ».**

**Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.**

**RÉGIME ACTUEL**

**471.** Les entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale, agricole ou libérale, imposées d'après leur bénéfice réel, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt calculé en fonction du nombre moyen annuel d'apprenti, dont le contrat a été conclu depuis au moins un mois au 31 décembre de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt est demandé.

Le crédit d'impôt est égal au produit du nombre moyen annuel d'apprentis par la somme de :

– 1 600 € pour les contrats d'apprentissage « ordinaires »,

– ou de 2 200 € pour les apprentis dont la qualité de travailleur handicapé est reconnue ou ceux qui bénéficient d'un accompagnement personnalisé.

La loi relative au développement des services à la personne a étendu le champ d'application du crédit d'impôt aux apprentis dont la durée du contrat d'apprentissage est au moins égale à 1 mois au 31 décembre de l'année civile au titre de laquelle est calculé le crédit d'impôt (au lieu de 6 mois dans le dispositif initial) (L. n° 2005-841 du 26-7-2005, art. 26 et 36, VII ; V. D.O Actualité 28/2005, §§ 124). Le décret n° 2005-1745 du 30 décembre 2005 a modifié, au regard de ces nouvelles dispositions, les modalités de calcul du nombre moyen d'apprentis (CGI, ann. III, art. 49 septies YJ modifié).

**472.** Le nombre moyen annuel d'apprentis doit, le cas échéant, être calculé pour chaque catégorie d'apprentis ouvrant droit au crédit d'impôt de 1 600 € ou de 2 200 €.

Chaque nombre moyen annuel d'apprentis calculé au titre d'une année est obtenu en divisant par douze le nombre total de mois de présence dans l'entreprise, pour cette même année, des apprentis employés depuis plus d'un mois, étant précisé que tout mois commencé est comptabilisé comme un mois entier.

**473.** Le crédit d'impôt ainsi déterminé est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes aux apprentis, minoré des subventions publiques reçues en contrepartie de leur accueil par l'entreprise. Il s'impute sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle elle a employé des apprentis. Lorsque le montant du crédit d'impôt excède celui de l'impôt dû, l'excédent non imputé est restitué.

**RÉGIME NOUVEAU**

**474.** Le présent article prévoit que le **montant majoré du crédit d'impôt de 2 200 € s'applique désormais également aux apprentis employés par des entreprises portant le label « Entreprise du patrimoine vivant » (EPV) (CGI, art. 244 quater G, I modifié).**

On rappelle que lors la discussion au Parlement de l'article 23 de la loi en faveur des PME (L. n° 2005-882, 2-8-2005) qui prévoit la création de ce label, le ministre des petites et moyennes entreprises, du commerce, de l'artisanat et des professions libérales s'était engagé à trouver le moyen de répondre aux questions que se posent ces entreprises notamment au regard de l'accueil des jeunes, de la formation des apprentis ou de la capacité à transmettre un savoir-faire. Cette mesure résulte donc directement de cet engagement.

**475. Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**Entreprises concernées**

**476.** Il s'agit des entreprises qui bénéficient du label « entreprise du patrimoine vivant » qui a été créé par

l'article 23 de la loi du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises (L. n° 2005-882 du 2-8-2005 ; V. D.O Actualité 30/2005, § 438).

**477.** Ce label peut être, d'une manière générale, attribué à « toute entreprise qui détient un patrimoine économique, composé en particulier :

- d'un savoir-faire rare, renommé ou ancestral,
- reposant sur la maîtrise de techniques traditionnelles ou de haute technicité,
- et circonscrit à un territoire ».

Un décret, à paraître, doit préciser les critères et conditions d'attribution de ce label ainsi que les notions de « patrimoine économique », de « savoir-faire rare, renommé ou ancestral » et de « territoire ».

Les entreprises qui obtiendront ce label pourront également bénéficier du taux majoré du crédit d'impôt institué en faveur des entreprises qui emploient des salariés exerçant des métiers d'art (V. n° 416).

## Contrats d'apprentissage éligibles

**478.** Dès lors que l'entreprise bénéficie du label « entreprise du patrimoine vivant, elle peut bénéficier du montant majoré du crédit d'impôt pour l'ensemble des contrats d'apprentissage, d'une durée au moins égale à un mois au 31 décembre de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt est demandé, quelle que soit la qualité de l'apprenti (apprentis, « ordinaires », reconnus handicapés ou bénéficiant d'un accompagnement personnalisé).

Dans le cadre du projet de loi pour l'égalité des chances présenté en conseil des ministres le 11 janvier 2006 par le ministre de l'Emploi, de la cohésion sociale et du logement, il est proposé de créer une

nouvelle catégorie d'apprenti dit « apprentis juniors » qui concernerait notamment les jeunes de 14 ans. Ces derniers, après un an de parcours d'initiation professionnelle, seraient susceptibles de contracter un contrat d'apprentissage dès l'âge de 15 ans (au lieu des 16 ans requis dans la plupart des cas). Ces contrats s'ils étaient définitivement institués, devraient, selon nous, pouvoir bénéficier du dispositif.

**479.** Les entreprises qui bénéficient du label « entreprises du patrimoine vivant » n'ont donc pas, contrairement aux autres entreprises, à distinguer les catégories d'apprentis qu'elles emploient pour le calcul du montant du crédit d'impôt. ■

## IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Exonérations - Organismes de logement social

Étude F-20 550

### Aménagement des exonérations applicables au secteur du logement social (Art. 44)

Le présent article donne une définition plus précise du service d'intérêt général visé à l'article L. 411-2 du Code de la construction et de l'habitation (CCH).

Les exonérations d'IS prévues en faveur des organismes d'HLM et des unions d'économie sociale, qui renvoient aux opérations réalisées au titre du service d'intérêt général, sont donc impactées. Elles font en outre l'objet de certaines modifications, comme l'extension aux services accessoires aux opérations exonérées.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

**480. Organismes d'HLM** - Le régime fiscal applicable aux personnes intervenant dans le secteur du logement social a été uniformisé par l'article 96 de la loi de finances pour 2004 (L. fin. 2004, n° 2003-1311, 30-12-2003 ; V. étude F-20 550-35 et s.).

L'exonération d'impôt sur les sociétés est prévue à l'article 207, 1, 4° du CGI.

**481.** Les opérations exonérées d'impôt sur les sociétés sont les suivantes :

► les opérations réalisées au titre du service d'intérêt général défini à l'article L. 411-2 du CCH ;

Ce sont :

– la construction, l'acquisition, l'amélioration, l'attribution et la gestion de logements locatifs à loyers plafonnés, lorsqu'elles sont destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs à des plafonds fixés par l'autorité administrative ;

– les opérations d'accession à la propriété assorties de garanties pour l'accédant selon des conditions fixées par décret en Conseil d'État ou lorsqu'elles sont destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs à des plafonds fixés par l'autorité administrative ;

– les aliénations des éléments de patrimoine immobilier réalisées en application des articles L. 443-7 à L. 443-14, ainsi que la gestion des copropriétés issues de ces aliénations (cette catégorie d'opérations a été ajoutée par l'article 21 de la loi n° 2004-804 du 9-8-2004 ; V. D.O Actualité 29/2004, § 246 et s.) ;

– les services accessoires aux opérations visées aux trois tirets précédents.

► les produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitations mentionnés à l'article L. 411-1 du CCH, à la condition que ces locaux soient nécessaires à la vie économique et sociale de ces ensembles ;

► les produits financiers issus du placement de la trésorerie de ces organismes.

**482.** L'exonération d'impôt sur les sociétés concerne les organismes suivants :

► organismes d'habitations à loyer modéré définis à l'article L. 411-2 du Code de la construction et de l'habitation, à l'exception des sociétés anonymes de crédit immobilier ;

Il s'agit donc :

– des offices publics d'aménagement et de construction ;

– des offices publics d'habitations à loyer modéré ;

– des sociétés anonymes d'habitations à loyer modéré ;

– des sociétés anonymes coopératives de production et les sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif d'habitations à loyer modéré ;

– des fondations d'habitations à loyer modéré.

► sociétés d'économie mixte visées à l'article L. 481-1-1 du Code de la construction et de l'habitation ;

► sociétés anonymes de coordination entre les organismes d'HLM mentionnées à l'article L. 423-1-1 du même code.

**483.** Le régime fiscal issu des dispositions de la loi de finances pour 2004 était initialement applicable aux organismes d'HLM pour leurs exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Toutefois, cette entrée en vigueur a été repoussée d'un an par l'article 46 de la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 (V. D.O Actualité 47-48/2004, § 365). Les organismes d'HLM ont néanmoins la possibilité d'opter pour le nouveau régime dès les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

**484. Unions d'économie sociale** - Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, les unions d'écono-

mie sociale bénéficiant d'une exonération d'impôt sur les sociétés en faveur des opérations suivantes :

► opérations de construction, acquisition, amélioration, attribution et gestion de logements locatifs à loyers plafonnés lorsqu'elles sont destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs à des plafonds fixés par l'autorité administrative ; il s'agit des opérations mentionnées au deuxième alinéa de l'article L. 365-1 du Code de la cons-

truction et de l'habitation lorsqu'elles relèvent du service d'intérêt général défini à l'article L. 411-2 du même code ;

► produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitations (CCH, art. L. 411-1) ;

► produits financiers issus du placement de la trésorerie de ces organismes (CGI, art. 207, 1, 4<sup>o</sup> quater ; V. D.O Actualité 47-48/2004, § 353 et s.).

## RÉGIME NOUVEAU

**485.** Le présent article redéfinit la notion de service d'intérêt général prévue à l'article L. 411-2 du CCH. Cette nouvelle définition a des incidences sur les exonérations d'impôt sur les sociétés, qui sont parallèlement légèrement modifiées.

Le I du présent article prévoit en outre une exonération des produits financiers de la société de garantie de l'accession (SGA) sous certaines conditions.

Cette société est visée à l'article L. 453-1 du CCH. Ses statuts, approuvés par le décret n° 2003-538 du 20 juin 2003, prévoient que son objet est de couvrir exclusivement les risques financiers encourus par les organismes HLM dans les opérations de promotion et de vente d'immeubles d'habitation mentionnées au premier alinéa de l'article L. 453-1 précité.

Dans le cadre de cet objet, les statuts prévoient également la création d'un fonds de garantie dont l'objet exclusif est de renforcer les disponibilités financières de la société pour garantir les pertes relatives à l'activité de vente des organismes HLM.

Ces derniers versent à la SGA une cotisation qui a pour objet de renforcer les ressources et disponibilités financières de cette dernière.

Eu égard à la nature de l'activité de cet organisme, les produits financiers de la SGA sont désormais exclus de la base de calcul de l'impôt sur les sociétés.

Cette exonération est soumise à plusieurs conditions relatives à l'affectation du bénéfice distribuable :

- soit le montant du bénéfice distribuable (après dotation à la réserve légale et à la réserve statutaire fixée à 20 %) est supérieur au montant des produits financiers et un montant équivalent au montant des produits financiers doit être affecté au fonds de garantie ;
- soit le montant du bénéfice distribuable (après dotation à la réserve légale et à la réserve statutaire fixée à 20 %) est inférieur au montant des produits financiers et le résultat disponible est intégralement affecté au fonds de garantie.

Cette exonération est également subordonnée à une condition relative à l'affectation du boni de liquidation revenant aux actionnaires. Celui-ci devra, en cas de liquidation de la SGA, être affecté à des investissements favorisant le développement d'activités relevant du service d'intérêt général visé à l'article L. 411-2 du CCH.

**486. Entrée en vigueur** - En l'absence de disposition spécifique, les aménagements apportés par le présent article s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (lendemain de la publication de la loi au JO)..

### ► Redéfinition du service d'intérêt général

**487.** La nouvelle définition du service d'intérêt général figure aux neuvième à onzième alinéas de l'article L. 411-2 du CCH.

**488. Opérations locatives** - Sont désormais considérées comme des opérations locatives relevant du service d'intérêt général au sens de l'article L. 411-2 nouveau du CCH les locations de logements :

- dont les loyers sont plafonnés ;
- et qui sont attribués à des personnes pouvant prétendre au bénéfice de l'aide personnalisée au logement (APL) visée à l'article L. 351-2 du CCH.

Les locations de logements attribués à des personnes dont les revenus sont trop élevés pour bénéficier de l'APL

ne sont pas donc considérées comme des opérations locatives relevant du service d'intérêt général.

**489.** L'article L. 411-2 nouveau du CCH prévoit toutefois une exception à ce principe. Les organismes d'HLM peuvent attribuer des logements locatifs sociaux visés à l'article L. 302-5 du CCH, dans la limite de 10 % de ceux qu'ils détiennent, à des personnes de revenus intermédiaires, c'est-à-dire des personnes dont les revenus sont supérieurs aux plafonds fixés pour le prêt locatif social (PLS), tout en restant inférieurs aux plafonds applicables en matière de prêt locatif intermédiaire (PLI).

**490. Opérations d'accession à la propriété** - Sont désormais considérées comme des opérations relevant du service d'intérêt général, les ventes de logements sociaux qui répondent aux mêmes conditions, s'agissant des personnes bénéficiaires, que celles relatives aux opérations locatives.

Ainsi, les ventes doivent être réalisées au profit de personnes dont les revenus ne dépassent pas les plafonds pour le bénéfice de l'aide personnalisée au logement (APL) fixés par l'article L. 351-2 du CCH.

**491.** Cependant, comme dans le cadre des opérations locatives, l'article L. 411-2 nouveau prévoit la possibilité pour les organismes d'HLM de vendre une partie de leurs logements sociaux à des personnes de revenus intermédiaires.

Ces cessions sont possibles dans les conditions suivantes :

- elles doivent représenter au maximum 25 % des logements vendus par l'organisme ;
- l'ensemble des opérations d'accession doivent être assorties de garanties pour l'accédant, dans des conditions qui seront fixées en Conseil d'État.

**492. Activités des syndicats de copropriétés** - L'article 411-2 nouveau du CCH prévoit que relèvent du service d'intérêt général la gestion :

► avec l'accord du maire de la commune d'implantation et du représentant de l'État dans le département, des copropriétés :

- connaissant des difficultés importantes de fonctionnement ;
- faisant l'objet d'une opération programmée d'amélioration de l'habitat visée à l'article L. 303-1 du CCH ;

Ces opérations ont pour objet la réhabilitation du parc immobilier bâti. Elles tendent à améliorer l'offre de logements et à maintenir ou développer les services de voisinage et donnent lieu à une convention entre la commune, l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (ANAH) et l'État.

► des copropriétés issues de la cession des logements locatifs visés au neuvième alinéa de l'article L. 411-2 :

– pour une période maximale de 10 ans à compter de la première cession de logement social réalisée par l'organisme d'HLM ;

– et dès lors que l'organisme vendeur reste propriétaire d'au moins 50 % des lots de la copropriété visée.

**493.** Les aliénations des éléments de patrimoine immobilier réalisées en application des articles L. 443-7 à L. 443-14, qui avaient été ajoutées par l'article 21 de la loi n° 2004-804 du 9 août 2004, ne figurent plus sur la liste des opérations relevant du service d'intérêt général.

## ► Exonérations d'impôt sur les sociétés

**494.** Le présent article précise et complète la rédaction du 4° (organismes d'HLM) et du 4° quater (unions d'économie sociale) de l'article 207, 1 du CGI.

**495. Organismes d'HLM** - Les dispositions de l'article 207, 1, 4° du CGI font actuellement un renvoi général aux opérations réalisées au titre du service d'intérêt général défini à l'article L. 411-2 du CCH.

Désormais, le renvoi est plus précis puisqu'il vise les opérations réalisées au titre du service d'intérêt général « défini aux neuvième, dixième et onzième alinéas de l'article L. 411-2 du CCH ».

Les opérations exonérées seront donc désormais les opérations locatives, d'accession à la propriété et de syndic qui répondent à la nouvelle définition du service d'intérêt général.

**496.** En outre, les services accessoires aux opérations exonérées seront également exonérés d'impôt sur les sociétés.

**497. Unions d'économie sociale** - L'article 207, 1, 4° quater du CGI, qui renvoie également de manière générale aux opérations relevant du service d'intérêt général défini à l'article L. 411-2 du CCH, vise désormais les opérations relevant du service d'intérêt général « défini aux neuvième et onzième alinéas de l'article L. 411-2 du CCH », et réserve ainsi l'exonération aux opérations locatives et de syndic qui répondent à la nouvelle définition du service d'intérêt général.

**498.** En outre, l'exonération des produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitation visés à l'article L. 411-1 du CCH sera subordonnée, comme cela est déjà le cas pour les organismes d'HLM, à la condition que ces locaux soient nécessaires à la vie économique et sociale de ces ensembles.

La notion de nécessité pour la vie économique et sociale n'est pas définie par la loi. Les services publics tels que un bureau de Poste ou une agence de l'ANPE devraient bien sûr être concernés, mais il faudra attendre les commentaires de l'Administration pour savoir quels seront les « commerces » qui seront concernés.

**499.** Enfin, comme pour les organismes d'HLM, les services accessoires aux opérations exonérées seront également exonérés d'impôt sur les sociétés. ■

## IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

### Acomptes trimestriels

Études F-25 320 et F-22 100-53

## Aménagement du régime des acomptes d'impôt sur les sociétés (Art. 1<sup>er</sup>)

Le régime des acomptes d'IS est aménagé pour trois catégories d'entreprises :

- les entreprises nouvellement soumises à l'IS sont dispensées du paiement d'acomptes au titre de leur premier exercice ou période d'imposition ;

- les PME doivent calculer leurs acomptes selon un bénéfice de référence qui ne doit plus tenir compte des retraitements relatifs aux plus-values de cession d'éléments d'actif et au résultat net de la concession de licences d'exploitation des brevets imposé au taux réduit de 15 % ;

- les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à un milliard d'euros doivent calculer le dernier acompte à partir du bénéfice estimé de l'exercice en cours, lorsque celui-ci est supérieur de plus de 25 % (sociétés dont le CA est supérieur à 5 milliards d'euros) ou 50 % (autres sociétés) à celui du dernier exercice clos.

Ces aménagements s'appliquent au titre des acomptes dus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Toutefois, les très grandes entreprises (CA > 1 milliard d'euros) doivent acquitter un acompte exceptionnel le 30 décembre 2005.

## RÉGIME ACTUEL

**500. Principe** - Il résulte de l'article 1668, 1 du CGI que le montant global des acomptes dus par les sociétés ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés est égal à la somme des éléments suivants, déterminés d'après les résultats de la dernière période d'imposition ou du dernier exercice clos :

– 33, 1/3 % du résultat imposé au taux normal ;

– 15 % du résultat soumis au taux réduit en faveur des PME prévu à l'article 219, I, b du CGI minoré, le cas échéant, de la fraction correspondant à la plus-value nette provenant de la cession d'éléments d'actif ;

– 19 % (15 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005) du résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments mentionnés de l'article 39, 1 terdecies du CGI (brevets et inventions brevetables), pour sa fraction non imposée au taux réduit de 15 % en faveur des PME ;

On rappelle que le taux d'imposition des plus-values à long terme et du résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets et d'inventions brevetables a été ramené, à partir des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, de 19 % à 15 %.



**501.** Ce montant global est versé de manière échelonnée au cours de l'exercice sous la forme de quatre acomptes d'égal montant dus au 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre.

**502. Dispense et modulation** - Sont dispensés du paiement d'acomptes les entreprises nouvellement créées au titre de leur premier exercice ou période d'imposition.

Cette règle s'applique depuis l'entrée en vigueur de l'article 24 de l'ordonnance de simplification du 25 mars 2004 (Ord. n° 2004-281 ; V. Revue D.O 15/2004, § 34).

En revanche, les sociétés nouvellement soumises à l'IS à la suite de leur transformation ou du fait de leur option pour l'impôt sur les sociétés exercée en application de l'article 239 du CGI ne sont pas visées par cette dispense.

Elles sont redevables d'acomptes calculés sur la base du résultat du dernier exercice clos, le cas échéant, retraité des dispositions propres à l'IS depuis la suppression de l'acompte forfaitaire de 5 % par l'article 24 de l'ordonnance précitée.

**503.** Conformément à l'article 1668, 4 bis du CGI, les sociétés ou organismes qui estiment que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice est supérieur ou égal à l'impôt sur les sociétés dont elles seront redevables avant imputation des crédits d'impôt peuvent se dispenser de nouveaux versements.

**504. Insuffisance de paiement** - En cas d'insuffisance de paiement, il est appliqué la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI et l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Cette majoration de 5 % a été substituée, par l'ordonnance de simplification du 7 décembre 2005, à la majoration de 10 % en cas d'insuffisance de paiement de l'impôt sur les sociétés prévue à l'article 1762 ancien du CGI. On rappelle que le taux mensuel de l'intérêt de retard a été ramené de 0,75 % à 0,40 % par l'article 29 de la loi de finances pour 2006.

## RÉGIME NOUVEAU

**505.** Le régime des acomptes d'IS est aménagé pour trois catégories d'entreprises :

- les sociétés nouvellement soumises à l'IS ;
- les petites et moyennes entreprises qui bénéficient du taux réduit de 15 % ;
- les très grandes entreprises, dont le chiffre d'affaires est supérieur à un milliard d'euros.

**506. Entrée en vigueur** - Ces aménagements s'appliquent au titre des acomptes dus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 :

► pour les sociétés nouvellement soumises à l'IS et des PME, le premier acompte concerné est donc celui du 15 mars 2006.

► pour les très grandes entreprises (CA > 1 milliard d'euros), la situation est plus complexe car seul le dernier acompte est concerné. Il convient donc de distinguer selon la date de clôture de l'exercice. Ainsi, les aménagements apportés par le présent article s'appliquent au titre de l'acompte dû le :

- 15 mars 2006, pour les sociétés qui clôturent entre le 20 février et le 19 mai 2006 ;
- 15 juin 2006, pour les sociétés qui clôturent entre le 20 mai et le 19 août 2006 ;
- 15 septembre 2006, pour les sociétés qui clôturent entre le 20 août et le 19 novembre 2006 ;
- 15 décembre 2006, pour les sociétés qui clôturent entre le 20 novembre et le 19 février 2007.

Toutefois, pour celles clôturant leur exercice social le 31 décembre 2005, les nouvelles modalités de calcul du dernier acompte s'appliquent de manière anticipée : un acompte exceptionnel au titre de 2005 (5<sup>e</sup> acompte) doit être réglé le 30 décembre 2005.

### SOCIÉTÉS NOUVELLEMENT SOUMISES À L'IS

**507.** Les sociétés nouvellement soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés sont désormais dispensées, comme les sociétés nouvellement créées, du paiement d'acomptes au titre de leur premier exercice (ou de leur première période d'imposition) soumis à l'impôt sur les sociétés.

**508.** Sont concernées les sociétés préexistantes :

- qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés en application de l'article 239 du CGI ;
- ou qui sont devenues de plein droit soumises à l'impôt sur les sociétés (société de personnes se transformant en société de capitaux, par exemple).

**509.** Au-delà du premier exercice ou de la première période d'imposition, les sociétés concernées seront redevables des acomptes dans les conditions de droit commun.

### PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

**510.** Le présent article tire les conséquences de la réforme des plus-values par l'article 39, I de la loi de finances rectificative pour 2004 (L. fin. rect. 2004, n° 2004-1485, 30-12-2004 : V. D.O Actualité 2/2005, § 172 et s.) sur le régime des acomptes dus par les PME.

On rappelle que l'application du taux réduit de 15 % est réservée aux redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené, le cas échéant, à douze mois.

Pour les seules sociétés, le bénéfice de cette mesure est, en outre, subordonné au respect de conditions particulières tenant à la libération et à la composition de leur capital.

Le régime d'imposition au taux réduit s'applique aux bénéficiaires imposables dans la limite de 38 120 € par période de douze mois (CGI, art. 219, I, b ; V. étude F-25 320).

**511.** Sont donc supprimés les deux retraitements que devaient réaliser les PME pour calculer leurs acomptes :

- le retraitement du résultat imposé au taux de 15 % prévu à l'article 219, I, b du CGI du montant de plus-values de cession d'éléments de l'actif ;
- le retraitement du résultat net de la concession de licences de brevets et d'invention de sa fraction imposée au taux prévu à l'article 219 I b du CGI.

Ces retraitements ne se justifient plus, dès lors que les plus-values de cession d'éléments de l'actif et le résultat net de la concession de licences de brevets et inventions brevetables sont imposés au taux de 15 % non plus en vertu du dispositif propre aux PME prévu à l'article 219, I, b du CGI, mais en application du taux réduit de droit commun propre aux plus-values à long terme (CGI, art. 219, I, a).

**512.** Dès l'acompte du 15 mars 2006, la base de calcul sera donc constituée de :

- 33, 1/3 % du résultat imposé au taux normal ;
- 15 % du résultat soumis au taux réduit en faveur des PME prévu à l'article 219, I, b du CGI ;
- 15 % du résultat net de la concession de licences d'exploitation des brevets et inventions brevetables mentionnés à l'article 39 terdecies, 1 du CGI.

## TRÈS GRANDES ENTREPRISES

**513.** Pour le calcul du dernier acompte des sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à un milliard d'euros, le bénéfice de référence est le résultat estimé de l'exercice en cours, et non plus le résultat du dernier exercice clos, lorsque le premier a augmenté par rapport au second de plus de 25 % pour les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 5 milliards d'euros et de plus de 50 % pour les autres sociétés.

### ► Sociétés concernées

**514.** Sont visées par les nouvelles dispositions les sociétés qui à la fois :

- ont déclaré au titre du dernier exercice un chiffre d'affaires supérieur à un milliard d'euros ;
- et dont le résultat estimé de l'exercice en cours est supérieur de 50 % ou 25 % au résultat du dernier exercice clos.

Ces dispositions s'appliquent également aux sociétés mères d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI dont le groupe remplit ces deux conditions.

### Appréciation du seuil de chiffre d'affaires

**515. Notion de chiffre d'affaires** - L'Administration devrait reprendre la définition du chiffre d'affaires qu'elle a déjà eu l'occasion de donner dans le cadre de différents dispositifs. Le chiffre d'affaires s'entendrait ainsi du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante.

**516.** Ne seraient donc pas pris en compte :

- les produits financiers, sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit ;
- les recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ;
- les dividendes reçus par les redevables dont l'activité consiste en la gestion de leur patrimoine mobilier ;
- les refacturations de frais effectuées entre sociétés lorsqu'elles présentent le caractère de débours au sens de l'article 267, II, 2° du CGI.

**517. Période de référence** - Le chiffre d'affaires à retenir est celui réalisé par le redevable au titre du dernier exercice clos ou de la dernière période d'imposition arrêtée à la date de paiement du dernier acompte.

Lorsque l'exercice ou la période d'imposition est d'une durée différente de douze mois, le chiffre d'affaires doit être ajusté prorata temporis.

### Bénéfice estimé de l'exercice en cours

**518.** La nouvelle mesure ne s'applique qu'aux entreprises dont le bénéfice estimé de l'exercice en cours est très supérieur à celui de l'exercice précédent.

**519. Notion de bénéfice estimé** - Le bénéfice que la société doit comparer au bénéfice du dernier exercice

clos est celui qu'elle devrait réaliser au titre de l'exercice en cours et qui est constitué du résultat imposable au taux de 33,1/3 %, majoré du résultat net de la concession de licences d'éléments mentionnés à l'article 39 terdecies du CGI.

Comme pour le calcul des acomptes en droit commun, la plus-value nette à long terme provenant de la cession d'éléments d'actif imposée au taux de 15 % prévu à l'article 219, I, a du CGI est exclue de ce calcul.

Le montant du bénéfice doit être estimé par l'entreprise, sous sa responsabilité.

**520. Pourcentage d'augmentation nécessaire** - Deux situations doivent être distinguées :

► pour les sociétés ayant réalisé un CA compris entre 1 et 5 milliards d'euros, le bénéfice estimé doit avoir augmenté de plus de 50 % par rapport à celui du dernier exercice ;

► pour celles dont le CA est supérieur à 5 milliards d'euros, le bénéfice estimé doit avoir augmenté de plus de 25 % par rapport à celui du dernier exercice.

**Important :** Lorsque le résultat de l'exercice précédent est un déficit, la nouvelle règle s'applique si la société estime que le résultat de l'exercice en cours sera bénéficiaire après imputation du déficit antérieur.

## Groupes fiscaux

**521. Principe** - Les critères de chiffre d'affaires et d'évolution du résultat s'apprécient au niveau du groupe.

Ainsi, la société mère du groupe doit faire masse des chiffres d'affaires réalisés par chacune des sociétés membres au titre du dernier exercice clos.

De même, l'évolution du résultat s'apprécie par rapport au résultat d'ensemble estimé du groupe, majoré du résultat net estimé au niveau du groupe de la concession de licences de brevets ou d'inventions brevetables.

**522. Premier exercice d'intégration** - Conformément à l'article 223 N du CGI, chaque société membre du groupe est tenue au paiement de ses propres acomptes lors de la première période de douze mois qui suit son intégration, comme si elle était restée imposée séparément. Cette règle emporte deux conséquences au regard du présent régime :

- au titre du premier exercice de création du groupe, les critères d'application des nouvelles dispositions doivent être appréciés au niveau de chaque société membre ;

- postérieurement à la création du groupe, en cas d'intégration d'une nouvelle société, il ne doit pas être tenu compte cette société au titre du premier exercice d'intégration de celle-ci.

### ► Montant du dernier acompte

**523.** Les modalités de calcul du dernier acompte varient selon que la société ou le groupe fiscal a réalisé au titre de l'exercice précédent un chiffre d'affaires compris entre 1 et 5 milliards d'euros ou supérieur à 5 milliards d'euros

► Sociétés dont le CA est compris entre 1 et 5 milliards d'euros : le dernier acompte est égal à la différence entre :

- 2/3 de l'impôt sur les sociétés correspondant au bénéfice estimé tel que défini plus haut (V. n° 519) ;

- et le montant des trois acomptes déjà versés.

► Sociétés dont le CA est supérieur à 5 milliards d'euros : le dernier acompte est égal à la différence entre :

- 80 % de l'impôt sur les sociétés correspondant au au bénéfice estimé tel que défini plus haut (V. n° 519) ;

- et le montant des trois acomptes déjà versés.

Autrement dit, le montant global des acomptes ne peut être inférieur à 2/3 ou 80 % du bénéfice estimé.

**Remarque :** Pour ce calcul, le montant de l'IS estimé devrait s'entendre, comme pour le calcul des trois acomptes précédents, **avant imputation des crédits d'impôt**, sous réserve de la solution en faveur des sociétés dont les bénéficiaires sont constitués en totalité ou en partie par des revenus de capitaux mobiliers (V. étude F-25 320-42 et s.).

**Exemple :** Soit un groupe fiscal dont le chiffre d'affaires déclaré au titre de l'exercice 2005 était de 6 milliards d'euros et le résultat d'ensemble imposé au taux de 33,1/3 % était de 125 millions d'euros. Il est supposé que le groupe fiscal ne déclare aucun revenu net de concession de licences de brevets. Par hypothèse, le groupe clôture ses exercices sociaux le 31 décembre.

En 2006, le groupe fiscal estime que son résultat d'ensemble devrait être de 160 millions d'euros, soit une augmentation par rapport à 2005 de 28 %.

Le groupe ayant un chiffre d'affaires de plus de 5 milliards et son résultat d'ensemble estimé ayant augmenté de plus de 25 %, la société mère devra régler un dernier acompte le 15 décembre 2006 tenant compte du résultat estimé au titre de 2006. Ce dernier acompte sera égal à 11,42 millions d'euros, ce qui correspond à la différence entre 80 % de l'impôt sur les sociétés sur les 160 millions d'euros de résultat estimé, soit 42,67 millions d'euros (160 M € x 33,1/3 % x 80 %), et le montant des acomptes déjà versés, soit 31,25 millions d'euros (125 M € x 33,1/3 % x 3/4).

## ► Sanctions en cas d'erreur d'estimation du bénéfice

**524. Principes** - En cas d'erreur dans l'estimation du bénéfice de l'exercice en cours, la **majoration de 5 %** prévue à l'article 1731 du CGI et l'**intérêt de retard** sont susceptibles d'être appliqués (CGI, art. 1785 A nouveau). Toutefois, ces sanctions :

- ne s'appliquent pas si la société a pris comme référence le **résultat prévisionnel** défini à l'article L. 232-2 du Code de commerce (V. n° 525) ;
- ne s'appliquent, si la société n'a pas pris comme référence le résultat prévisionnel précité, que si l'**erreur dépasse certains seuils** (V. n° 527).

**Remarque :** En cas d'erreur dans l'estimation de l'**acompte exceptionnel dû au titre de 2005**, l'intérêt de retard ne sera pas appliqué.

**525. Utilisation du résultat prévisionnel de l'article L. 232-2 du Code de commerce** - Les sociétés qui prennent comme référence le résultat prévisionnel défini à l'article L. 232-2 du Code de commerce, **établi dans les quatre mois du premier semestre**, n'encourent aucune sanction, quand bien même ce résultat serait inférieur au résultat déclaré.

Ce résultat prévisionnel comptable révisé après le premier semestre doit être établi par les sociétés de plus de 300 salariés ou ayant un chiffre d'affaires de plus de 18 millions d'euros (V. étude C-32 300-27 et s.).

Ce résultat prévisionnel s'entend **avant déduction de l'impôt sur les sociétés**.

Il ne doit **pas faire l'objet des autres retraitements** usuels opérés pour déterminer le résultat fiscal, par exemple l'imputation des déficits reportables.

**526. Les sociétés mères d'un groupe fiscal** qui souhaiteraient utiliser cette possibilité pour déterminer le bénéfice estimé d'ensemble du groupe devront faire la **somme des résultats prévisionnels de chacune des sociétés membres** du groupe.

La somme de ces résultats prévisionnels ne doit **pas être retraitée des opérations intra-groupe**, telles que celles visées à l'article 223 B et 223 F du CGI.

**527. Seuil d'application des pénalités** - Si le résultat prévisionnel susvisé n'a pas été pris comme référence, la majoration de 5 % et l'intérêt de retard seront appliqués :

► pour les sociétés ou groupes fiscaux ayant réalisé un **CA entre 1 et 5 milliards d'euros**, à la différence entre :

- 2/3 de l'impôt sur les sociétés dû, avant imputation des crédits d'impôt, correspondant au résultat imposé au taux de 33,1/3 % et au résultat net de la concession de licences de brevets ou inventions brevetables ;

- et 2/3 de l'impôt sur les sociétés estimé correspondant au bénéfice défini au n° 519 (soit le total des acomptes payés) ;

► pour les sociétés ou groupes fiscaux ayant réalisé un **CA supérieur à 5 milliards d'euros**, à la différence entre :

- 80 % de l'impôt sur les sociétés dû, avant imputation des crédits d'impôt, correspondant au résultat imposé au taux de 33,1/3 % et au résultat net de la concession de licences de brevets ou inventions brevetables ;

- et 80 % de l'impôt sur les sociétés estimé correspondant au bénéfice défini au n° 519 (soit le total des acomptes payés) ;

**Important :** Les sanctions ne sont appliquées que si la **différence définie ci-dessus dépasse à la fois :**

- 15 millions d'euros ;
- et 10 % du montant d'IS dû.

**Exemple :** Soit un groupe fiscal dont le chiffre d'affaires est supérieur à 5 milliards d'euros et dont le résultat au titre de 2006 est estimé supérieur de plus de 25 % à celui de 2005. Par hypothèse, la société mère a estimé que son résultat d'ensemble serait égal à 600 millions d'euros ; aucune société membre du groupe ne perçoit de revenus de licences de concessions de brevets.

Il est supposé également que la société mère n'a pas retenu, pour estimer le résultat d'ensemble au titre de 2006, la somme des différents résultats prévisionnels prévus à l'article L. 232-2 du Code de commerce.

Soit un montant total d'acomptes réglés en 2006 de 160 millions d'euros (600 M € x 33,1/3 % x 80 %)

Le résultat d'ensemble déclaré au titre de 2006 est de 690 millions d'euros, soit un montant d'impôt sur les sociétés de 230 millions d'euros.

Les sanctions s'appliquent en principe à la différence entre :

- 80 % de l'impôt sur les sociétés dû (230 M € x 80 %) = 184 M € ;
- et 80 % de l'impôt sur les sociétés estimé (montant total des acomptes : 160 M €), soit 128 M €.

Cette différence est supérieure à 15 M € et à 10 % de l'impôt sur les sociétés dû, soit 23 M € (10 % x 230 M €). La société mère sera donc redevable de la majoration de 5 % et de l'intérêt de retard sur les 24 M €. ■



**IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**Amortissement exceptionnel  
Étude F-20 630**Institution d'un régime d'amortissement exceptionnel en faveur de la souscription au capital des sociétés d'approvisionnement à long terme d'électricité (Art. 43)**

Le présent article crée un nouveau type de société agréée ayant pour but d'approvisionner ses associés en électricité par le biais de contrats à long terme, et dont les titres donnent droit, pour le souscripteur, dès l'année de réalisation de l'investissement, à un amortissement exceptionnel de 50 % des sommes effectivement versées pour la souscription au capital de la société. L'amortissement exceptionnel ne porte toutefois que sur le capital de la société agréée qui est lui-même limité à 600 000 €.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**528.** Afin de favoriser l'organisation du marché national de l'électricité, le présent article crée un nouveau type de société agréée d'approvisionnement d'électricité dont la souscription au capital donne droit à un amortissement exceptionnel.

Ce dispositif, annoncé par les ministres des finances et de l'industrie, en faveur des industries consommatrices de volumes importants d'électricité (industries métallurgiques, chimiques et papetières notamment) consiste en la conclusion, via une société dédiée, de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité entre les producteurs (principalement EDF) et ces industriels, qui bénéficient de tarifs préférentiels sur le long terme, une durée minimale de quinze ans étant fixée pour les contrats.

Il convient de noter que l'aide fiscale accordée au titre de la souscription au capital de cette société dédiée paraît peu attractive. Le dispositif introduit essentiellement un agrément permettant aux pouvoirs publics, en l'occurrence le Ministère des finances, de vérifier que la société dédiée répond bien à l'objectif assigné. On observera par ailleurs que l'ensemble de ce nouveau dispositif est en grande partie inspiré des dispositifs en faveur du cinéma (SOFICA) et de la pêche (SOFIPECHE).

**529. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Il convient de souligner toutefois que les souscriptions éligibles à la déduction fiscale doivent être effectuées avant le premier janvier 2007. Dès lors, les consortiums doivent impérativement être créés et financés en 2006 pour faire bénéficier leurs associés de l'avantage fiscal.

**► Modalités de constitution des sociétés d'approvisionnement à long terme d'électricité****Forme et objet social**

**530.** Ces nouvelles sociétés doivent obligatoirement être constituées sous la forme d'une société de capitaux soumises à l'IS dans les conditions de droit commun et dont l'activité doit être l'approvisionnement à long terme d'électricité.

Les actions de la société doivent revêtir la forme nominative, ce qui exclut toute introduction sur un marché de cotation.

Enfin, la société doit faire l'objet d'un agrément préalable du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de l'industrie. Le montant du capital agréé est limité à 600 000 € (CGI, art. 238 bis HW, al. 1).

**Qualité des actionnaires**

**531.** La souscription au capital de ces sociétés est réservée à certains opérateurs industriels qui sont les bénéficiaires des contrats d'acquisition à long terme d'électricité et qui vérifient :

– un certain nombre de critères relatifs à la quantité d'électricité consommée par site ;

– un rapport entre électricité consommée et valeur ajoutée produite par l'entreprise (CGI, art. 238 bis HW, al. 2 nouveau).

Seuls les opérateurs industriels électro-intensifs pourraient ainsi être éligibles.

**Nature des souscriptions**

**532.** La souscription au capital de cette société agréée doit être effectuée par les associés en numéraire.

En outre, aucun associé ne peut détenir plus de 25 % du capital de la société, directement ou indirectement.

Le dispositif s'inscrit donc dans une logique de consortium, la réunion des moyens de plusieurs grandes industries devant permettre au mécanisme d'approvisionnement de dégager des économies d'échelle.

**Fonctionnement de la société**

**533.** La société agréée doit impérativement conclure, avec ses propres associés, des contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité d'une durée minimale de 15 ans, qui représentent les droits à consommation acquis par les associés au titre de leur participation.

**534.** En cas de défaillance d'un associé, un droit de préemption des droits du défaillant est institué au profit des autres associés, puis des établissements bancaires ayant participé au financement de la société dédiée.

Enfin, la société agréée peut, en l'absence d'exercice de ces droits de préemption, vendre l'électricité à des sociétés tierces, à la condition que celles-ci vérifient les critères leur permettant d'accéder au capital.

**535.** En cas de non-respect de leur objet social, les sociétés définies à l'article 238 bis HW du CGI doivent verser au Trésor une indemnité égale à 25 % de la fraction du capital qui n'a pas été utilisée de manière conforme à leur objet, sans préjudice de l'application des dispositions de l'article 1756 du CGI.

Le montant de cette indemnité est exclu des charges déductibles pour l'assiette du bénéfice imposable. La constatation, le recouvrement et le contentieux de cette indemnité sont exercés et suivis comme en matière d'impôts directs.

**► Institution d'un amortissement exceptionnel**

**536.** Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, les associés peuvent pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel égal à 50 % des sommes effectivement versées pour la souscrip-



tion au capital d'une société agréée (CGI, art. 217 quindecies).

Ce droit ne porte toutefois que sur le capital de la société agréée qui est lui-même limité à 600 000 €.

**537.** En cas de dissolution de la société ou de réduction de son capital, le ministre de l'économie, des finances et du

budget peut ordonner la réintégration des sommes déduites en application de l'article 217 quindecies du CGI au résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été déduites.

Un décret fixe les obligations déclaratives de ces sociétés. ■

## IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

### Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel

Étude F-20 600

## Mise en conformité du crédit d'impôt cinéma avec la réglementation communautaire (Art. 109)

Le présent article apporte plusieurs modifications au dispositif de crédit d'impôt en faveur du cinéma et de l'audiovisuel visant à la fois à renforcer son caractère culturel à adapter ses conditions d'application à la réglementation communautaire :

- les œuvres éligibles doivent être principalement réalisées en langue française ou dans une langue régionale en usage en France,
- l'agrément provisoire est délivré après sélection des œuvres par un comité d'experts,
- l'assiette du crédit d'impôt est étendue aux dépenses artistiques et plafonnée à 80 % du budget de production de l'œuvre et, en cas de coproduction internationale, à 80 % de la part gérée par le coproducteur français,
- les crédits d'impôt obtenus pour la production d'une même œuvre cinématographique ou audiovisuelle ne peuvent avoir pour effet de porter à plus de 50 % du budget de production le montant total des aides publiques accordées.

Les conditions d'application de ces aménagements seront précisées par décret.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses exposées pour la production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles pour lesquelles la demande d'agrément à titre provisoire est déposée par l'entreprise de production déléguée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

### Entreprises concernées

**538.** Les entreprises de production cinématographique ou audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés, qui assument les fonctions d'entreprises de production déléguées, bénéficient d'un crédit d'impôt égal à 20 % du montant des dépenses de production engagées pour la réalisation d'œuvres cinématographiques de longue durée ou d'œuvres audiovisuelles. Ces œuvres doivent être agréées et bénéficier du soutien financier de l'industrie cinématographique et de l'industrie audiovisuelle (CGI, art. 220 sexies).

Pour être éligible au dispositif du crédit d'impôt cinéma ou audiovisuel, l'entreprise de production déléguée doit, par ailleurs, respecter la législation sociale.

Elle ne doit pas notamment avoir recours à des contrats de travail saisonniers (C. trav., art. L. 122-1-1, 3<sup>o</sup>) pour pourvoir des emplois qui ne seraient pas directement liés à la production d'une œuvre déterminée.

En cas de coproduction déléguée, le crédit d'impôt est accordé à chacune des entreprises de production proportionnellement à sa part dans les dépenses exposées. Lorsqu'une œuvre cinématographique et une œuvre audiovisuelle sont réalisées simultanément à partir d'éléments artistiques et techniques communs, les dépenses éligibles communes à la production de ces deux œuvres ne peuvent être éligibles qu'au titre d'un seul crédit d'impôt. Les dépenses éligibles qui ne sont pas communes à la production de ces deux œuvres ouvrent droit à un crédit d'impôt dès lors que les conditions sont remplies.

### Œuvres éligibles

**539. Nature des œuvres cinématographiques et audiovisuelles** - Les œuvres cinématographiques et audiovisuelles éligibles au crédit d'impôt cinéma ou audiovisuel appartiennent aux genres de la fiction, du documentaire et de l'animation (V. étude F-20 600-7 et D.O Actualité 2/2005, §§ 289 et s.).

Sont toutefois exclus du bénéfice du dispositif du crédit d'impôt cinéma et audiovisuel :

- les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles à caractère pornographique ou d'incitation à la violence figurant sur la liste prévue à l'article 12 de la loi de finances pour 1976 (L. fin. 1976, n° 75-1278, 30-12-1975) ;
- les œuvres cinématographiques audiovisuelles utilisables à des fins de publicité ;
- les programmes d'information, les débats d'actualité et les émissions sportives, de variété ou de jeux ;
- tout document ou programme audiovisuel ne comportant qu'accessoirement des éléments de création originale.

**540. Conditions d'éligibilité des œuvres** - Les œuvres doivent être agréées par le Centre national de la cinématographie (CNC) et bénéficier du soutien financier de l'industrie audiovisuelle prévu à l'article 57 de la loi de finances pour 1996 (L. fin. 1996, n° 95-1346, 30-12-1995).

En outre, les entreprises concernées doivent réaliser leurs œuvres avec le concours de techniciens collaborateurs et d'industriels répondant à des critères de lieu d'établissement et de nationalité bien précis (V. étude F-20 600-19 et D.O Actualité 2/2005, §§ 394 et s.).

Les œuvres audiovisuelles doivent répondre également à des conditions, fixées par décret, de coût et de durée en fonction du genre auquel elles appartiennent.

Enfin, les documentaires audiovisuels ne sont éligibles que si le montant des dépenses éligibles engagées est supérieur ou égal à 2 333 € par minute produite.

**541. Application d'un barème** - Le respect des conditions susvisées s'apprécie, pour chaque type d'œuvre, au moyen d'un barème de points attribués aux personnels et aux prestations susvisés répartis en groupes de professions et d'activités.

Ces barèmes, qui sont fixés dans le décret n° 2004-21 du 7 janvier 2004 pour le crédit d'impôt cinéma et le décret n° 2005-315 du 1<sup>er</sup> avril 2005 pour le crédit d'impôt audiovisuel, sont commentés dans l'instruction 4 A-7-04 du 24 septembre 2004 (BOI 4 A-7-04, 24-9-2004) s'agissant du crédit d'impôt cinéma et dans une instruction qui devrait paraître très prochainement s'agissant du crédit d'impôt audiovisuel.

### Agrément des œuvres et fait générateur

**542. Principe antérieur à la loi de finances pour 2006** - Le bénéfice du crédit d'impôt cinéma et du crédit d'impôt audiovisuel est subordonné à deux agréments délivrés par le Centre national de la cinématographie : un agrément à titre provisoire et un agrément à titre définitif.

Les dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma ou audiovisuel ouvrent droit au crédit d'impôt à compter de la date de délivrance, par le directeur général du Centre national de la cinématographie, de l'agrément à titre provisoire attestant que l'œuvre cinématographique ou audiovisuelle remplira certaines conditions d'éligibilité au crédit d'impôt.

Cet agrément est délivré sur la base de pièces justificatives, comprenant notamment un devis détaillé des dépenses de production individualisant les dépenses prévues en France ainsi que la liste nominative des salariés, industries techniques et prestataires spécialisés, précisant leur nationalité. Pour les salariés mentionnés aux a des 1° et 2° des 1 et 2 de l'article 220 sexies, II du CGI, l'entreprise de production doit également fournir copie de la déclaration prévue à l'article L. 320 du Code du travail et du document en accusant réception par l'organisme destinataire (Décret n° 2004-21, 7-1-2004, art. 6, 7 et 8).

Cet agrément provisoire - préalable nécessaire à l'obtention du crédit d'impôt cinéma ou audiovisuel - permet à l'entreprise de production déléguée de bénéficier du crédit d'impôt dès réception de ce dernier.

L'entreprise doit ensuite, pour « valider » définitivement son droit au crédit d'impôt, obtenir un agrément à titre définitif délivré par le Centre national de la cinématographie attestant que l'œuvre cinématographique ou audiovisuelle a effectivement rempli les conditions d'éligibilité au dispositif.

**543. Tolérance introduite par voie d'instruction pour 2004 et 2005 pour le crédit d'impôt cinéma** - L'Administration a prévu dans le cadre de l'instruction 4 A-8-05 du 4 avril 2005 (BOI 4 A-8-05, 4-4-2005) et à titre exceptionnel, une mesure de tolérance concernant les seuls crédits d'impôt cinéma des exercices clos en 2004 et en 2005.

Ainsi, il a été admis que les dépenses engagées par l'entreprise avant la délivrance de l'agrément provisoire pouvaient ouvrir droit au crédit d'impôt dans les conditions suivantes :

- lorsque l'agrément provisoire a été délivré avant la date de dépôt de la déclaration spéciale n° 2069-CI-1-SD (pour les œuvres cinématographiques de fiction ou documentaires) ou n° 2069-CI-2-SD (pour les œuvres cinématographiques d'animation), les dépenses exposées au cours de l'exercice au titre duquel la déclaration spéciale est déposée peuvent être comprises dans l'assiette du crédit d'impôt cinéma ;

- lorsque l'agrément provisoire a été délivré après la date de dépôt de la déclaration spéciale, seules les dépenses éligibles exposées au titre de l'exercice au cours duquel l'agrément provisoire a été délivré peuvent donner lieu à un crédit d'impôt cinéma.

**544. Nouveau fait générateur depuis la loi de finances pour 2006** - Aux termes de l'article 24 de la loi de finances pour 2006, repris dans le présent article, sont désormais éligibles au crédit d'impôt cinéma et au crédit d'impôt audiovisuel les dépenses exposées à compter de la date de réception, par le directeur général du Centre national de la cinématographie, de la demande de délivrance de l'agrément à titre provisoire.

En outre, une régularisation est prévue en cas d'absence de délivrance de l'agrément dans un certain délai (V. D.O Actualité 47/2005, §§ 363 et s.).

Cette nouvelle modalité permet de prendre en compte l'ensemble des dépenses exposées pour la réalisation d'une œuvre cinématographique ou audiovisuelle, indépendamment de la date de délivrance de l'agrément provisoire (sous réserve bien sûr du respect du délai de six mois).

### Calcul du crédit d'impôt

**545. Assiette** - Sont éligibles au crédit d'impôt les dépenses suivantes :

- ▶ pour les œuvres de fiction et les œuvres documentaires :

- les salaires et charges sociales afférents aux techniciens et ouvriers de la production engagés par l'entreprise de production et pour lesquels les cotisations sociales sont acquittées auprès d'organismes régis par le Code de la sécurité sociale ;

- les dépenses liées à l'utilisation de studios de prises de vues, y compris la construction de décors, d'effets spéciaux de tournage ainsi que les dépenses de costumes, de coiffure et de maquillage ;

- les dépenses de matériels techniques nécessaires au tournage ;

- les dépenses de post-production, y compris les effets spéciaux ;

- les dépenses de pellicules et autres supports d'images, et dépenses de laboratoires.

- ▶ pour les œuvres d'animation :

- les salaires et charges sociales afférents aux techniciens de la production et aux collaborateurs chargés de la fabrication et de la préparation de l'animation engagés par l'entreprise de production et pour lesquels les cotisations sociales sont acquittées auprès des organismes régis par le code de la sécurité sociale ;

- les dépenses liées au recours à des prestataires spécialisés dans les travaux de préparation et de fabrication de l'animation ;

- les dépenses de matériels techniques nécessaires à la mise en images ;

- les dépenses de post-production, y compris les effets spéciaux ;

- les dépenses de pellicules et autres supports d'images, et dépenses de laboratoires.

Pour les dépenses correspondant aux prestations exposées ci-dessus, les prestataires auxquels fait appel l'entreprise de production doivent être établis en France et y effectuer personnellement ces prestations.

Les subventions publiques non remboursables reçues par les entreprises et directement affectées à des dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma et audiovisuel sont déduites respectivement des bases de calcul du crédit d'impôt cinéma ou du crédit d'impôt audiovisuel.

L'ensemble de ces subventions doit donc être déduit de la somme des dépenses éligibles au crédit d'impôt afférent à l'année au cours de laquelle elles ont été versées, quel que soit le régime fiscal qui leur est applicable.

**546. Taux et plafonnement** - Le crédit d'impôt cinéma et audiovisuel est égal à 20 % du montant des dépenses éligibles (V. n° 545).

Le crédit d'impôt audiovisuel est plafonné pour chaque œuvre audiovisuelle. Ainsi, la somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même œuvre audiovisuelle ne peut excéder 1 150 € par minute produite et livrée pour les œuvres de fiction et documentaires et 1 200 € par minute produite et livrée pour les œuvres d'animation.

## RÉGIME NOUVEAU

**547.** Afin de mettre le dispositif en conformité avec le droit communautaire, le présent article modifie les conditions d'application du crédit d'impôt sur plusieurs points :

- les œuvres éligibles doivent être principalement réalisées en langue française ou dans une langue régionale en usage en France ;
- l'agrément provisoire est désormais délivré après sélection des œuvres par un comité d'experts ;
- l'assiette du crédit d'impôt est étendue aux dépenses artistiques ;
- l'assiette des dépenses éligibles est plafonnée à 80 % du budget de production de l'œuvre et, en cas de coproduction internationale, à 80 % de la part gérée par le coproducteur français ;
- le montant du crédit d'impôt est plafonné par rapport au seuil maximum du montant total des aides publiques accordées autorisé par la Commission européenne.

Les conditions d'application du dispositif seront précisées par décret.

**548. Entrée en vigueur** - Les nouvelles dispositions s'appliquent aux dépenses exposées pour la production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles pour lesquelles la demande d'agrément à titre provisoire est déposée par l'entreprise de production déléguée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### ► Renforcement de la sélection des œuvres éligibles

**549.** Le présent article renforce le caractère culturel de l'aide en introduisant des **critères culturels** aux conditions que doivent remplir les œuvres pour être éligibles au dispositif du crédit d'impôt cinéma et audiovisuel.

Ainsi, le nouveau dispositif **supprime l'application d'un barème de points techniques** et lui substitue l'application de quatre critères.

**550.** - Pour être éligibles au crédit d'impôt cinéma et audiovisuel, les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles doivent désormais répondre aux conditions suivantes :

- être réalisées intégralement ou principalement en **langue française ou dans une langue régionale en usage en France** ;

On notera que ce critère est admis par la Commission européenne qui le considère d'ailleurs comme le critère culturel par excellence. Le terme principalement devra évidemment être explicité, probablement par décret d'application.

Concrètement, il devrait s'agir de la langue du tournage pour les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles de fiction ou docu-

S'agissant du crédit d'impôt cinéma, un plafond unique de 1 000 000 € a été instauré par l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2004, quel que soit le genre d'œuvre cinématographique, pour les dépenses exposées pour la production d'œuvres cinématographiques dont les prises de vues commencent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

En cas de coproduction déléguée d'une œuvre cinématographique ou audiovisuelle, il est fait application, pour apprécier la part de plafond revenant à chaque entreprise de production déléguée, d'un prorata déterminé en multipliant ledit plafond par le pourcentage de participation effective aux dépenses éligibles exposées.

mentaire, et de la langue de la post-synchronisation pour les œuvres cinématographiques et audiovisuelles d'animation.

- être admises au **bénéfice du soutien financier à la production cinématographique ou audiovisuelle** ;

On rappelle que cette condition existe déjà dans le régime actuel.

- être réalisées principalement sur le **territoire français** ;

On notera que dans le régime actuel, pour être éligibles au crédit d'impôt les dépenses de production doivent correspondre à des opérations effectuées en France. Le nouveau dispositif introduit donc une nuance (« principalement ») qu'il conviendra de définir précisément. Les modalités selon lesquelles le respect de cette condition est vérifié ainsi que les conditions et limites dans lesquelles il peut y être dérogé pour des raisons artistiques justifiées seront définies par décret.

- contribuer au **développement de la création cinématographique et audiovisuelle française et européenne** ainsi qu'à sa diversité.

La loi ne prévoit pas la rédaction d'un décret précisant les critères retenus pour remplir cette dernière condition. En revanche, elle prévoit la mise en place d'un comité d'expert (voir ci-après).

### ► Modification des modalités de délivrance de l'agrément provisoire

**551.** Désormais, l'agrément à titre provisoire est délivré par le directeur général du Centre national de la cinématographie **après sélection des œuvres par un comité d'experts**. Cet agrément permet d'attester que les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles remplissent les conditions susvisées (V. n° 550).

En effet, la création d'un tel comité a été rendue indispensable, notamment pour la condition relative au développement de la création cinématographique et audiovisuelle française et européenne ainsi qu'à sa diversité. Toutefois, on attend la parution d'un décret qui viendra préciser les conditions objectives de délivrance de cet agrément.

En outre, les **barèmes fixés par décret ne seront plus applicables** pour les dépenses exposées pour la production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles pour lesquelles la demande d'agrément à titre provisoire est déposée par l'entreprise de production déléguée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

On peut toutefois supposer que de nouveaux barèmes seront établis par le Ministère de la culture afin d'encadrer les modalités de délivrance de l'agrément susvisé.

On relèvera également qu'il n'est plus expressément prévu par la loi que l'agrément à titre provisoire est délivré sur la base de pièces justificatives, comprenant notamment un devis détaillé des dépenses de production individualisant les dépenses prévues en France ainsi que la liste nominative des salariés, industries techniques et prestataires spécialisées, précisant leur nationalité.

## ► Modification du calcul du crédit d'impôt

### Élargissement de l'assiette aux dépenses artistiques

**552.** Initialement limitées aux seules dépenses techniques, l'assiette du crédit d'impôt cinéma et audiovisuel a été élargie aux dépenses artistiques.

Ainsi, l'assiette du crédit d'impôt a désormais un caractère neutre par rapport aux différents postes du budget de la production, conformément aux exigences de la Commission européenne. Toutefois, afin d'éviter le financement par le biais du crédit d'impôt des « surcachets » des acteurs, un plafonnement de ces dépenses a été introduit.

**553.** Constituent désormais l'assiette du crédit d'impôt cinéma et audiovisuel les dépenses suivantes effectuées en France :

► les rémunérations versées aux auteurs énumérés à l'article L. 113-7 du Code de la propriété intellectuelle sous forme d'avances à valoir sur les recettes d'exploitation des œuvres, ainsi que les charges sociales y afférentes ;

Aux termes de l'article L. 113-7 du code précité, ont la qualité d'auteur d'une œuvre la ou les personnes physiques qui réalisent la création intellectuelle de cette œuvre. Sont en outre présumés, sauf preuve contraire, coauteurs d'une œuvre réalisée en collaboration : l'auteur du scénario, l'auteur de l'adaptation, l'auteur du texte parlé, l'auteur des compositions musicales avec ou sans paroles spécialement réalisées pour l'œuvre, le réalisateur. Lorsque l'œuvre est tirée d'une œuvre ou d'un scénario préexistant encore protégé, les auteurs de l'œuvre originale sont assimilés aux auteurs de l'œuvre. L'article L. 113-1 du même code précise, par ailleurs, que la qualité d'auteur appartient, sauf preuve contraire, à celui ou ceux sous le nom de qui l'œuvre est divulguée.

► les rémunérations versées aux artistes-interprètes visés à l'article L. 212-4 du même code, par référence pour chacun d'eux, à la rémunération minimale prévue par les conventions et accords collectifs conclus entre les organisations de salariés et d'employeurs de la profession, ainsi que les charges sociales afférentes ;

On rappelle que l'article L. 212-4 du Code de la propriété intellectuelle prévoit que la signature du contrat conclu entre un artiste-interprète et un producteur pour la réalisation d'une œuvre vaut autorisation de fixer, reproduire et communiquer au public la prestation de l'artiste-interprète. Ce contrat fixe une rémunération distincte pour chaque mode d'exploitation de l'œuvre.

Par ailleurs, l'article L. 212-5 du même code, relatif aux droits des artistes-interprètes, précise que lorsque ni le contrat ni une convention collective ne mentionnent de rémunération pour un ou plusieurs modes d'exploitation, le niveau de celle-ci est fixé par référence à des barèmes établis par voie d'accords spécifiques conclus, dans chaque secteur d'activité, entre les organisations de salariés et d'employeurs représentatives de la profession.

► les salaires versés aux personnels de la réalisation et de la production, ainsi que les charges sociales y afférentes ;

► les dépenses liées au recours aux industries techniques et autres prestataires de la création cinématographique et audiovisuelle.

Cette dernière catégorie de dépense regroupe l'ensemble des dépenses techniques.

**554.** Les auteurs, artistes-interprètes et personnels de la réalisation et de la production susvisés doivent être, soit de nationalité française, soit ressortissants d'un État membre de la Communauté européenne, d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, d'un État partie à la convention européenne sur la télévision transfrontière du Conseil de l'Europe, d'un État partie à la convention européenne sur la coproduction cinématographique du Conseil de l'Europe ou d'un État tiers européen avec lequel la Communauté européenne a conclu des accords ayant trait au secteur audiovisuel. Les étrangers, autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français sont assimilés aux citoyens français.

### Plafonnement de l'assiette

**555.** Pour le calcul du crédit d'impôt cinéma et audiovisuel, l'assiette des dépenses éligibles est désormais plafonnée à 80 % du budget de production de l'œuvre et, en cas de coproduction internationale, à 80 % de la part gérée par le coproducteur français.

Cette condition a été instaurée afin d'anticiper les exigences de la Commission européenne. En effet, le plafonnement de 80 % a été exigé par la Commission européenne pour le soutien automatique à l'audiovisuel accordé par le Centre national de la cinématographie. Ainsi, au delà de 80 % du budget de production dépensés en France, aucune dépense supplémentaire effectuée en France ne peut être prise en compte pour la détermination du crédit d'impôt cinéma et audiovisuel. Ce plafond permet de laisser au producteur délégué une liberté de territorialisation des dépenses. Concrètement, ce dernier a la liberté d'exposer des dépenses dans un autre État membre à hauteur de 20 %.

#### Exemples :

① Soit l'entreprise de production déléguée A dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Elle produit une œuvre cinématographique de fiction pour laquelle elle obtient un agrément provisoire du CNC le 16 février 2006. L'œuvre est achevée le 12 avril 2007.

L'agrément définitif est délivré par le CNC le 20 juin 2007.

Le budget de production de l'œuvre cinématographique de fiction s'élève à 5 000 000 € (soit : 3 000 000 € + 1 300 000 € + 700 000 € de dépenses non éligibles).

Les dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma s'élèvent ainsi à 4 300 000 € (soit : 3 000 000 € au titre de 2006 et 1 300 000 € au titre de 2007).

| Œuvre cinématographique de fiction | Dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma | Assiette du crédit d'impôt après plafonnement de 80 % | Taux | Calcul du crédit d'impôt cinéma |
|------------------------------------|---|---|------|---------------------------------|
| 2006                               | 3 000 000 €                                 | 3 000 000 €   | 20 % | 600 000 €                       |
| 2007                               | 1 300 000 €                                 | 1 000 000 €   | 20 % | 200 000 €                       |
| <b>Total</b>                       | <b>4 300 000 €</b>                          | <b>4 000 000 €</b>                                    |      | <b>800 000 €</b>                |

Remarque : Calcul du plafond de 80 % : 5 000 000 € × 80 % = 4 000 000

L'assiette du crédit d'impôt cinéma qui est égale à 4 300 000 € est donc plafonnée à 4 000 000 €

Calcul du crédit d'impôt cinéma : 4 000 000 € × 20 % = 800 000 €

② En cas de coproduction internationale : soit l'entreprise française de production déléguée B dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Elle a signé un contrat de coproduction d'une œuvre cinématographique d'animation avec l'entreprise japonaise C.

Aux termes de ce contrat, l'entreprise B coproduit l'œuvre à hauteur de 70 % et l'entreprise C à hauteur de 30 %. L'entreprise française B a ainsi effectivement financé les dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma à hauteur de 70 %.

Par hypothèse, l'ensemble des dépenses est exposé en 2006.



Le budget de production de l'œuvre cinématographique d'animation s'élève à 20 000 000 €.

Les dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma exposées par l'entreprise française B s'élèvent par hypothèse à 12 000 000 €.

| Œuvre cinématographique d'animation  | Dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma | Assiette du crédit d'impôt après plafonnement de 80 % | Taux | Calcul du crédit d'impôt cinéma |
|--|---|---|------|---------------------------------|
| 2006   | 12 000 000 €                                | 11 200 000 €  | 20 % | 2 240 000 €                     |
| Remarque : Part gérée par le coproducteur français : 20 000 000 € × 70 % = 14 000 000 €. |   |   |      |                                 |

Calcul du plafond de 80 % : 14 000 000 € × 80 % = 11 200 000 €  
L'assiette du crédit d'impôt cinéma qui est égale à 12 000 000 € est donc plafonnée à 11 200 000 €  
Calcul du crédit d'impôt cinéma : 11 200 000 € × 20 % = 2 240 000 €

### Plafonnement du montant du crédit d'impôt cinéma et audiovisuel

**556.** Le présent article prévoit que les crédits d'impôts obtenus pour la production d'une même œuvre cinématographique ou audiovisuelle ne peuvent avoir pour effet de porter à plus de 50 % du budget de production le montant total des aides publiques accordées.

On notera que ce seuil de 50 % est une exigence de la Commission européenne.

En outre, le seuil de 50 % est porté à 60 % pour les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles difficiles et à petit budget.

Il est précisé que ces œuvres seront définies par décret. Celui-ci devra notamment préciser les critères objectifs permettant de qualifier une œuvre de « difficile » ainsi que la limite relative au budget.

À cet égard, on rappelle qu'en application de l'article 11 du décret n° 99-130 du 24 février 1999 relatif au soutien financier de l'industrie cinématographique, le montant total des aides publiques accordées au titre de la production d'une œuvre cinématographique, crédit d'impôt inclus, ne pouvait déjà excéder 50 % du coût définitif de production de cette œuvre.

De même, en application de l'article 9 du décret n° 95-110 du 2 février 1995 modifié relatif au soutien financier à la production, à la préparation et à la distribution d'œuvres audiovisuelles, le montant total des aides publiques accordées au titre de la production d'une œuvre audiovisuelle, crédit d'impôt inclus, ne pouvait excéder 50 % du coût définitif de production de cette œuvre.

Dans la pratique, il semblerait que ce seuil pouvait être porté à 60 % sur accord du Directeur général du Centre national de la cinématographie pour les œuvres remplissant l'une des conditions suivantes :

► pour les œuvres cinématographiques :

- avoir un budget total inférieur ou égal à 1 000 000 € (films dit « à petit budget ») ;
- être la première ou la seconde œuvre d'un réalisateur (films dit « difficiles »).

► pour les œuvres audiovisuelles : être une œuvre à vocation essentiellement pédagogique ou éducative ou qui fait appel à des techniques de production particulièrement innovantes.

L'introduction du seuil de 60 % dans la loi permet de l'appliquer de façon systématique dès lors que les conditions qui seront prévues par décret seront remplies et non plus de façon discrétionnaire.

En tout état de cause, le crédit d'impôt cinéma ou audiovisuel serait pris en compte pour le calcul des plafonds de 50 % et de 60 % précités. Pour ce faire, l'entreprise de production déléguée fournirait au Centre national de la cinématographie un **récapitulatif** des différents crédits d'impôt cinéma ou audiovisuel obtenus

Lorsqu'il est constaté un **dépassement de ces plafonds**, le montant du soutien financier à la production cinématographique accordé à l'entreprise de production déléguée par le Centre national de la cinématographie serait réduit à due concurrence.

Ainsi, dans les faits, le crédit d'impôt cinéma ou audiovisuel ne serait pas directement impacté puisque c'est la subvention (le soutien financier) qui est diminuée le cas échéant.

Exemples :

① Soit l'entreprise de production déléguée A dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Elle produit une œuvre cinématographique de fiction pour laquelle elle obtient un agrément provisoire du CNC le 5 janvier 2006.

L'œuvre est achevée le 10 mars 2007.

L'agrément définitif est délivré par le CNC le 3 mai 2007.

Elle obtient par ailleurs pour cette œuvre des subventions (14 000 000 € versés en 2006 et 14 000 000 € versés en 2007, au titre du soutien financier).

Le coût définitif de la production de cette œuvre s'élève à 56 000 000 € (soit : 30 000 000 € + 25 000 000 € + 1 000 000 € de dépenses non éligibles).

| Œuvre cinématographique de fiction | Dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma | Taux | Calcul du crédit d'impôt cinéma | Montant cumulé du crédit d'impôt cinéma | Crédit d'impôt cinéma après plafonnement de 1 000 000 € <sup>(1)</sup> | Soutien financier | Cumul des aides |
|------------------------------------|---|------|---------------------------------|---|--|-------------------|-----------------|
| 2006                               | 30 000 000 €                                | 20 % | 600 000 €                       | 600 000 €                               | 600 000 €  | 14 000 000 €      | 14 600 000 €    |
| 2007                               | 25 000 000 €                                | 20 % | 500 000 €                       | 1 100 000 €                             | 400 000 €  | 14 000 000 €      | 29 000 000 €    |

(1) Il s'agit du plafond de 1 000 000 € instauré pour les œuvres cinématographiques par l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2004 (V. n° 556).

Remarque : Coût définitif de production de l'œuvre : 56 000 000 €.  
Calcul du plafond de 50 % : 56 000 000 € × 50 % = 28 000 000 €  
Montant total des aides accordées pour cette œuvre, avant plafonnement : 29 000 000 € (soit 28 000 000 € au titre du soutien financier et 1 000 000 € au titre du crédit d'impôt cinéma).

Ainsi, le montant total des aides attachées à cette œuvre dépasse de 1 000 000 € le seuil autorisé de 50 % (soit : 29 000 000 € - 28 000 000 €).

En conséquence, le crédit d'impôt cinéma demeure égal à 1 000 000 € (après application du plafond général de 1 000 000 €), mais le soutien financier est diminué de 1 000 000 €.

Il est ainsi ramené à 27 000 000 € (soit : 28 000 000 € - 1 000 000 €).

② Soit l'entreprise de production déléguée B dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Elle produit une œuvre cinématographique de fiction dite « difficile » pour laquelle elle obtient un agrément à titre provisoire du CNC le 10 février 2006.

L'œuvre est achevée le 3 avril 2007.

L'agrément définitif est délivré par le CNC le 15 juin 2007.

Elle obtient par ailleurs pour cette œuvre des subventions au titre du soutien financier : 1 000 000 € versés en 2006 et 800 000 € versés en 2007.

Le coût définitif de la production de cette œuvre s'élève à 4 800 000 € (soit : 2 500 000 € + 2 000 000 € + 300 000 € de dépenses non éligibles).

| Œuvre cinématographique de fiction | Dépenses éligibles au crédit d'impôt cinéma | Taux | Calcul du crédit d'impôt cinéma | Montant cumulé du crédit d'impôt cinéma | Crédit d'impôt cinéma après plafonnement de 1 000 000 € | Soutien financier | Cumul des aides |
|------------------------------------|---|------|---------------------------------|---|---|-------------------|-----------------|
| 2006                               | 2 500 000 €                                 | 20 % | 500 000 €                       | 500 000 €                               | 500 000 €   | 1 000 000 €       | 1 500 000 €     |
| 2007                               | 2 000 000 €                                 | 20 % | 400 000 €                       | 900 000 €                               | 400 000 €   | 800 000 €         | 2 700 000 €     |

Remarque : Coût définitif de production de l'œuvre : 4 800 000 €.

(Rappel : calcul du plafond de 50 % : 4 800 000 € × 50 % = 2 400 000 €).

Calcul du plafond de 60 % (application du taux particulier pour les œuvres dites « difficiles ») : 4 800 000 € × 60 % = 2 880 000 €.

Montant total des aides accordées pour cette œuvre : 2 700 000 € (soit : 500 000 € + 400 000 € + 1 000 000 € + 800 000 €).

En conséquence, le crédit d'impôt cinéma est égal à 900 000 €, et le soutien financier d'un montant total de 1 800 000 € n'est pas diminué.

Remarque : Si l'œuvre cinématographique de fiction n'avait pas été une œuvre qualifiée de « difficile », le plafond de 50 % aurait été appliqué et le montant du soutien aurait été diminué de 300 000 € (soit : 2 700 000 € - 2 400 000 €). Soit un soutien d'un montant total de 1 500 000 € (1 800 000 € - 300 000 €). ■

## IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Produits de participation - Régime des sociétés mères

Études F-20 720-22, 39 et 77 et F-27 550-61

### Aménagement du régime fiscal des sociétés mères (Art. 39, II et III, 2)

Le régime des sociétés mères est étendu aux produits des titres sans droit de vote dès lors que la société mère détient par ailleurs des titres représentatifs d'au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice. L'obligation de conservation des titres pendant deux ans est généralisée, mais la formalité de l'engagement de conservation est supprimée.

En outre, en cas de fusion ou d'opération assimilée, le délai de conservation de deux ans doit désormais être calculé à partir de la date de souscription ou d'acquisition des titres par la société apporteuse.

L'exclusion de l'application du régime est étendue aux actionnaires des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) étrangères.

Ces modifications sont applicables pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005.

## RÉGIME ACTUEL

**557. Régime des sociétés mères** - Le régime fiscal des sociétés mères (ou régime mère-fille), prévu aux articles 145 et 216 du CGI, est accordé sur option et tend à prévenir le risque de double imposition des dividendes provenant des filiales. Il prévoit ainsi la déductibilité du bénéfice net de la société mère imposée en France, des dividendes et produits nets reçus de ses filiales, sous déduction d'une quote-part pour frais et charges de 5 %.

**558.** Ce régime est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l'IS, de plein droit ou sur option, au taux normal en France, quelle que soit leur nationalité, et qui détiennent des participations dans des filiales françaises ou étrangères, remplissant deux conditions :

– les titres de participations doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l'Administration ;

– les titres de participation doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice.

Ce seuil de détention du capital doit être respecté, selon la doctrine administrative, tant au niveau des droits financiers que des droits de vote.

Les titres de participation doivent avoir été souscrits à l'émission, ou à défaut, la personne morale participante doit avoir pris l'engagement de les conserver pendant un délai de deux ans.

Dans le cadre d'un apport placé sous le régime spécial de l'article 210 A du CGI, la société bénéficiaire de l'apport a la faculté de se substituer, par déclaration expresse, à la société apporteuse dans l'engagement de conservation des titres.

Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable, notamment :

- aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote ;
- aux bénéfices distribués aux actionnaires des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) et de leurs filiales visées à l'article 208 C et prélevés sur les bénéfices exonérés.

**559. Création des actions de préférence** - L'ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004 portant réforme du régime des valeurs mobilières émises par les sociétés commerciales a créé une nouvelle catégorie de titres de capital, les actions de préférence (C. com., art. L. 228-11 à L. 228-20).

## RÉGIME NOUVEAU

**560.** Le présent article modifie le régime des sociétés mères sur trois points :

- le régime est étendu aux produits des titres sans droit de vote ;
- l'obligation de conservation des titres pendant deux ans est généralisée, mais la formalité de l'engagement de conservation est supprimée ; en outre, en cas de fusion ou d'opération assimilée, le délai de conservation de deux ans doit désormais être calculé à partir de la date de souscription ou d'acquisition des titres par la société apporteuse ;
- l'exclusion de l'application du régime est étendue aux actionnaires des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) étrangères.

**561. Entrée en vigueur** - Les modifications apportées par le présent article sont applicables pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005.

### ► Extension du régime à certains titres sans droit de vote

**562.** Le présent article supprime l'exigence d'un droit de vote attaché à chacun des titres de participation, dès lors que la société mère détient par ailleurs des titres représentatifs d'au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice (CGI, art. 145, 6, b ter modifié).

Cette modification permet notamment l'application du régime des sociétés mères aux produits des actions de préférence, qui sont fréquemment dépourvues de droit de vote.

**Exemple :** M détient 5 % de titres de catégorie A et 4 % de titres de catégorie B de sa filiale F.

Les titres de catégorie A sont représentatifs du capital et sont assortis de droits de vote et de droits à dividendes. Les titres de catégorie B sont représentatifs du capital mais ne sont assortis que du seul droit à dividendes.

Dans la situation actuelle, seuls les dividendes des titres de catégorie A ouvrent droit au régime des sociétés mères et filiales.

Dans la situation nouvelle, M détient 5 % du capital de F et 5 % de ses droits de vote. Dès lors, l'ensemble des dividendes perçus par M, tant au titre des titres de catégorie A que de ceux de catégorie B, ouvrent droit à exonération.

Si M détenait 4 % des titres de catégorie A et 5 % des titres de catégorie B de sa filiale F (titres sans droit de vote), elle détiendrait bien au moins 5 % du capital de sa filiale mais seulement 4 % de

Ces actions, qui peuvent être émises par les SA, les SCA et des SAS, peuvent comporter un droit de vote total, modulé ou une absence de droit de vote, et offrir des droits particuliers très variés définis dans les statuts de la société émettrice.

Elles ont vocation à remplacer les certificats d'investissement, les actions de priorités et les actions à dividende prioritaire sans droit de vote. Toutefois, leur gestion « contractuelle » via les statuts sera beaucoup plus souple que celle des titres précités, dont les caractéristiques étaient strictement définies dans la loi (V. étude A-65 200-37 et s.).

Le décret n° 2005-112 du 10 février 2005 a permis la création effective des actions de préférence (V. D.O Actualité 13/2005, § 95 et s.).

droits de vote. Dès lors, les dividendes versés par F ne pourraient bénéficier de l'exonération prévue par le régime mère-fille.

**563.** La condition de détention de 5 % au moins des droits de vote, qui était exigée jusqu'ici par la doctrine administrative (BOI 4 H-1-01, § 4, 28-6-2001), n'est pas légalisée. L'article 145, 1, b du CGI continue en effet à ne prévoir qu'une condition de détention du capital (c'est-à-dire des seuls droits financiers) pour le bénéficiaire du régime. Toutefois, dans la mesure où l'article 145, 6, b ter continue à exclure les titres non assortis du droit de vote, sauf lorsqu'une participation complète (droits financiers et droits de vote) d'au moins 5 % est déjà détenue, la condition de détention des droits de vote perdure.

**Remarque :** Le fait que le seuil de détention de 5 % des droits de vote soit atteint avec des actions classiques et/ou avec des actions de préférence dont le droit de vote est total, ne pose pas de difficultés particulières.

Dans le cas contraire, la question de la prise en compte des actions de préférence dont le droit de vote est modulé se pose pour l'appréciation du seuil.

En effet, lorsque le droit de vote est modulé dans le temps, il convient de se référer à l'article 145, 1, b du CGI, qui prévoit d'apprécier le pourcentage de détention à la date de mise en paiement des produits de la participation.

En revanche, en cas de modulation dans l'importance des droits de vote (pouvoirs qu'ils confèrent), on attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration pour savoir quels droits pourront être retenus.

### ► Aménagement de la condition de durée de détention des titres

#### Suppression de la formalité de l'engagement

**564.** Le présent article allège le formalisme afférent à la conservation des titres de participation par la société mère, en supprimant l'obligation de souscrire un engagement de conservation pendant deux ans lorsque les titres n'ont pas été souscrits lors de l'émission.

#### Généralisation de l'obligation de conservation des titres

**565.** Le présent article substitue à la condition de souscription des titres dès leur émission, et à défaut de l'enga-

gement de la société détentrice à les conserver pendant deux ans, une exigence de détention sur la même durée.

Cette condition de détention de deux ans constitue une faculté ouverte par le paragraphe 2 de l'article 3 de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

Désormais, la condition relative au délai de détention est donc requise pour les titres souscrits dès leur émission comme pour ceux acquis ultérieurement, et non plus pour ces derniers seulement.

**566.** L'exonération pourra être sollicitée dès la souscription ou l'acquisition des titres mais ne sera **définitivement acquise qu'à l'expiration des deux années de détention**. En cas de cession pendant cette période, la société participante sera tenue de verser au Trésor une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été exonérée indûment, majorée de l'intérêt de retard.

**567.** Pour les titres souscrits à l'émission, il s'agit d'un **durcissement du régime**, puisque leur cession dans le délai de deux ans entraîne désormais la remise en cause de l'exonération.

Cette règle étant applicable dès la détermination des résultats de l'exercice clos le 31 décembre 2005, elle aura pour effet de **priver rétroactivement du régime mère-fille les produits de titres cédés en 2005** qui avaient été souscrits à l'émission mais qui étaient **détenus depuis moins de deux ans**.

#### **Décompte du délai de conservation des titres en cas de fusion ou opération assimilée**

**568.** Le présent article supprime, dans le cadre d'un apport placé sous le régime spécial de l'article 210 A du CGI, la faculté pour la société bénéficiaire de l'apport de se substituer, par déclaration expresse, à la société apporteuse dans l'engagement de conservation des titres.

Il remplace cette condition par une nouvelle modalité de décompte du délai de conservation de deux ans, qui doit

désormais être calculé à partir de la date de souscription ou d'acquisition des titres par la société apporteuse, jusqu'à la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport.

Cette disposition repose donc sur le principe de continuité économique, l'opération d'apport étant considérée comme purement intercalaire.

**Exemple :** Le 1<sup>er</sup> janvier N, une société M a acquis 10 % des titres d'une société F et a perçu la même année des produits de participation versés par F, exonérés en application du régime mère fille.

En N + 1, M est absorbée, dans le cadre du régime de faveur, par une société H.

L'exonération des produits perçus par M avant la fusion reste acquise sans nécessité de déclaration expresse, car la société absorbante H est réputée continuer la société M.

H pourra céder les titres de F sans remettre en cause l'exonération à compter de N + 2, car le délai de détention est décompté à partir de la date d'acquisition par M (1<sup>er</sup> janvier N).

#### **► Exclusion des produits de sociétés immobilières cotées étrangères**

**569.** L'article 145, 6, h du CGI exclut de l'application du régime des sociétés mères les bénéfices distribués aux actionnaires des **sociétés d'investissements immobiliers cotés (SIIC)** et de leurs filiales visées à l'article 208 C du CGI et prélevés sur les bénéfices exonérés (V. étude F-27 550).

Dans un souci d'égalité de traitement, le présent article étend l'exclusion aux dividendes distribués aux actionnaires français des sociétés étrangères ayant une activité identique à celle des SIIC et qui sont exonérées, dans l'État où elles ont leur siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet État.

En pratique, il s'agit d'interdire le bénéfice du régime mère-fille aux résultats distribués par les sociétés immobilières belges (Sicafi) et néerlandaises (BI), qui bénéficient d'un régime d'exonération d'impôt sur les sociétés comparable à celui existant pour les SIIC françaises. ■



## IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Groupes de sociétés - Limitation de la déduction de certaines charges financières  
Étude F-23 320-9 et 33

### Aménagement du dispositif de réintégration des charges financières au sein d'un groupe fiscal de sociétés (Art. 40)

Le dispositif de réintégration des charges financières, dit « amendement Charasse », est aménagé sur deux points :  
- la notion de contrôle s'entend dorénavant de celle prévue à l'article L. 233-3 du Code de commerce,  
- aucune réintégration ne doit plus être pratiquée au titre des exercices au cours desquels la société acheteuse de la société cible n'est plus contrôlée par les personnes qui lui ont cédé cette société.  
Ces assouplissements s'appliquent en principe aux exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## RÉGIME ACTUEL

**570.** Les charges financières supportées par les sociétés membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI font l'objet d'une réintégration partielle lorsqu'une société acquiert, auprès des personnes qui la contrôlent ou auprès de sociétés contrôlées par ces mêmes personnes, les titres d'une autre société qui entre dans le même groupe fiscal (CGI, art. 223 B, al. 7).

**571. Notion de contrôle** - L'article 223 B du CGI ne donne pas de définition du contrôle. Selon la doctrine administrative, il convient de comparer les droits de vote détenus par les personnes concernées à l'ensemble des droits susceptibles d'être représentés dans les assemblées. Le contrôle peut être direct ou indirect, de droit ou de fait (Doc. adm. 4 H-6623, § 91 et s., 12-7-1997).

**Contrôle direct** : Le contrôle est direct lorsqu'une personne physique ou une personne morale détient directement la majorité des droits de vote dans les assemblées.

L'associé ou actionnaire majoritaire peut être une personne physique ou une personne morale, française ou étrangère. La détention de la majorité des droits de vote peut résulter d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires.

**Contrôle indirect** : Une participation détenue par une société est considérée comme détenue indirectement par la personne qui contrôle cette société.

Lorsque le contrôle est exercé par l'intermédiaire de plusieurs sociétés contrôlées, il résulte des droits de vote détenus dans la société cédée ou la société acheteuse par la dernière société interposée. En effet, s'agissant du contrôle effectif de l'entreprise, il n'y a pas lieu de multiplier les taux de détention intermédiaires.

**Contrôle de fait** : Une personne contrôle en fait une société lorsqu'elle détermine, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société sans en avoir le contrôle de droit : ainsi, une personne qui détient directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieure à la minorité de blocage alors qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

Le contrôle de fait peut résulter d'autres situations, telles que l'exercice d'une influence dominante sur une société en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires lorsque la société dominante est associée ou actionnaire de cette société. Le contrôle de fait peut également être établi lorsqu'une société est exploitée par un petit nombre d'associés ou d'actionnaires de sorte que les décisions résultent de leur accord.

Lorsque la société acheteuse acquiert les titres d'une même société auprès de plusieurs vendeurs, la notion de contrôle s'apprécie en faisant masse de l'ensemble des contrôles exercés par chacun des vendeurs.

**572.** L'appréciation du contrôle des sociétés cédante et acheteuse se fait en principe à la date de l'acquisition des titres.

Toutefois, en cas de modification réelle dans la répartition du contrôle de la société acheteuse ou de la société cédante, l'Administration applique les règles suivantes :

- lorsqu'une telle modification intervient au cours de la période de douze mois précédant l'acquisition des titres, il y a lieu de retenir le pourcentage de contrôle le plus élevé détenu à un moment quelconque de cette période par la personne qui cède les titres, ou qui contrôle la société cédante ;

- si elle intervient après l'acquisition des titres de la société qui devient membre du groupe, elle reste sans incidence sur l'application de la limitation dès lors que les conditions auxquelles elle est subordonnée étaient remplies lors de cette acquisition de titres.

**573. Période de réintégration** - La réintégration des charges financières est opérée au titre de l'exercice d'acquisition des titres et des quatorze exercices suivants. Elle ne s'applique pas lorsque la société n'est plus membre du groupe (Doc. adm. 4 H-6623, § 117, 12-7-1997).

On rappelle toutefois que l'article 112 de la loi de finances pour 2006 a prévu le maintien du dispositif de réintégration lorsque la sortie du groupe résulte d'une fusion intra-groupe (V. D.O Actualité 47/2005, § 416 et s.).

## RÉGIME NOUVEAU

**574.** Le présent article précise la notion de contrôle en renvoyant à la définition donnée par le Code de commerce et assouplit le dispositif en prévoyant un **nouveau cas de cessation des réintégrations**, lorsque le contrôle de la société acheteuse est modifié.

Initialement, un amendement poursuivant le même objectif avait été présenté au Sénat lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2006. Le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, en avait alors suggéré le retrait, au motif que l'aménagement de l'amende-

ment Charasse pourrait être inséré dans le projet de loi de finances pour 2007 : il a finalement proposé de l'examiner dans le cadre du projet de loi de finances rectificative pour 2005.

Le présent article reprend deux des trois modifications proposées dans l'amendement précité (la réduction du délai de réintégration des charges financières de quinze à dix ans n'a pas été retenue).

**575. Entrée en vigueur** - À défaut de disposition spécifique, les aménagements apportés par le présent article s'appliquent en principe aux exercices clos à compter du

lendemain de la publication de la loi au JO, soit aux exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Toutefois, selon nos informations, l'Administration pourrait admettre une application dès les exercices clos le 31 décembre 2005.

## ► Application de la définition du contrôle prévue par le Code de commerce

**576.** Pour apprécier le contrôle, direct ou indirect, de la société acheteuse et, dans certains cas de la société cédante, il doit désormais être fait référence à la définition mentionnée à l'article L. 233-3 du Code de commerce.

On pourra se référer utilement à l'étude A-85 100-59 et suivants pour plus de détails sur cette définition.

**577. Contrôle de droit** - Une personne physique ou morale contrôle de droit une société si elle **détient, directement ou indirectement, une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales** de cette société.

**578. Contrôle de fait** - Une personne contrôle de fait une société si au moins une des conditions suivantes est vérifiée :

► elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un **accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires** et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

► elle **détermine en fait**, par les droits de vote dont elle dispose, les **décisions dans les assemblées générales** de cette société ;

► elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du **pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes** d'administration, de direction ou de surveillance de cette société ;

Cette hypothèse de contrôle d'une société sur une autre a été récemment instituée par l'article 33 de la loi pour la confiance et la modernisation de l'économie (L. n° 2005-842 du 26-7-2005 ; V. D.O Actualité 31/2005, § 324). L'extension de la notion de « société contrôlée » était imposée non seulement par la directive « transparence » (n° 2004/109/CE du 15-12-2004) mais également par l'introduction en droit français de la catégorie nouvelle des actions de préférence. Ces dernières étant définies par l'article L. 228-11 du Code de commerce, comme des « actions avec ou sans droit de vote, assorties de droits particuliers de toute nature, à titre temporaire ou permanent », des sociétés pourraient décider d'octroyer à certains actionnaires des droits politiques les mettant à même de nommer ou de révoquer la majorité des membres de ces organes (Ord. n° 2004-604 du 24-6-2004 ; V. D.O Actualité 32/2004, § 92).

► elle dispose, directement ou indirectement, d'une **fraction des droits de vote supérieure à 40 %** sans qu'aucun autre associé ne détienne, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ; il s'agit dans ce cas d'une présomption simple que l'associé peut combattre par la preuve contraire.

**579. Participation indirecte** - Pour l'application des dispositions ci-dessus, une participation est considérée comme détenue indirectement lorsque celle-ci est **détenue par une société contrôlée** (C. com., art. L. 233-4).

**580. Contrôle conjoint** - Plusieurs personnes contrôlent conjointement une société si elles **agissent de concert** et déterminent alors en fait les décisions prises en assemblée générale.

Des personnes agissent de concert lorsqu'elles ont conclu un accord en vue d'acquiescer ou de céder des droits de vote ou en vue d'exercer des droits de vote (C. com., art. L. 233-10, I). Cet accord peut être écrit, verbal ou même tacite. Plusieurs cas de présomption d'un tel accord sont prévus, notamment entre une société et ses dirigeants (C. com., art. L. 233-10, II).

## ► Portée de la nouvelle définition du contrôle

**581.** La définition du contrôle par le Code de commerce est très proche de celle qui était retenue par la doctrine administrative (V. n° 571).

En particulier, les notions de détention indirecte d'une participation et de contrôle de droit sont identiques.

On relèvera essentiellement les deux assouplissements de la notion de contrôle de fait exposés ci-après.

**582. Présomption de contrôle en cas de détention d'une fraction des droits de vote supérieure à la minorité de blocage** - La doctrine administrative présumait le contrôle de fait lorsqu'une personne disposait d'une fraction des droits de vote supérieure à la minorité de blocage, sans qu'aucun autre associé n'en détienne une fraction supérieure. Le seuil de détention était donc, pour les SARL, d'un quart et, pour les sociétés anonymes, d'un tiers.

Cette doctrine, plus restrictive que la nouvelle définition qui prévoit un **seuil de 40 %** pour qu'existe une présomption, ne pourra donc plus être appliquée.

**Exemple** : Une personne physique A cède la totalité des titres qu'elle détient dans une société F, soit 45 % du capital à une société anonyme H.

H et F forment un groupe fiscal dès l'exercice suivant celui de cette opération.

Les droits de vote de H sont respectivement détenus à hauteur de 35 %, 30 %, 20 % et 15 % par une société S, et trois personnes physiques B, C et D.

De plus, A détient 70 % des droits de vote de S.

### Solution

A détient la majorité des droits de vote de S. A détient donc indirectement 35 % des droits de vote de H. Il n'y a pas lieu de multiplier les pourcentages de détention successifs pour le calcul d'une détention indirecte.

Aucun des autres associés de H ne détient une fraction des droits de vote supérieure à celle de A.

La doctrine administrative présumait alors le contrôle de fait de H par A, celui-ci disposant de la minorité de blocage d'un tiers plus une voix.

La définition du Code de commerce ne permet pas de présumer un tel contrôle, A ne dépassant pas le seuil de 40 % des droits de vote de H.

**583. Acquisition de titres d'une société auprès de plusieurs personnes également associées de la société acheteuse** - Dans cette situation, l'Administration appréciait le contrôle de la société acheteuse en faisant masse de l'ensemble des participations détenues par ces personnes.

Le **contrôle conjoint de la société acheteuse par l'ensemble des cédants** était donc présumé.

Cette doctrine ne peut plus être maintenue. En effet, la **preuve d'un accord** entre ces personnes **établissant qu'elles agissent de concert** doit dorénavant être apportée, sous réserve des cas de présomption prévus par le Code de commerce (C. com., art. L. 233-10).

La **cession simultanée des titres de la société cible** pourrait constituer un élément participant à l'établissement d'un accord, mais **ne devrait pas être suffisante à elle seule**.

De plus, le **contrôle de fait doit être établi au titre de chacun des exercices** (exercice d'acquisition et quatorze exercices suivants) en raison du second aménagement prévu par le présent article (V. n° 584).

### Exemple 1

Deux personnes A et B détiennent chacune 50 % du capital d'une société F.

A et B cèdent leurs titres à une société H. H et F deviennent membres du même groupe fiscal.

A et B détiennent chacune 35 % des droits de vote de H, une troisième personne C en détenant 30 %.

### Solution

Auparavant, l'Administration appliquait l'« amendement Charasse » à raison de l'ensemble des titres cédés par ces deux personnes. Dorénavant, le dispositif ne peut être mis en œuvre que si le contrôle conjoint de H par A et B ou par une de ces personnes et C est prouvé.

## Exemple 2

Une société F est respectivement détenue par A, B et C à hauteur de 50 %, 40 % et 10 %.

A et B cèdent leurs titres à une société H, tandis que C procède par apport pur et simple. H et F deviennent membres du même groupe fiscal.

A, B et C détiennent respectivement 5 %, 80 % et 5 % des droits de vote de H.

## Solution

H recevant les titres détenus par C à l'occasion d'un apport, ceux-ci ne sont pas concernés par le dispositif de réintégration des charges financières.

En revanche, A et B procèdent par cessions à titre onéreux.

La doctrine administrative prévoyait jusqu'à présent la réintégration des charges financières à raison de l'ensemble du prix d'acquisition des titres cédés par A et B, puisque ceux-ci vendent leurs titres à une société dont ils sont associés et dont ils détiennent la majorité des droits de vote.

Or, B détient seule la majorité des droits de vote de H. B contrôle donc cette société au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce. En revanche, A n'apparaît pas contrôler conjointement H.

La nouvelle définition du contrôle entraîne donc toujours l'application du dispositif à raison des titres cédés par B, mais devrait interdire son application à ceux cédés par A.

## ► Nouveau cas d'interruption de la réintégration des charges financières

**584.** Le présent article prévoit que la réintégration des charges financières ne doit pas être effectuée au titre des exercices au cours desquels **les personnes qui contrôlaient la société acheteuse** au moment de l'acquisition des titres de la société cible **perdent le contrôle de cette société.**

## Principe

**585.** L'esprit de l'« amendement Charasse » ne paraissant pas viser une remise en cause de la déductibilité des charges financières liées à la première acquisition d'une société ou d'un groupe, le présent article prévoit l'**interruption de la réintégration des charges financières au titre des exercices au cours desquels la société qui détient les titres de la société rachetée (cible) n'est plus contrôlée par les personnes qui la contrôlaient avant l'acquisition.**

Il s'agit de faire cesser les réintégrations lorsqu'un nouvel actionnaire acquiert un groupe précédemment touché par l'« amendement Charasse ».

Antérieurement, le dispositif de réintégration des charges financières s'appliquait au titre de l'exercice d'acquisition et des quatorze exercices suivants dès lors qu'au moment de l'acquisition de la société cible, la société acheteuse était contrôlée par la société cédante ou par les personnes qui contrôlaient cette dernière. Une modification du contrôle de la société acheteuse n'avait donc pas d'incidence sur le dispositif.

**Exemple :** Au cours de l'exercice N, une personne A cède la totalité des titres qu'elle détient dans la société F à une autre société M. A détient alors 90 % des droits de vote de M. M et F ne forment pas un groupe fiscal au titre des exercices N à N + 2.

Au cours de l'exercice N + 2, A cède ses titres détenus dans M à une tierce personne B. M et F deviennent membres du même groupe fiscal à compter de l'exercice suivant.

## Solution

M acquiert F auprès de A, personne qui la contrôle au moment de cette opération.

M et F font partie du même groupe fiscal à compter de l'exercice N + 3.

Avant l'aménagement apporté par le présent article, les réintégrations des charges financières devaient être pratiquées à compter de l'exercice N + 3 et jusqu'à l'exercice N + 14.

A présent, celles-ci ne doivent pas être pratiquées, car A ne contrôle plus M au cours des exercices N + 3 à N + 14.

## Modalités d'appréciation de la perte du contrôle

**586.** La condition de **perte du contrôle de la société** devrait s'apprécier **tout au long de l'exercice.** En effet, si la perte du contrôle intervient en cours d'exercice, ce n'est qu'à compter de l'exercice suivant que le dispositif de réintégration cessera de s'appliquer. Toutefois, **l'Administration pourrait appliquer de manière souple cette condition** dans le cas où la perte du contrôle intervient au tout début de l'exercice.

## Reprise ultérieure du contrôle

**587.** Si les personnes initialement cédantes retrouvent le contrôle lors d'un exercice ultérieur, même temporairement, le **dispositif de réintégration est à nouveau applicable**, dans la mesure où la période de 15 ans, décomptée à partir de l'acquisition initiale, n'a pas expiré.

**Exemple :** Au cours de l'exercice N - 1, une personne A cède les titres qu'elle détient dans une société F à une autre société M qu'elle contrôle. M et F sont membres du même groupe fiscal à compter de l'exercice N.

A perd le contrôle de M au cours de l'exercice N + 4 et le retrouve au début de l'exercice N + 6.

## Solution

Le dispositif de réintégration s'applique au titre des exercices N à N + 4.

Il cesse au titre de l'exercice N + 5 et reprend au titre de l'exercice suivant.

## Conséquences d'une cession intragroupe ultérieure de la société cible

**588.** En cas de **cession des titres de la société cible, ultérieurement à son acquisition initiale, à l'intérieur du groupe fiscal**, le dispositif de réintégration des charges financières est applicable.

**Exemple :** Une personne A détient la quasi-totalité du capital d'une société F et d'une société M. M forme un groupe fiscal avec une autre société H.

A cède les titres de F à H. Puis, F entre dans le groupe fiscal formé par M.

Ultérieurement, M acquiert les titres de F détenus par H. Puis, H est cédée à une personne B sans lien avec A.

## Solution

H acquiert les titres de F auprès de A qui la contrôle indirectement par l'intermédiaire de M.

Le dispositif de réintégration s'applique dès lors que F entre dans le même groupe fiscal que H.

La cession ultérieure des titres de F à M est réalisée à l'intérieur d'un même groupe fiscal.

Comme auparavant, cette cession se situe en dehors du champ d'application du dispositif, mais elle ne met pas fin à l'application du dispositif à raison du prix d'acquisition initial des titres par H, puisque la société M, qui détient à présent F, est toujours contrôlée par A.

**589.** Le **dispositif de réintégration des charges financières cesse de s'appliquer** seulement si les **personnes qui contrôlaient la société acheteuse** lors de l'acquisition de la société cible **n'exercent aucun contrôle sur la nouvelle société du groupe qui détient la société cible.** ■



## IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Sociétés soumises à un régime particulier - Entreprises de transport maritime  
Étude F-27 900

### Aménagement du régime de taxation au tonnage des entreprises de transport maritime (Art. 47)

Le régime de la taxation au tonnage est aménagé afin de se conformer aux nouvelles orientations communautaires. Désormais, l'entreprise doit s'engager à maintenir ou à augmenter au cours de la période décennale, la proportion de tonnage net qu'elle exploite sous pavillon communautaire au 17 janvier 2004 ou à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime, si elle est postérieure.

En cas de non-respect de cet engagement au titre d'un exercice, les navires qui ne battaient pas pavillon communautaire dont le tonnage a conduit à minorer la proportion de tonnage net ne pourront pas bénéficier du régime au titre de cet exercice. Toutefois, cette sanction ne s'appliquera pas dans les hypothèses suivantes :

- si le pourcentage de navires battant pavillon communautaire reste supérieur à 60 %,
- si ce pourcentage n'a pas diminué sur la moyenne des trois derniers exercices,
- si ce pourcentage n'a pas diminué au niveau du groupe fiscal.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 30 juin 2005.

## RÉGIME ACTUEL

**590.** L'article 209-0 B du CGI prévoit une aide en faveur des entreprises de transport maritime sous la forme d'un régime permettant de déterminer le résultat imposable des opérations directement liées à l'exploitation de certains navires à partir d'un barème forfaitaire appliqué à chacun de ces navires. Ce régime a été commenté par l'Administration dans une instruction du 12 février 2004 (BOI 4 H-1-04).

Le dispositif de taxation au tonnage s'applique sur option irrévocable pour une période de dix ans renouvelable.

L'option, qui ne peut être exercée qu'au titre d'un exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003, doit être exercée au plus tard au titre d'un exercice clos ou d'une période d'imposition arrêtée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

La sortie du dispositif peut s'effectuer, soit à l'issue d'une période décennale, à défaut de renouvellement de l'option, soit de manière anticipée si la société concernée ne remplit plus les conditions requises pour en bénéficier ou cesse toute activité.

**591. Champ d'application** - Seules les sociétés soumises à l'IS, de plein droit ou sur option, dont le chiffre d'affaires provient pour 75 % au moins de l'exploitation de navires armés au commerce, peuvent être soumises au régime de taxation forfaitaire. Le dispositif est ouvert aux sociétés qui ont la qualité de propriétaire ou de copropriétaire d'un navire exploité directement ou donné en affrètement (fréteur) ou encore d'affréteur ou sous-affréteur d'un navire.

**592.** Sont éligibles les navires armés au commerce qui :

- ▶ ont une jauge brute égale ou supérieure à 50 unités du système de jaugeage universel (UMS) tel que défini par la convention internationale du 23 janvier 1969 sur le jaugeage des navires ;
- ▶ sont affectés à des opérations de transport maritime de personnes ou de biens, y compris lorsqu'elles sont en relation avec l'exercice de toutes autres activités exercées en mer, ainsi que les opérations de remorquage, de sauvetage, d'assistance maritime ;
- ▶ n'ont pas été acquis, pendant la période d'application du présent régime, auprès de sociétés liées directement

ou indirectement au sens de l'article 39, 12 du CGI ou à des sociétés n'ayant pas elles-mêmes opté pour ce régime ;

▶ qui sont, soit possédés en pleine propriété ou en copropriété, à l'exception de ceux donnés en affrètement coque nue à des sociétés qui ne sont pas liées directement ou indirectement au sens de l'article 39, 12 du CGI ou à des sociétés liées n'ayant pas elles-mêmes opté pour le présent régime, soit affrétés coque nue ou à temps ;

▶ dont la gestion stratégique et commerciale est assurée à partir de la France. Cette condition est présumée remplie lorsque les navires battent pavillon français.

**593.** Aucune contrainte de pavillon n'est exigée par la loi. Ainsi l'exploitation des navires qui battent « pavillon de complaisance » ouvre droit au dispositif, sous réserve du respect des autres conditions légales.

Toutefois, les navires affrétés à temps qui ne battent pas pavillon d'un des États membres de la Communauté européenne ne peuvent pas bénéficier du régime s'ils représentent plus de 75 % du tonnage net de la flotte exploitée par l'entreprise. Ne sont donc pas concernés par cette limitation les navires battant pavillon d'un État membre de la Communauté européenne. Tel est notamment le cas des navires battant pavillon français, et ce quel que soit le registre d'immatriculation (métropolitain, terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna, Nouvelle-Calédonie, Polynésie française). Cette condition doit être respectée tout au long de la période couverte par l'option. Ainsi, en cas de dépassement du seuil de 75 % au cours de la période décennale, l'ensemble des navires affrétés à temps battant pavillon d'un État non-membre de la Communauté européenne qui étaient précédemment éligibles perdent le bénéfice du régime pendant la période où le seuil est franchi.

**594.** Les activités concernées s'entendent des opérations directement liées à l'exploitation des navires éligibles.

**595. Détermination du résultat imposable** - Le résultat imposable provenant des opérations directement liées à l'exploitation de navires éligibles est déterminé de manière forfaitaire par application à chacun de ces navires, par jour et par tranche de jauge nette de 100 unités du système de jaugeage universel (UMS), du barème suivant :



| Tonnage en UMS   | Jusqu'à 1 000 | De 1 000 à 10 000 | De 10 000 à 25 000 | Plus de 25 000 |
|------------------|---------------|-------------------|--------------------|----------------|
| Montant en euros | 0,93          | 0,71              | 0,47               | 0,24           |

Le résultat imposable résultant de l'application de ce barème est majoré de certains montants (abandons de créances, subventions, etc.).

Lorsque la société exerce à la fois des activités éligibles et des activités non éligibles, le bénéfice imposable de la

société est égal à la somme des résultats imposables du secteur éligible et du secteur non éligible déterminé dans les conditions de droit commun.

## RÉGIME NOUVEAU

**596.** Le régime actuel de taxation au tonnage a été considéré par la Commission européenne en 2003 comme conforme aux exigences des orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (Communiqué de la Commission du 13 mai 2003 : IP/03/679). Toutefois, afin d'harmoniser les dispositifs d'aides existant dans les différents États membres de la Communauté européenne, ces orientations ont été révisées le 17 janvier 2004 (Communication 2004/C 13/03), l'objectif étant d'augmenter ou au minimum de maintenir le niveau de la flotte sous pavillon communautaire. Les États membres devaient se conformer aux nouvelles orientations le 30 juin 2005 au plus tard.

**597.** Désormais, pour bénéficier du régime, l'entreprise devra s'engager à maintenir ou à augmenter au cours de la période décennale, la proportion de tonnage net qu'elle exploite sous pavillon communautaire au 17 janvier 2004 ou à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime, si elle est postérieure.

En cas de non-respect de l'engagement au titre d'un exercice, les navires qui ne battent pas pavillon communautaire dont le tonnage a conduit à minorer la proportion de tonnage net ne pourront pas bénéficier du régime au titre de cet exercice. Toutefois, cette sanction ne s'appliquera pas dans certaines hypothèses.

**598. Entrée en vigueur -** Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 30 juin 2005.

Si les entreprises ont opté avant cette date, l'engagement de maintenir au minimum le niveau de sa flotte sous pavillon communautaire doit être souscrit lors du dépôt de la déclaration de résultat du premier exercice ouvert à compter de la même date.

### ► Engagement relatif à la proportion de tonnage net sous pavillon communautaire

**599. Contenu de l'engagement -** Le régime de taxation au tonnage n'est désormais applicable que sous réserve de l'engagement par le bénéficiaire de maintenir ou augmenter au cours de la période décennale, la proportion de tonnage net qu'elle exploite sous pavillon communautaire au 17 janvier 2004 ou à la date d'ouverture du premier exercice d'application du dispositif de taxation au tonnage si elle est postérieure.

Cette condition devra être respectée tout au long de la période couverte par l'option pour le régime.

La restriction selon laquelle les navires qui font l'objet d'un contrat d'affrètement à temps qui ne battent pas pavillon d'un des États membres de la Communauté européenne ne peuvent pas bénéficier du régime s'ils représentent

plus de 75 % du tonnage net de la flotte exploitée est supprimée.

**600. Appréciation de la proportion de tonnage net -** L'Administration devrait reprendre les critères définis pour l'application de la restriction précitée relative aux navires qui font l'objet d'un contrat d'affrètement à temps ne battant pas pavillon communautaire.

Ainsi, le tonnage net serait celui exprimé en unité du système de jaugeage universel (UMS) de l'ensemble des navires exploités par l'entreprise, quel que soit leur mode d'exploitation (exploitation directe, copropriété, affrètement), le tonnage net des navires possédés en copropriété devant être retenu à hauteur des droits détenus dans la copropriété.

Sont pris en compte tous les navires battant pavillon d'un État membre de la Communauté européenne, indépendamment du registre d'immatriculation (par exemple, pour la France : métropole, terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna, Nouvelle-Calédonie, Polynésie française).

**Exemple :** Au 17 janvier 2004, une société de transport maritime ayant opté pour le régime de taxation au tonnage et dont les exercices sociaux coïncident avec l'année civile détient les droits et navires suivants :

- 40 % des droits dans un navire battant pavillon français pour une jauge nette de 180 000 UMS ;
- quatre navires battant pavillon portugais détenus en pleine propriété d'une jauge nette chacun de 30 000 UMS ;
- un navire affrété à temps tout au long de l'exercice précédent, immatriculé dans les terres australes et antarctiques françaises pour une jauge nette de 20 000 UMS ;
- plusieurs navires affrétés à temps battant pavillon non communautaire pour une jauge nette totale de 120 000 UMS.

Capacité totale : 332 000 UMS.

Capacité des navires battant pavillon communautaire :

$(40 \% \times 180\,000) + (4 \times 30\,000) + (1 \times 20\,000) = 212\,000$  UMS.

Capacité des navires ne battant pas pavillon communautaire : 120 000 UMS.

Le pourcentage de tonnage net que la société exploite sous pavillon communautaire au 17 janvier 2004, et qu'elle doit s'engager à maintenir ou augmenter pendant 10 ans est de :

63,86 %  $(212\,000/332\,000)$ .

### ► Non-respect de l'engagement

**Principe : exclusion des navires minorant la proportion de tonnage net**

**601.** Si l'engagement n'est pas respecté au titre d'un exercice, les navires qui ne battent pas pavillon d'un des États membres de la Communauté européenne dont le tonnage a conduit à minorer la proportion de tonnage net battant pavillon communautaire ne peuvent pas bénéficier du dispositif au titre de cet exercice.

**602.** Désormais, lorsque l'engagement de maintien d'un pourcentage de flotte battant pavillon communautaire n'est pas respecté par une entreprise, **tout au long d'un exercice**, du fait d'un ou plusieurs navires ne battent pas pavillon communautaire, **seuls les bénéfices résultant de l'exploitation de ces navires** devront être soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Les autres navires ne battant pas pavillon communautaire continueront à bénéficier du dispositif.

Il existe donc une différence importante par rapport à la restriction précitée relative aux navires qui font l'objet d'un contrat d'affrètement à temps ne battant pas pavillon communautaire, dans laquelle le dépassement du seuil de 75 % entraînait l'exclusion de tous les navires ne battant pas pavillon communautaire.

**603.** L'engagement peut n'être pas respecté pour deux raisons :

- l'entreprise de transport maritime a **acquis de nouveaux navires ne battant pas pavillon d'un État membre** ;
- elle a **cédé ou détruit un ou plusieurs navires battant pavillon communautaire**.

Dans cette seconde hypothèse, l'Administration devra se prononcer sur le mode de **détermination des navires dont le résultat sera exclu** de la taxation forfaitaire.

La question se posera également lorsqu'une société recourt, pour ses activités de transport maritime, à des **contrats d'achat d'espaces ou de cellules** (« slots ») ou lorsque la société avait opté alors qu'elle faisait partie d'un groupe et qu'elle sort de celui-ci.

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ces questions.

## Exceptions

**604.** En conformité avec les nouvelles orientations communautaires, l'article 209-0 B modifié du CGI prévoit **trois hypothèses** dans lesquelles une entreprise n'ayant pas respecté son engagement bénéficiera tout de même du bénéfice de la taxation au tonnage.

**605. Pourcentage de navires battant pavillon communautaire supérieur à 60 %** - L'application de la taxation au tonnage n'est pas remise en cause lorsque les navires éligibles qui battent pavillon communautaire représentent au titre de l'exercice plus de 60 % du tonnage net de la flotte de navires éligibles.

**606.** En d'autres termes, une entreprise de transport maritime qui diminue, au cours d'un exercice, la proportion de tonnage net sous pavillon communautaire, continuera à bénéficier, pour tous ses navires, du dispositif de la taxation au tonnage si cette proportion reste supérieure à 60 % du tonnage net global exploité par l'entreprise de transport maritime.

Cela suppose donc qu'au 17 janvier 2004, ou à la date d'ouverture du premier exercice d'application du dispositif de taxation au tonnage si elle est postérieure, cette entreprise exploitait déjà un tonnage net sous pavillon communautaire supérieur à 60 % de sa flotte totale.

**607. Absence de diminution du pourcentage de navires battant pavillon communautaire sur la moyenne des trois derniers exercices** - L'application de la taxation au tonnage n'est pas non plus remise en cause lorsque la proportion de tonnage net des navires sous pavillon communautaire n'a pas diminué en moyenne au cours des trois derniers exercices, ramenés le cas échéant à douze

mois, par rapport à la proportion de tonnage net de navires battant pavillon communautaire au 17 janvier 2004 ou à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime, si elle est postérieure.

**608.** Autrement dit, une entreprise de transport maritime qui diminue, au cours d'un ou de deux exercices, la proportion de tonnage net sous pavillon communautaire, continuera à bénéficier pour tous ses navires du dispositif de la taxation au tonnage si, grâce à la proportion de tonnage net exploité sous pavillon communautaire au cours d'un ou des deux autres exercices, la proportion moyenne sur les trois exercices reste supérieure ou égale à celle constatée le 17 janvier 2004 ou postérieurement, lors de l'entrée dans le régime.

Ne sont donc pas sanctionnées les entreprises qui connaissent temporairement, au cours d'un ou de deux exercices, pour des raisons indépendantes ou non de leur volonté, une diminution de leur proportion de tonnage net exploité sous pavillon communautaire.

**Exemple :** Le pourcentage de tonnage net qu'une société exploite sous pavillon communautaire au 17 janvier 2004, et que la société devra maintenir pendant 10 ans, est de 58 %.

À la clôture de l'exercice 2003, ce pourcentage était de 58 % ; celui de 2004, de 60 % ; celui de 2005, de 56 % ; celui de 2006, de 58 % ; celui de 2007, de 59 % et celui de 2008 de 55 %.

En 2006, tous les navires peuvent bénéficier du dispositif de taxation au tonnage puisque la moyenne de tonnage net exploité au cours des trois derniers exercices précédents celui de 2006 est de 58 %.

En 2008, la moyenne de tonnage net exploité au cours des trois derniers exercices précédents celui de 2008 est seulement de 57,66 % ; les navires qui ne battent pas pavillon communautaire dont le tonnage a conduit à minorer la proportion de tonnage net sous pavillon communautaire ne peuvent donc pas bénéficier de la taxation forfaitaire au titre de cet exercice.

**609. Absence de diminution du pourcentage de navires battant pavillon communautaire au niveau du groupe fiscal** - Enfin, l'application de la taxation au tonnage n'est pas remise en cause lorsque, pour les sociétés membres d'un groupe fiscal mentionné à l'article 223 A du CGI, la proportion de tonnage net des navires sous pavillon communautaire exploités par l'ensemble des sociétés membres de ce groupe ayant opté pour le présent régime n'a pas diminué au titre de l'exercice par rapport à la proportion de tonnage net que le groupe exploitait sous ce pavillon au 17 janvier 2004 ou à la date d'ouverture du premier exercice d'application du présent régime, si elle est postérieure.

**610.** En d'autres termes, l'exigence relative à la part de tonnage sous pavillon communautaire s'applique au niveau du groupe.

On rappelle que le régime de taxation au tonnage prévoit que l'option n'est ou ne demeure valable que si elle est exercée par l'ensemble des sociétés membres du groupe susceptibles de bénéficier de ce régime (CGI, art. 209-0 B, III).

Cette règle permet à une société membre d'un groupe ayant opté et dont le tonnage net sous pavillon communautaire a diminué au cours d'un exercice de ne pas perdre le bénéfice du régime de taxation forfaitaire pour les navires ayant conduit à minorer ce tonnage grâce à une compensation opérée au niveau du groupe entre les différentes filiales ayant opté pour le dispositif de taxation au tonnage, dès lors que le tonnage net sous pavillon communautaire de l'ensemble du groupe n'a pas diminué par rapport à la proportion constatée le 17 janvier 2004 ou postérieurement lors de l'entrée dans le régime. ■