



Loi de finances rectificative pour 2005

→ Impôts sur les bénéfices des entreprises

Exonération des plus-values, report d'imposition des plus-values professionnelles, actifs et amortissements, crédits d'impôt

→ TVA

Taux réduit sur le logement, transmission d'une universalité de biens, taxe sur le chiffre d'affaires des agriculteurs

→ Fiscalité des particuliers et du patrimoine

Exonération progressive des plus-values sur valeurs mobilières, avantages en nature, RCM, crédit d'impôt véhicules propres

→ Taxe professionnelle et mesures diverses

Dégrèvements de TP dans le secteur du transport, contrôle fiscal, régime fiscal des OPCI

POUR ALLER PLUS LOIN



Contrôle fiscal : Contentieux – Recouvrement

Retrouvez toutes les règles applicables au contrôle fiscal, au contentieux et au recouvrement de l'impôt.

Un outil indispensable pour faire valoir vos droits face à l'administration fiscale.

[Cliquez ici pour en savoir plus](#)



Fidu-Expert IR-ISF 2006

Le logiciel de calcul et de déclaration d'impôt sur le revenu au service des professionnels.

Le package Fidu-Expert IR-ISF 2006 comprend 2 modules :

La Loi de Finances 2006 (livré en février 2006)
+ L'ISF 2006 (livré en mai 2006)
= 150 € HT (version monoposte)

[Découvrez les nouveautés de la version 2006](#)

[Voir une démonstration du logiciel](#)

Pour en savoir plus sur nos abonnements à
La Revue Fiduciaire, [cliquez ici](#).

<http://www.revuefiduciaire.com>

Loi de finances rectificative pour 2005

1 Impôts sur les bénéficiaires des entreprises PAGE 6

Plus-values professionnelles immobilières : abattement pour durée de détention 1-1

Transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité :

- ▶ Nouvelle exonération des plus-values pérennisée et élargie 1-10
- ▶ Pour quelles entreprises? 1-11
- ▶ Conditions de durée d'exercice de l'activité 1-12
- ▶ Opérations exonérées 1-13
- ▶ Seuils d'exonération 1-17
- ▶ Absence de liens entre le cédant et le cessionnaire 1-20
- ▶ Location-gérance 1-23
- ▶ Exonération totale ou dégressive 1-24
- ▶ Portée de l'exonération 1-25
- ▶ Cumul avec d'autres régimes 1-26

Exonération des plus-values réalisées lors du départ à la retraite :

- ▶ Conditions d'exonération 1-28
- ▶ Périmètre de l'exonération 1-34
- ▶ Non-cumul avec un régime de report d'imposition 1-36
- ▶ Cumul avec d'autres exonérations 1-37
- ▶ Agents généraux d'assurances 1-38

Exonération des plus-values des petites entreprises relevant de l'IR :

- ▶ Un régime simplifié 1-39
- ▶ Champ d'application 1-40
- ▶ Condition de durée d'activité 1-43
- ▶ Seuils d'exonération 1-44
- ▶ Portée de l'exonération 1-51
- ▶ Règle du non-cumul 1-52

Régimes de report d'imposition des plus-values professionnelles :

- ▶ Rappel des régimes existants 1-53
- ▶ Aménagement des régimes de report à compter de 2006 1-54

- ▶ Apport en société par une personne physique 1-56
- ▶ Maintien du report d'imposition en cas de restructuration 1-59
- ▶ Exclusion de certaines opérations 1-60
- ▶ Obligations déclaratives 1-61

Actifs et amortissements :

- ▶ Coûts de démantèlement : adaptation des règles fiscales 1-62
- ▶ Biens donnés en location par des personnes non soumises à l'IS 1-68
- ▶ Amortissement exceptionnel 1-70

Crédits d'impôt :

- ▶ Apprentissage 1-71
- ▶ Entreprises du secteur des métiers d'art 1-72
- ▶ Dépenses de prospection commerciale 1-78
- ▶ Emploi de réserviste 1-80
- ▶ Cinéma et audiovisuel 1-84

Autres mesures :

- ▶ Cotisations sociales des non-salariés 1-90
- ▶ Mécénat d'entreprise 1-91
- ▶ Régime mères-filiales 1-93
- ▶ Sursis d'imposition en cas d'échange de titres 1-97
- ▶ Statut des JEI 1-98
- ▶ Stocks agricoles : entreposage d'une production agricole 1-99
- ▶ Étalement des revenus exceptionnels des exploitants agricoles 1-100
- ▶ BNC : abattement sur le bénéfice des artistes 1-107
- ▶ Tiers déclarants : seuil de transmission informatique 1-113
- ▶ Calcul des acomptes d'IS 1-114
- ▶ Intégration fiscale : aménagement de l'amendement Charasse 1-117
- ▶ Sociétés de capital-risque 1-119
- ▶ Régime fiscal des armateurs 1-120
- ▶ Mesures diverses 1-122

2 TVA PAGE 46

Taux réduit sur les travaux portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans :

- ▶ Travaux éligibles au taux réduit 2-1
- ▶ Critères d'application du taux normal 2-2
- ▶ Obligations du preneur 2-5

Transmission d'une universalité de biens:

- ▶ Rappel des dispositions 2-6
- ▶ Dispense totale de TVA 2-9
- ▶ Conséquences en droits d'enregistrement 2-14

Autres mesures concernant la TVA :

- ▶ Entreprises de négoce international: dispense de caution 2-19
- ▶ Autoliquidation de la TVA 2-21
- ▶ Exploitants de remontées mécaniques 2-22
- ▶ Exportations à caractère touristique 2-23

Taxes diverses 2-24

3 Fiscalité des particuliers et du patrimoine PAGE 53

Exonération progressive des plus-values sur valeurs mobilières:

- ▶ Abattement sur la plus-value 3-1
- ▶ Conditions d'application 3-2
- ▶ Conditions particulières applicables aux dirigeants de PME 3-7
- ▶ Durée de détention 3-11
- ▶ Modalités d'application de l'abattement 3-15
- ▶ Effet de l'abattement sur l'application d'autres règles fiscales 3-18

Autres mesures concernant les plus-values sur valeurs mobilières:

- ▶ Rachats par une société de ses propres titres à des personnes physiques 3-19
- ▶ Régime des biens migrants 3-24
- ▶ Fin du régime de report d'imposition conditionnel des plus-values 3-27

Plus-values immobilières:

- ▶ Régime des biens migrants 3-28
- ▶ Non-résidents 3-29

Traitements et salaires:

- ▶ Évaluation des avantages en nature 3-31
- ▶ Exonération des expatriés 3-34
- ▶ Exonération des salariés étrangers 3-39

Revenus de capitaux mobiliers:

- ▶ Prélèvement libératoire sur les produits de placement à revenu fixe 3-43

- ▶ Définition de l'associé pour l'abattement sur les dividendes 3-45
- ▶ Exonération temporaire des intérêts des prêts familiaux 3-46

Autres mesures concernant l'IR:

- ▶ Crédit d'impôt véhicules propres 3-50
- ▶ Cotisations Préfon et Corem 3-56
- ▶ Rétablissement des reports d'imposition expirés avec l'exit tax 3-57

Droits de mutation à titre gratuit:

- ▶ Exonération des transmissions de titres 3-60
- ▶ Propriété de propriétés en site Natura 2000 3-66
- ▶ Prélèvement de 20 % sur contrats d'assurance décès 3-71
- ▶ Droit fixe sur prestations compensatoires 3-72

4 Taxe professionnelle et mesures diverses PAGE 76

Taxe professionnelle:

- ▶ Aménagement du dégrèvement camions, autocars et bateaux 4-1
- ▶ Dégrèvement des entreprises de transport sanitaire terrestre 4-5
- ▶ Dégrèvement des amateurs 4-6
- ▶ Redevables de la taxe pour les biens mis à disposition 4-12
- ▶ Exonération facultative des sous-traitants industriels 4-15
- ▶ Exonération en ZRR 4-16

Contrôle fiscal:

- ▶ Lutte contre la fraude à la TVA pour les redevables au RSI 4-17
- ▶ Renforcement du droit de communication 4-20

Taxe forfaitaire sur les objets précieux : réforme à partir de 2006 4-21

Organismes de placement collectif immobilier (OPCI):

- ▶ Nouveaux modes de placement 4-28
- ▶ Régime fiscal des OPC I 4-29

Mesures diverses:

- ▶ Marchands de biens: prorogation du délai de revente ZAC 4-34
- ▶ TACA 4-35
- ▶ Dispositions diverses 4-36

1 Impôts sur les bénéfices des entreprises

Nous commentons dans ce premier article les mesures fiscales de la loi de finances rectificative pour 2005 qui se rapportent à l'impôt sur les bénéfices des entreprises relevant de l'IR et passibles de l'IS.

Loi 2005-1720 du 30 décembre 2005, JO du 31, p. 20654

L'ESSENTIEL

- Un abattement de 10 % par année de détention à partir de la 5^e s'applique aux plus-values immobilières à long terme réalisées par les entreprises relevant de l'IR à compter du 1^{er} janvier 2006.
- Un nouveau régime d'exonération totale ou partielle des plus-values est institué en cas de transmission à titre onéreux ou gratuit à compter du 1^{er} janvier 2006 d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou de l'ensemble des parts d'une société de personnes dans laquelle le contribuable exerce son activité, dont la valeur n'excède pas 500 000 €.
- Cette exonération bénéficie aux loueurs de fonds qui transmettent l'entreprise à leur locataire.
- L'exploitant qui prend sa retraite et cède à cette occasion à titre onéreux son entreprise individuelle ou l'ensemble des droits dans la société relevant de l'IR dans laquelle il exerce son activité est exonéré de l'impôt sur les plus-values de cession, mais pas des prélèvements sociaux.
- Le régime d'exonération d'impôt sur le revenu en faveur des petites entreprises est désormais réservé aux activités exercées à titre professionnel, ce qui exclut la location-gérance du bénéficiaire de cette exonération.
- D'une manière générale, il n'est plus possible de cumuler une exonération des plus-values et un report d'imposition.
- Les conditions du report d'imposition prévu en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société sont modifiées.
- Le régime fiscal des coûts de démantèlement provisionnés par les entreprises est précisé.
- Deux crédits d'impôt sont créés en 2006 : le crédit d'impôt réserviste et le crédit d'impôt métiers d'art.
- Le crédit d'impôt prospection commerciale est étendu à toutes les exportations.
- Les régimes des sociétés mères et filiales et du sursis d'imposition en cas d'échange de titres sont adaptés en cas de création d'actions de préférence.
- Pour l'application de l'amendement Charasse (intégration fiscale), la notion de contrôle direct ou indirect est précisée et un nouveau cas de sortie est prévu.
- Certains régimes de faveur applicables aux entreprises agricoles sont supprimés et le régime du quotient est aménagé.

PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES IMMOBILIÈRES : ABATTEMENT POUR DURÉE DE DÉTENTION

Abattement réservé aux entreprises soumises à l'IR

1-1 Un abattement pour durée de détention s'applique sur les plus-values immobilières professionnelles à long terme réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 (art. 36; CGI art. 151 septies B nouveau). Inspiré du régime des plus-values immobilières réalisées par les particuliers, ce nouveau dispositif permet d'atténuer les différences de traitement fiscal entre les immeubles inscrits au bilan d'une exploitation et ceux conservés dans le patrimoine privé.

L'abattement ne concerne que les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire les exploitants individuels et les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, à l'exclusion des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Plus-values professionnelles à long terme résultant de la transmission d'immeubles

1-2 L'abattement s'applique à toutes les plus-values professionnelles à long terme réalisées sur des immeubles inscrits au bilan de l'exploitation ou sur le registre des immobilisations, quelle que soit la nature de l'activité professionnelle exercée (activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole). Il peut s'agir de plus-values de cession à titre onéreux (apport ou vente) ou de plus-values réalisées à l'occasion d'une transmission à titre gratuit ou d'un retrait d'actif.

Si la loi ne réserve pas l'abattement aux activités exercées à titre professionnel, la nature des actifs immobiliers éligibles (voir § 1-3) exclut de fait les activités de rapport du champ de l'abattement, même s'il s'agit d'activités à caractère commercial (location meublée professionnelle par exemple).

En revanche, les immeubles détenus en stock (société de promotion, marchands de biens...) ne bénéficient pas de l'abattement.

L'abattement ne s'applique qu'aux plus-values immobilières à long terme. Il ne concerne donc que les plus-values réalisées sur des actifs détenus depuis plus de deux ans et pour la partie qui excède les amortissements déduits pour ce qui concerne les éléments amortissables.

Abattement réservé aux actifs immobiliers affectés à l'exploitation

► Actifs immobiliers concernés

1-3 L'abattement s'applique à tous les biens immobiliers, bâtis ou non-bâtis affectés à l'exploitation, aux droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier (CGI art. 151 septies B-II. 1^o nouveau), ainsi qu'aux parts de sociétés à prépondérance immobilière. Ces parts sont définies comme celles émises par des sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis affectés à l'exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts (CGI art. 151 septies B-I 2^o nouveau).

Les modalités d'appréciation de cette prépondérance ne sont pas précisées par la loi, ni la date à laquelle il convient de se placer (date de la cession, ou plus proche date de clôture d'exercice). Un seuil de 50 % de la valeur de l'actif réel apparaît aujourd'hui comme la solution la plus vraisemblable.

► Immeubles affectés à l'exploitation de l'entreprise

- 1-4** Le nouvel abattement ne bénéficie qu'aux immeubles affectés à la propre exploitation de l'entreprise. En ce qui concerne la définition de ces immeubles affectés à l'exploitation, et compte tenu de la proximité entre la nouvelle disposition et le régime des plus-values immobilières des particuliers, il est à notre avis possible de se référer aux commentaires de l'administration sur ce dernier régime (BO 8 M-1-04, n° 94).

Ainsi, selon l'administration, les immeubles affectés à l'exploitation sont ceux qui constituent des moyens permanents d'exploitation, ce qui exclut les immeubles de placement, les immeubles inscrits en stocks, 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, à moins que les immeubles détenus par ces sociétés soient affectés à l'exploitation de l'entreprise qui en détient les parts. Seuls les immeubles affectés à l'exploitation d'une activité économique, industrielle ou commerciale sont éligibles.

Selon l'administration, il n'y a pas d'affectation commerciale par la forme : ainsi, l'inscription à l'actif d'une société commerciale ne suffit pas en soi à caractériser une exploitation commerciale.

Enfin, relevons que les terrains à bâtir, au sens de l'article 1594-0 G-A I du CGI, sont réputés, de droit, ne pas être affectés à l'exploitation (CGI art. 151 septies B-II, 2° nouveau), ce qui les exclut de l'abattement.

Calcul de l'abattement pour durée de détention

► 10 % par année de détention au-delà de la cinquième

- 1-5** Cet abattement est de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième sur la plus-value immobilière à long terme réalisée par l'entreprise relevant de l'IR. La mesure s'applique aux plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, ce qui offre aux entreprises concernées la possibilité d'en bénéficier immédiatement pour des immeubles détenus depuis six ans révolus à la date du 1^{er} janvier 2006.

► Appréciation du délai de détention

- 1-6** 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. En principe, il ne devrait pas être possible de prendre en compte la période de détention préalable à cette inscription, quand bien même l'exploitant aurait été propriétaire avant cette inscription. De même, en cas de biens « 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.

En ce qui concerne l'échéance de la période de cinq ans, la loi indique qu'il faut tenir compte des années de détention échues au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value.

Ainsi, les années de détention devraient s'apprécier par période de douze mois. Par conséquent, un bien devra avoir été inscrit au bilan (ou sur le registre des immobilisations) pendant une période d'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.

► Exonération au bout de 15 ans

- 1-7** L'abattement est de 10 % de la plus-value à long terme par année de détention échue, au-delà de la cinquième année. L'exonération définitive de la plus-value à long terme est donc acquise après quinze années de détention révolues.

→ **EXEMPLE** Cessions de terrains industriels acquis le 1^{er} février 1998 par une entreprise individuelle dont les dates d'exercice coïncident avec l'année civile. Ces biens sont cédés le 2 février 2006; ils ont toujours figuré au bilan de l'exploitation.

La plus-value à long terme s'élève à 1 000 000 €.

Au moment de la cession, les terrains sont détenus depuis huit années révolues, dont trois qui ouvrent droit à un abattement de 10 %, soit 30 % au total.

La plus-value réalisée ne sera donc imposable qu'à hauteur de 700 000 €.

Cumul avec d'autres régimes

1-8 La loi ne prévoyant aucune exclusion particulière, l'abattement peut s'appliquer cumulativement avec un régime d'exonération des plus-values professionnelles ou avec un régime de report d'imposition.

→ **EXEMPLE** Un artisan procède à la donation de son entreprise individuelle à son fils qui reprend son activité. Le donataire accepte que l'opération soit placée sous le régime prévu à l'article 41 du CGI et prend les engagements en ce sens. Parmi les éléments donnés figure l'intégralité des éléments immobiliers affectés à l'activité professionnelle transmise. Ces éléments sont au bilan de son exploitation depuis dix années échues à la date de la donation.

La plus-value à long terme sur ces immeubles bénéficie ainsi d'un abattement de 50 %. Ce n'est que sur le solde de la plus-value à long terme que portera le report d'imposition.

Au bout de cinq ans d'exploitation au-delà de la donation, la plus-value immobilière en report sera complètement exonérée.

Modalités d'application

1-9 L'abattement s'applique de plein droit, sans formalité particulière. Les modalités de liquidation des plus-values immobilières n'ayant pas été modifiées, les plus-values imposables continueront à être déclarées et liquidées par l'entreprise elle-même.

EXONÉRATION DES PLUS-VALUES RÉALISÉES EN CAS DE TRANSMISSION D'UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE OU D'UNE BRANCHE D'ACTIVITÉ

Nouvelle exonération des plus-values pérennisée et élargie

1-10 Un nouveau régime d'exonération des plus-values professionnelles est institué en cas de transmission d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés à une branche complète d'activité (art. 34; CGI art. 238 quinquies nouveau). Il s'applique aux transmissions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 (art. 34-IX). Il pérennise et renforce le dispositif antérieur et en étend substantiellement la portée et les avantages.

La loi ne prévoit aucun formalisme particulier pour bénéficier de cette exonération.

Ce nouveau dispositif succède au régime temporaire institué par la loi pour le soutien de la consommation et de l'investissement, dont le terme légal a été fixé au 31 décembre 2005 et qui exonérait les plus-values de cession à titre onéreux d'une branche d'activité comprenant un fonds de commerce ou une clientèle soumis aux droits d'enregistrement d'une valeur au plus égale à 300 000 € (CGI art. 238

quaterdecies; BO 4 B-1-05; voir FH 3083-1).

Néanmoins, contrairement à ce dernier régime, le nouveau dispositif ne prévoit pas d'exonération de droits de mutation à titre onéreux sur les cessions de fonds de commerce, de clientèle et d'offices ministériels et conventions assimilées.

Le nouveau régime a un champ d'application plus large. Les entreprises agricoles peuvent en bénéficier ainsi que sous certaines conditions les loueurs de fonds. Les opérations exonérées ne sont pas limitées aux opérations à titre onéreux, mais s'appliquent aux transmissions à titre gratuit. Contrairement au précédent dispositif, la transmission des parts sociales ayant le caractère d'un actif professionnel peut bénéficier de l'exonération. En outre, une exonération partielle est instituée lorsque le seuil de cession de 300 000 € est dépassé, sans excéder 500 000 €.

Pour quelles entreprises ?

1-11 Le nouveau régime d'exonération s'applique aux plus-values réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole. Il concerne (CGI art. 38 quindecies-II, 2° nouveau) :

- les entreprises individuelles relevant des BIC, des BNC ou des BA ;
- les contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans une entreprise relevant de l'IR et dont les bénéficiaires sont imposés à leur nom en tant que BIC, BNC, BA ;
- les sociétés soumises à l'IS qui réunissent les conditions mentionnées ci-après ;
- les organismes sans but lucratif exerçant des activités lucratives, les collectivités territoriales, EPCI ou un de leurs établissements publics réalisant des opérations lucratives.

Pour bénéficier de l'exonération, les sociétés soumises à l'IS doivent, cumulativement :

- employer moins de 250 salariés,
- réaliser, soit un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M€ au cours de l'exercice, soit un total de bilan inférieur à 43 M€,
- et avoir un capital ou des droits de vote non détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux deux premières conditions de manière continue au cours de l'exercice.

Cette définition, d'inspiration communautaire, est la reprise de celle retenue pour l'application de l'exonération en faveur de la reprise d'entreprises en difficulté, sous réserve de l'actualisation des seuils (CGI art. 44 sexies ; BO 4 A-8-04, n° 59 ; voir RF 932, § 1944).

Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des SDR, des sociétés financières d'innovation et des SUJIR ne sont pas prises en compte, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds (CGI art. 39-12, 2° et 4° al.).

Conditions de durée d'exercice de l'activité

1-12 Le régime d'exonération bénéficie aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles exercées pendant au moins cinq ans.

Pour ce qui concerne le décompte du délai de cinq ans en cas de location-gérance, voir paragraphe 1-23.

Opérations exonérées

► Transmissions à titre onéreux et à titre gratuit

1-13 Le nouveau régime s'applique à toutes les opérations de transmission, à titre gratuit ou à titre onéreux : vente, apport, donation, fusion, scission, confusion...

La transmission implique toutefois un transfert de propriété entre deux personnes. Par conséquent, les plus-values réalisées à l'occasion de retraits d'actif, d'annulation ou remboursement de droits ou parts devraient être exclues. Il en est de même des plus-values dégagées à l'occasion d'une cessation d'activité en l'absence d'une reprise de l'exploitation.

► **Transmission d'une entreprise individuelle**

1-14 La notion d'entreprise individuelle n'est pas définie par la loi. Toutefois, elle a déjà donné lieu à des commentaires de l'administration, notamment en matière de droits d'enregistrement.

Est considéré comme une entreprise individuelle 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 (BO 7 G-6-01, n° 60).

► **Transmission d'une branche complète d'activité**

1-15 En ce qui concerne les branches complètes d'activité, l'administration a apporté des précisions notamment pour la mise en œuvre du régime d'exonération temporaire précédent (CGI art. 238 quaterdecies, BO 4 B-1-05, n° 25; voir FH 3083-1).

Ainsi, selon ces commentaires, constitue une branche complète d'activité 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.

Un certain nombre de tolérances sont prévues en ce qui concerne les apports d'immeubles, de marques, de passif ou de services administratifs communs.

► **Transmission d'un ensemble de titres constituant un actif professionnel**

1-16 Pour l'application du régime d'exonération, ces titres sont assimilés à une branche complète d'activité (CGI art. 238 quindecies-III nouveau). Cette assimilation permet aux contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes (CGI art. 151 nonies-I) de bénéficier de l'exonération en cas de transmission de leurs parts, à condition qu'ils transmettent l'intégralité des droits ou parts qu'ils détiennent.

Par dérogation au principe d'exclusion des actifs immobiliers (voir § 1-25), l'exonération totale ou partielle s'applique aux plus-values réalisées sur les titres de sociétés professionnelles à prépondérance immobilière dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers (ou de parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de ces mêmes biens, droits ou parts) affectés par la société à sa propre exploitation.

En revanche, la loi exclut les parts émises par une société dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers non affectés par la société à sa propre exploitation. Tel est le cas des sociétés qui réunissent deux critères :

- l'actif est principalement composé de biens immobiliers, ce qui implique en pratique que la valeur réelle de l'actif (immobilisé et circulant) est représentée à plus de 50 % par des immeubles;
- les biens immobiliers ne sont pas affectés à l'exploitation de l'activité : les biens affectés à l'exploitation sont ainsi neutralisés pour la détermination de la prépondérance immobilière.

Concernant la définition des immeubles affectés à l'exploitation, on se reportera au paragraphe 1-4.

Les terrains à bâtir (définis par renvoi à l'article 1594-0 G du CGI) sont réputés ne pas être affectés à l'exploitation de l'activité (CGI art. 238 quindecies-VI, 2^e al.). Ils sont donc exclus de l'exonération.

Pour l'application de ces dispositions, les droits afférents à un crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments d'actif (CGI art. 238 quindecies-VI nouveau).

Seuils d'exonération

► Seuils de 300 000 € et 500 000 €

1-17 Les entreprises individuelles, les branches complètes d'activité et les parts professionnelles transmises doivent avoir une valeur vénale inférieure ou égale à 300 000 € pour ouvrir droit à une exonération totale des plus-values. Lorsque cette valeur est inférieure à 500 000 €, elles bénéficient d'une exonération partielle.

Pour ce qui concerne les incidences du double seuil de 300 000 et 500 000 € sur le niveau d'exonération, on se reportera au paragraphe 1-24.

► Entreprises individuelles et branches complètes d'activité

1-18 Pour les entreprises individuelles (voir § 1-14) et les branches complètes d'activité (voir § 1-15), cette valeur se détermine par rapport à la valeur retenue pour l'assiette des droits de mutation à titre onéreux de fonds de commerce, clientèle, offices ministériels et assimilés des éléments transmis (CGI art. 719, 720 ou 724).

Pour plus de détails, on pourra utilement se reporter aux commentaires de l'administration à propos du précédent régime temporaire (voir FH 3083-1).

► Parts de sociétés professionnelles assimilées à des branches d'activité

1-19 Pour ce qui concerne les parts assimilées à des branches complètes d'activité (voir § 1-16), il est tenu compte de la valeur vénale de l'intégralité des droits ou parts transmis, mais également des parts transmises au cours des cinq années précédentes. La mesure vise à dissuader les schémas de transmission au moyen de cessions étalées dans le temps qui permettraient de contourner les seuils d'exonération au moment de la cession du solde.

→ **EXEMPLE** *Un pharmacien exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une SARL dont il détient 100 % des titres. Sa participation dans le capital de la SARL a une valeur en N de 800 000 €. En N + 1, il vend 30 % des titres pour 240 000 € à un associé entrant, puis à nouveau 30 %, pour le même prix, en N + 2 au profit de la même personne.*

Ces deux cessions dégagent des plus-values professionnelles, déclarées et imposées dans les conditions de droit commun.

En N + 3, il cède le solde de ses parts pour 320 000 € au même associé.

Cette dernière cession ne peut bénéficier de l'exonération dès lors que le montant total des cessions de parts au cours des cinq années précédentes est supérieur à 500 000 €.

Transmission à titre onéreux: absence de lien entre le cédant et le cessionnaire

► Appréciation de cette condition

1-20 En cas de transmission à titre onéreux, il ne doit pas y avoir de lien entre le cédant et le cessionnaire (CGI art. 238 quindecies-II, 3° nouveau). Pour l'essentiel, il s'agit des conditions qui figuraient dans le précédent dispositif temporaire (voir FH 3083-1, §§ 23 à 29) :

- absence de contrôle (pas plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux) direct ou indirect du cessionnaire;
- absence de direction effective de l'entreprise cessionnaire.

L'administration autorisait néanmoins le cédant à être salarié du cessionnaire pour peu qu'il exerce ses fonctions en état réel de subordination (BO 4 B-1-05 ; voir FH 3083-1, § 29).

Il faut cependant relever deux nouveautés (CGI art. 238 quindecies-II) :

- les parts détenues par des membres du cercle familial (conjoint, ascendant, descendant, frères et sœurs) ne sont plus prises en compte pour l'appréciation du contrôle du cessionnaire. Ainsi, un entrepreneur pourra désormais vendre, sous le bénéfice du régime de la présente mesure, son activité à la SARL que contrôle son fils et détenir une participation minoritaire dans cette société à condition qu'il n'en assure pas la direction effective (voir exemple 1) ;
- il est tenu compte désormais du contrôle d'un associé majoritaire du cédant sur la structure cessionnaire. Une société ne pourra pas bénéficier de l'exonération si elle cède à une autre société contrôlée par le même associé (voir exemple 2).

➔ **EXEMPLE 1** M. X vend son entreprise individuelle à une SA dont il détient 35 % du capital, le solde étant entre les mains de son fils.

L'opération peut être réalisée sous le bénéfice de l'exonération sous réserve de respecter les autres conditions.

➔ **EXEMPLE 2** M. A détient 55 % des titres d'une SNC A qui vend une branche complète d'activité à une SARL B dont M. A détient 55 % des parts.

L'opération ne peut bénéficier de l'exonération.

► Mesure complémentaire pour les parts assimilées à des branches complètes d'activité

1-21 S'agissant des parts assimilées à des branches complètes d'activité, une mesure « antiabus » complémentaire prévoit que le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits aux bénéfices sociaux dans la structure cessionnaire. Aucun seuil minimal n'est prévu pour cette exclusion, qui s'applique dès le premier titre détenu dans la société ou le groupement cessionnaire (CGI art. 238 quindecies-III).

► Durée

1-22 L'ensemble de ces conditions tenant à l'absence de lien entre le cédant et le cessionnaire (voir §§ 1-20 et 1-22) est exigé au moment de la cession de la branche complète et également dans les trois ans qui suivent (CGI art. 238 quindecies-IV).

Traitement particulier pour la location-gérance

1-23 Les loueurs de fonds ne peuvent plus bénéficier de l'exonération en faveur des petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies; voir § 1-40).

Ils peuvent, en revanche, bénéficier du nouveau régime d'exonération (CGI art. 238 quindecies). L'exonération concerne la location-gérance ainsi que les contrats comparables (pour une définition de cette notion, voir § 1-33).

Les conditions pour bénéficier de l'exonération sont spécifiques à la location-gérance et aux conventions assimilées. Ainsi, l'activité doit avoir été exercée pendant 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.

Par ailleurs, seules les transmissions réalisées au profit du locataire ouvrent droit à l'exonération.

Concernant les seuils d'exonération (voir § 1-17), il convient de tenir compte de la valeur des éléments de l'activité donnée en location servant d'assiette aux droits d'enregistrement ou de la valeur des éléments similaires utilisés dans le cadre d'une exploitation agricole (CGI art. 238 quindecies-VII nouveau).

Exonération totale ou dégressive en fonction de la valeur de l'entreprise transmise

- 1-24** Il est prévu un double seuil d'exonération (CGI art. 238 quindecies-I et III nouveau) :
- exonération totale lorsque la valeur des éléments transmis est inférieure ou égale à 300 000 € ;
 - exonération dégressive lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre 300 000 et 500 000 €.

Le mécanisme d'exonération dégressive définit, à partir de la valeur des éléments transmis, un taux d'exonération à appliquer aux plus-values de transmission. Ce taux est calculé de la façon suivante :

$$(500\,000 - \text{valeur des éléments transmis})/200\,000$$

Ce taux est dégressif, de manière linéaire, à l'intérieur des seuils fixés par la loi, de 100 % pour une valeur égale à 300 000 €, à 0 % pour une valeur de 500 000 €.

- **EXEMPLE** Un artisan vend à un repreneur son entreprise individuelle pour une valeur de 390 000 €. Le cédant sortant dégage à cette occasion une plus-value à long terme de 100 000 €.

Calcul du taux d'exonération :

$$(500\,000 - 390\,000)/200\,000 = 0,55.$$

Montant de la plus-value exonérée : $0,55 \times 100\,000 = 55\,000$ € (soit une plus-value restant imposable de 45 000 €).

Portée de l'exonération

- 1-25** L'exonération porte sur les plus-values à court ou à long terme réalisées 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.

Aucun mécanisme d'exonération ou de sursis des profits dégagés, le cas échéant, sur les stocks ou d'autres actifs circulants transmis n'est prévu.

Sont imposées dans les conditions de droit commun et donc exclues de l'exonération les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission de l'entreprise individuelle ou de la branche complète d'activité portant sur (CGI art. 238 quindecies-V nouveau) :

- des biens immobiliers bâtis ou non bâtis ;
- des titres de sociétés dont l'actif est principalement composé de biens immobiliers bâtis ou non bâtis, ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement composé des mêmes biens, droits ou parts.

Cela étant, ces plus-values pourront bénéficier, le cas échéant, du nouveau dispositif d'abattement pour durée de détention (voir § 1-1).

On notera, en revanche, que l'exonération s'applique en cas de transmission d'un ensemble de titres constituant un actif professionnel (voir § 1-16), lorsque les immeubles inscrits à l'actif de cette société sont principalement affectés à sa propre exploitation.

Pour l'application de ces dispositions, les droits afférents à un crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments d'actif (CGI art. 238 quindecies-VI nouveau).

Cumul avec d'autres régimes

- 1-26** L'exonération ne peut se cumuler avec un autre régime de report d'imposition (voir tableau p. 25) ou d'exonération des plus-values professionnelles, sauf les régimes suivants (CGI art. 238 quindecies-VIII nouveau) :

- exonération des plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite (CGI art. 151 septies A nouveau ; voir § 1-27) ;
- abattement pour durée de détention (CGI art. 151 septies B nouveau ; voir § 1-1).

Nouveaux régimes d'exonération des plus-values				
CGI art. 238 quinquies LFR 2005, art. 34 (voir § 1-10)	CGI art. 151 septies LFR 2005, art. 37 (voir § 1-39)	CGI art. 151 septies B LFR 2005 art. 36 (voir § 1-1)	CGI art. 151 septies A LFR 2005 art. 35 (voir § 1-27)	CGI art. 150-0 D ter LFR 2005 art. 29 (voir § 3-1)
Plus-values professionnelles				Plus-values des particuliers
BIC-BNC-BA-IS (PME communautaire) Organismes sans but lucratif	BIC-BNC-BA	BIC-BNC-BA	BIC-BNC-BA dans le cadre d'un départ à la retraite	Plus-values sur valeurs mobilières dans le cadre d'un départ à la retraite
Activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles				Activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales, agricoles et financières (3)
Plus-values de transmission à titre gratuit ou onéreux : - d'une entreprise individuelle (1) - d'une branche d'activité (1) - d'un ensemble de titres constituant un actif professionnel (2)	Plus-values d'exploitation Plus-values immobilières (sauf terrains à bâtir) Plus-values de transmission	Plus-values immobilières à long terme sur les immeubles affectés à l'exploitation (sauf terrains à bâtir)	Plus-value de cession à titre onéreux : - d'une entreprise individuelle (1) - de l'intégralité des titres constituant un actif professionnel (2) L'entreprise transmise répond aux critères de la PME communautaire	Cession à titre onéreux d'actions ou de parts d'une société soumise à l'IS ayant son siège dans l'EEE L'entreprise dont les titres sont cédés répond aux critères de la PME communautaire
Activité exercée pendant au moins 5 ans	Activité exercée pendant au moins 5 ans	Détenition minimum de 5 ans	Activité exercée pendant au moins 5 ans	Titres détenus pendant au moins 5 ans Fonctions dirigeantes exercées pendant au moins 5 ans
Exonération totale (valeur des biens, droits ou parts ≤ 300 000 €) ou partielle (valeur des biens ou droits ou parts comprise entre 300 000 et 500 000 €)	Exonération totale (CA ≤ 250 000 ou 90 000 €) ou partielle (CA compris entre 250 000 et 300 000 € ou 90 000 et 126 000 €)	Exonération totale au-delà de 15 ans de détention Exonération progressive entre la 5 ^e et la 15 ^e année	Exonération totale (1) (2) L'exonération ne s'étend pas aux prélèvements sociaux	Exonération totale des plus-values si les titres ont été détenus pendant au moins 8 ans Progressive au- delà de la 6 ^e . L'exonération ne s'étend pas aux prélèvements sociaux
<p>(1) Les actifs immobiliers ne sont pas exonérés.</p> <p>(2) Par dérogation, exonération de la plus-value portant sur l'ensemble des titres constituant un actif professionnel (société relevant de l'IR dans laquelle l'associé exerce son activité) lorsque les immeubles inscrits à l'actif sont affectés par la société à sa propre exploitation.</p> <p>(3) Sous certaines conditions.</p>				

EXONÉRATION DES PLUS-VALUES RÉALISÉES LORS DU DÉPART À LA RETRAITE

Un nouveau régime d'exonération en faveur des personnes physiques

1-27 Un nouveau régime d'exonération des plus-values professionnelles est institué en cas de cession à titre onéreux, dans le cadre d'un départ à la retraite, 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 des sociétés de personnes (art. 35; CGI art. 151 septies A nouveau).

Ce nouveau dispositif d'exonération s'applique aux plus-values de cession réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006. Il est autonome et distinct des autres dispositifs d'exonération des plus-values professionnelles, à savoir:

- exonération en cas de transmission d'une entreprise individuelle, d'une branche d'activité ou d'éléments assimilés (CGI art. 238 quindecies nouveau; voir § 1-10);
 - exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies; voir § 1-39);
- La loi ne prévoit aucun formalisme particulier pour bénéficier de cette exonération.

Conditions d'exonération

► Professionnels ayant exercé leur activité pendant au moins cinq ans

1-28 Le cédant peut être un entrepreneur individuel ou l'associé d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes dans laquelle il exerce son activité professionnelle (CGI art. 151 nonies).

Ne sont pas dans le champ de la mesure les sociétés soumises à l'IS ainsi que les sociétés de personnes elles-mêmes.

Toutes les activités professionnelles sont éligibles (activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales et agricoles) dès lors qu'elles ont été exercées pendant au moins cinq ans (CGI art. 151 septies A-I 1^o nouveau).

Pour ce qui concerne le décompte du délai de cinq ans en cas de location-gérance, voir le paragraphe 1-33.

► L'entreprise cédée est une PME

1-29 L'entreprise individuelle cédée ou la société dont les parts sont cédées doit remplir cumulativement plusieurs conditions (CGI art. 151 septies A-I 5^o et 6^o nouveau):

- elle doit employer moins de 250 salariés et soit avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M€ ou soit avoir un total de bilan inférieur à 43 M€;

PARTS D'UNE SOCIÉTÉ PROFESSIONNELLE IMMOBILIÈRE

Sont exclues de l'exonération les parts d'une société professionnelle à prépondérance immobilière (société relevant de l'IR dans laquelle l'associé exerce son activité) (voir § 1-34) dont l'actif est principalement composé de biens immobiliers bâtis ou non bâtis détenus directement ou au moyen de sociétés interposées **qui ne sont pas affectés** à l'exploitation de l'activité.

L'exonération s'applique donc lorsque les immeubles, inscrits à l'actif de la société dont tous les titres sont cédés, sont affectés par cette société à sa propre exploitation. Notons que, contrairement à ce qui est prévu pour l'exonération des plus-values réalisées dans le cadre d'une transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité (CGI art. 238 quindecies; voir § 1-16), les terrains à bâtir ne sont pas réputés affectés à l'exploitation. Les terrains à bâtir figurant au bilan d'une entreprise ne sont pas nécessairement à exclure des éléments immobiliers d'exploitation pour l'appréciation de la prépondérance immobilière ou non de la société dont les droits sont cédés.

- s'agissant d'une société, son capital ou ses droits de vote ne doivent pas, de manière continue au cours de l'exercice, être détenus à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne remplissant pas les conditions de salariés et de chiffre d'affaires ou de total du bilan. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de l'exercice.

Pour la détermination de ce pourcentage, un certain nombre de neutralisations sont prévues pour les parts détenues par l'intermédiaire d'une structure à risques (pour les structures concernées, voir § 1-11).

S'agissant des parts professionnelles détenues dans des sociétés de personnes, les seuils s'apprécient dans la structure et non au prorata des droits des associés.

► Cession à titre onéreux de l'ensemble d'une entreprise

1-30 L'exonération est réservée aux cessions à titre onéreux (ventes, apports essentiellement), à l'exclusion des opérations de transmission à titre gratuit (donations ou transmissions successorales) ou, de manière générale, toute opération sans contrepartie, tel un retrait d'actif. La cession doit porter (CGI art. 151 septies A-I 2° nouveau) :

- sur une entreprise individuelle (cette notion n'est pas définie par la loi; voir toutefois les précisions données au paragraphe 1-14),

- ou sur l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé dans une société dans laquelle il exerce son activité professionnelle.

En revanche, sont exclues de l'exonération :

- les cessions de branche complète d'activité (solution logique compte tenu de la nécessaire cessation d'activité du cédant);

- les cessions portant sur quelques titres, quelle que soit l'influence qu'ils confèrent en pratique sur la société qui les a émis.

► La cession intervenant dans le cadre d'un départ à la retraite

1-31 Il s'agit d'une condition essentielle du nouveau dispositif d'exonération qui se décompose plus précisément en deux éléments (CGI art. 151 septies A-I 3° nouveau).

Tout d'abord, le cédant doit cesser toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société dont les droits ou parts sont cédés.

En renvoyant à la notion de fonction, la loi interdit au cédant d'être dirigeant, de droit ou de fait, dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société de personnes, mais également d'y exercer une fonction salariée.

Ensuite, il doit faire valoir ses droits à la retraite.

Le législateur a réglé la question du décalage possible entre la date de cession et le moment où le cédant peut faire valoir ses droits à la retraite puisqu'il est laissé un délai d'un an, à compter de la cession, au chef d'entreprise pour devenir retraité.

Enfin, précisons que l'exonération s'applique aux plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 et non aux départs à la retraite intervenant à compter de cette même date.

► Absence de contrôle du cessionnaire

1-32 En vue d'éviter que le dispositif ne soit utilisé aux fins de refinancement, le législateur subordonne l'exonération à l'absence de contrôle par le cédant de la structure cessionnaire (CGI art. 151 septies A-I 4° nouveau). Le cédant ne doit pas détenir plus de 50 % des droits de vote ou des droits aux bénéfices sociaux de cette structure. Pour l'appréciation du seuil de 50 %, il est tenu compte des droits détenus par le cédant en direct, mais aussi de ceux détenus indirectement, au moyen de sociétés ou groupements interposés entre le cédant et le cessionnaire. En revanche,

les parts détenues par d'autres personnes du cercle familial ne sont pas prises en compte pour le calcul de ce contrôle.

Cette condition s'applique de manière continue. L'absence de contrôle est exigée aussi bien au moment de la cession de la branche complète que dans les trois ans qui suivent cette opération (CGI art. 151 septies A-II nouveau).

► Location-gérance et conventions assimilées

1-33 Les loueurs de fonds peuvent bénéficier de l'exonération sous réserve de remplir certaines conditions spécifiques. Pour l'essentiel, il s'agit des mêmes conditions que celles prévues à l'article 238 quindecies nouveau du CGI (voir § 1-23), à savoir (CGI art. 151 septies A-IV nouveau) :

- l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans au moment de la mise en location, indépendamment donc du délai de location;
- la cession est réalisée au profit du locataire.

Ce régime s'applique à la location-gérance au sens strict, mais aussi aux contrats comparables. Selon les commentaires de l'administration relatifs à la mise en œuvre de l'exonération en faveur des petites entreprises relevant de l'IR (qui s'appliquait jusqu'en 2005 aussi aux « contrats comparables » à la location-gérance), il s'agit 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. La doctrine administrative considère les contrats de location de clientèle libérale comme comparables à la location-gérance mais exclut, en revanche, de cette assimilation les baux à ferme et à métayage (doc. adm. 4 B 213-16).

Périmètre de l'exonération

► Exonération d'impôt sur le revenu

1-34 L'exonération porte sur l'intégralité des plus-values professionnelles, à court ou à long terme, dégagées à l'occasion des cessions à titre onéreux réalisées dans les conditions décrites précédemment. Sont toutefois exclues les plus-values portant sur des éléments de nature immobilière (CGI art. 151 septies A-III nouveau).

Cette exclusion concerne tous les biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, ainsi que les droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière. Ces parts sont définies comme celles émises par des sociétés dont l'actif est principalement constitué de ces mêmes biens, droits ou parts.

Lorsque la cession porte sur l'ensemble des droits ou parts d'une société de personnes, l'exonération ne s'applique pas lorsque l'actif de la société 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 société dont l'actif est principalement constitué de ces mêmes bien, droits ou parts) (voir encadré p. 16).

Ces plus-values peuvent toutefois bénéficier, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention (CGI art. 151 septies B nouveau; voir § 1-1).

Enfin, les profits dégagés sur les éléments de l'actif circulant cédés ne sont pas exonérés.

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

► L'exonération ne s'étend pas aux prélèvements sociaux

1-35 À l'inverse d'autres régimes d'exonération des plus-values professionnelles, l'exonération d'impôt sur le revenu est déconnectée de l'exonération des prélèvements sociaux (CSG, CRDS et prélèvement de 2,3 %).

Sont expressément ajoutées à l'assiette des contributions sociales les plus-values professionnelles exonérées d'impôt sur le revenu sur le fondement de cette exonération (art. 35-I et 35-III; CGI art. 1600-0 H-5 nouveau; c. séc. soc. art. L. 136-6-II bis).

Non-cumul avec un régime de report d'imposition

1-36 Le bénéfice du présent régime ne peut se cumuler avec un des régimes de report des plus-values professionnelles suivants (CGI art. 151 septies A-V; voir aussi tableau p. 20) :

- apport d'un brevet par une personne physique à une société chargée de l'exploiter (CGI art. 93 quater-I-ter);
- apport en société d'une entreprise individuelle (CGI art. 151 octies);
- restructuration de SCP (CGI art. 151 octies A).

Cumul possible avec d'autres régimes d'exonération

1-37 L'exonération des plus-values réalisées dans le cadre d'un départ à la retraite peut se cumuler avec :

- les régimes d'exonération en faveur des petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies; voir § 1-39);
- l'abattement pour durée de détention (CGI art. 151 septies B nouveau; voir § 1-8);
- l'exonération en cas de transmission d'entreprise ou de branche d'activité (CGI art. 238 quinquies nouveau; voir § 1-26).

→ EXEMPLE

Hypothèse

Un artisan vend son fonds et les murs le 1^{er} mars 2006 à un repreneur.

Le cédant fait valoir ses droits à la retraite dans les six mois qui suivent la cession. La valeur du fonds est estimée à 380 000 € par les parties, dégageant une plus-value de 300 000 €. Les murs sont estimés à 250 000 €; ils étaient inscrits au bilan de l'entreprise depuis 20 ans et leur vente aboutit à la réalisation d'une plus-value à long terme de 150 000 €.

La loi de finances rectificative pour 2005 permet à l'artisan qui part à la retraite de cumuler trois régimes d'exonération : exonération dans le cadre d'un départ à la retraite (CGI art. 151 septies A nouveau), abattement pour durée de détention (CGI art. 151 septies B nouveau) et exonération au titre d'une transmission d'entreprise ou d'une branche d'activité (CGI art. 238 quinquies nouveau). Par hypothèse, cet artisan réalise des recettes excédant les seuils de chiffres d'affaires de l'exonération en faveur des petites entreprises relevant de l'IR.

Imposition des plus-values

La plus-value sur la vente du fonds est exonérée en totalité, s'agissant d'une cession à titre onéreux dans le cadre d'un départ à la retraite d'une activité relevant des BIC (CGI art. 151 septies A nouveau).

Les immeubles étant au bilan professionnel depuis plus de quinze années révolues, la plus-value à long terme est totalement exonérée (CGI art. 151 septies B nouveau).

Prélèvements sociaux

La CSG, la CRDS et le prélèvement social de 2,3 % demeurent exigibles sur les plus-values exonérées sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI.

En revanche, l'application de l'article 238 quindecies du CGI ouvre droit à une exonération partielle de contributions sociales, à proportion des plus-values exonérées sur le fondement de ce texte.

Plus-values exonérées sur le fondement de l'article 238 quindecies du CGI :
 $(500\ 000 - 380\ 000) / 200\ 000 = 0,6$

$0,6 \times 300\ 000 = 180\ 000$.

La quote-part de plus-value restant imposable (120 000 €) en application de l'article 238 quindecies du CGI est totalement exonérée grâce à la mise en œuvre de l'article 151 septies A du CGI.

La quote-part de plus-value exonérée en vertu de l'article 238 quindecies du CGI (180 000 €) ouvre droit à un abattement d'assiette de CSG et de CRDS à hauteur de ce même montant.

En définitive, seuls les prélèvements sociaux seront exigibles sur une assiette de 120 000 €.

Déclinaison du régime pour les agents généraux d'assurances

1-38 Une application particulière de la nouvelle exonération est prévue en faveur du départ à la retraite en ce qui concerne les agents généraux d'assurances qui cessent leur mandat (CGI art. 151 septies-IV bis).

L'indemnité compensatrice versée par la compagnie qui les mandatait est totalement exonérée lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- le contrat d'agent dont la cessation est indemnisée a été conclu depuis au moins cinq ans au moment de la cessation ;
- l'agent indemnisé fait valoir ses droits à la retraite dans l'année qui suit la cessation du contrat ;
- l'activité de l'agent indemnisé est poursuivie dans les mêmes locaux par un nouvel agent exerçant à titre individuel dans l'année qui suit cette cessation.

En outre, en contrepartie du bénéfice de l'exonération, l'agent sortant doit s'acquitter d'une taxe exceptionnelle assise sur le montant de l'indemnité reçue et calculée en appliquant le barème des droits d'enregistrement pour les cessions de fonds de commerce (CGI art. 719). Cette taxe est établie et recouvrée comme l'impôt sur le revenu.

EXONÉRATION DES PLUS-VALUES DES PETITES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IR

Un régime simplifié et élargi

1-39 Les plus-values professionnelles réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole par des contribuables dont les recettes n'excèdent pas certains seuils sont exonérées, en totalité ou en partie, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans et que les plus-values ne portent pas sur certains terrains à bâtir (CGI art. 151 septies ; voir RF 932, § 1462).

Ce dispositif a été modifié afin d'en simplifier la rédaction, d'en réserver l'application aux activités exercées à titre professionnel et d'harmoniser les règles applicables aux entreprises quelle que soit leur catégorie de revenus (activités commerciales, libérales ou agricoles) (art. 37).

Le nouveau régime s'applique aux plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 et aux plus-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 (art. 37-V).

Champ d'application

► Exonération réservée aux activités exercées à titre professionnel

1-40 L'exonération peut s'appliquer à toutes les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu :

- quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées ;
- qu'il s'agisse de personnes physiques ou de sociétés de personnes. Dans cette dernière hypothèse, sont exonérées les plus-values réalisées soit par la société lors de la cession de ses actifs, soit par l'associé personne physique qui y exerce son activité professionnelle (CGI art. 151 nonies).

L'une des nouveautés prévue par la loi de finances rectificative réside dans le fait que, désormais, le dispositif est 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. Sont ainsi exclues les activités de location et notamment les activités de location-gérance.

► Plus-values exclues de l'exonération

1-41 L'exonération est susceptible de s'appliquer à toutes les plus-values réalisées lors de la cession d'éléments de l'actif immobilisé (notamment vente, apport, donation, retrait d'actif), à l'exclusion des produits de redevances de concession de brevets. Les terrains à bâtir sont exclus de l'exonération. Ils sont définis comme ceux entrant dans le champ d'application de l'article 1594-0 G-A du CGI (voir *RF 932*, § 1478).

La cession d'un élément isolé permet de bénéficier de l'exonération. Comme dans le système actuel, certains terrains expropriés ne sont pas considérés comme des terrains à bâtir.

► Plus-values réalisées en cours d'activité et en cas de cessation

1-42 L'exonération s'applique aux plus-values réalisées en cours d'activité et en cas de cessation. Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative, des règles spécifiques étaient prévues en cas de cessation, qui consistaient à prendre en compte les recettes de l'année de réalisation, ramenées le cas échéant à douze mois, et celles de l'année précédente (voir *RF 932*, § 1476). Désormais, les modalités d'application de l'exonération sont identiques, que la plus-value soit réalisée en cours d'exercice ou en cas de cessation.

Condition de durée d'activité

1-43 L'exonération s'applique à condition que l'activité soit exercée depuis au moins cinq ans.

Jusqu'à présent, il existait deux exceptions à ce principe :

- en cas de mise en location-gérance : cette exception est aujourd'hui sans objet, les activités mises en location-gérance étant désormais hors du champ d'application du dispositif (voir § 1-40) ;

- en cas d'expropriation pour les seuls titulaires de bénéfices agricoles. Cette mesure de tolérance a été étendue ; la condition de délai n'est pas requise s'agissant des plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance (CGI art. 151 septies-V nouveau).

Seuils d'exonération

► Recettes à retenir

1-44 Les modalités de prise en compte des recettes sont harmonisées tout en tenant compte des spécificités de chaque catégorie d'imposition. Désormais, le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de la réalisation de la plus-value (CGI art. 151 septies-IV nouveau). Ces règles s'appliquent en cours et en fin d'exploitation. Les titulaires de BNC étant imposables sur l'année civile, il s'agit de la moyenne des recettes HT des deux années civiles précédant la réalisation de la plus-value.

► Exonération totale

1-45 Les plus-values sont exonérées en totalité lorsque les recettes annuelles, hors taxes (auparavant, on retenait les recettes toutes taxes comprises), sont inférieures ou égales à :

- 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 de « première catégorie »),
- ou 90 000 € pour les prestataires de services imposables dans la catégorie des bénéficiers industriels et commerciaux et les titulaires de bénéficiers non commerciaux (entreprises de « seconde catégorie »).

Pour l'appréciation des seuils :

- pour les titulaires de bénéficiers non commerciaux (90 000 et 126 000 €), on retient les recettes encaissées au cours de chacune des deux années civiles ;
- pour les titulaires de bénéficiers agricoles, sont applicables les seuils prévus pour les activités de première catégorie (250 000 et 350 000 €).

► Exonération partielle

1-46 Au-delà des limites d'exonération totale (voir § 1-45), une exonération dégressive des plus-values est prévue lorsque les recettes sont :

- supérieures à 250 000 € et inférieures à 350 000 € pour les entreprises de première catégorie,
- supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 € pour les entreprises de seconde catégorie.

Le montant exonéré de la plus-value est alors déterminé en lui appliquant :

- pour les entreprises de première catégorie, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 350 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 100 000 €, soit $(350\,000\text{ €} - \text{montant des recettes}) / 100\,000\text{ €}$;
- pour les entreprises de seconde catégorie, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 126 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 36 000 €, soit $(126\,000\text{ €} - \text{montant des recettes}) / 36\,000\text{ €}$.

► Activités mixtes relevant des BIC

1-47 Des règles spécifiques sont prévues en cas d'activités mixtes s'agissant des seules activités BIC. Ainsi, lorsque l'activité BIC se rattache aux deux catégories d'activités précitées (voir §§ 1-45 et 1-46), 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 satisfaites (c'est-à-dire si le montant global des recettes est inférieur à 350 000 € et si le montant des recettes des activités autres que l'achat-revente et la fourniture de logement est inférieur à 126 000 €), le montant exonéré de la plus-value est déterminé en appliquant le moins élevé des deux taux qui aurait été déterminé comme indiqué au paragraphe 1-46 si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes dans la première catégorie ou si l'entreprise n'avait réalisé que des activités visées par la seconde catégorie.

Cette règle s'applique à toute entreprise qui fournit non seulement la main-d'œuvre mais aussi les matériaux ou les matières premières entrant à titre principal dans l'ouvrage qu'elle réalise.

► Pluralité d'entreprises ou d'activités

1-48 Lorsque le contribuable exerce plusieurs activités, il est tenu compte du montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces activités.

Comme auparavant, lorsque le contribuable exploite personnellement plusieurs entreprises, le montant des recettes à retenir est le montant total des recettes réalisées dans l'ensemble des entreprises. La globalisation de ces recettes s'effectue par catégorie distincte de revenus pour les BIC, les BNC et les BA.

► Exercice d'une activité dans une société de personnes

1-49 Pour l'appréciation des seuils d'exonération :

- il est tenu compte, par catégorie de revenus, des recettes réalisées par les sociétés de personnes et les groupements à l'impôt sur le revenu dont le contribuable est associé ou membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements ;

- lorsque les plus-values sont réalisées par une société ou un groupement relevant de l'impôt sur le revenu, le montant des recettes annuelles s'apprécie au niveau de la société ou du groupement. Ainsi, lorsque l'exploitant individuel est, par ailleurs, membre d'une société relevant de l'impôt sur le revenu, les règles sont désormais identiques quelle que soit la catégorie d'imposition dont relève le contribuable (BIC, BNC ou BA).

→ **EXEMPLE 1** *Exploitant individuel par ailleurs membre d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu qui cède des immobilisations de l'exploitation individuelle : sont prises en compte les recettes de l'exploitation individuelle et la quote-part des recettes de la société de personnes.*

→ **EXEMPLE 2** *Exploitant individuel par ailleurs membre d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu qui cède ses parts de la société de personnes : sont prises en compte les recettes de l'exploitation individuelle et la quote-part des recettes de la société de personnes.*

→ **EXEMPLE 3** *Exploitant individuel par ailleurs membre d'une société de personnes relevant de*

LOUEURS EN MEUBLÉ : DÉFINITION INCHANGÉE, SEUIL DE 23 000 € APPRÉCIÉ HT

Les loueurs en meublé professionnels sont imposables dans la catégorie des BIC et les plus-values qu'ils réalisent, à ce titre, sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les petites entreprises.

Comme auparavant, les loueurs professionnels s'entendent des personnes inscrites en cette qualité au registre du commerce et de sociétés (ou justifiant d'un refus d'inscription par le greffe) et qui réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 % de leur revenu (CGI art. 151 septies-VII nouveau).

Alors que jusqu'à présent, le seuil de 23 000 € était comparé à des recettes annuelles TTC, les recettes annuelles devraient être appréciées HT à compter de 2006. Le régime des plus-values immobilières des particuliers continue de s'appliquer aux loueurs non professionnels.

l'impôt sur le revenu, la société procédant à la cession d'une ou de plusieurs des immobilisations inscrites à son bilan : sont prises en compte les recettes totales de la société de personnes.

► Entreprises de travaux agricoles et forestiers

1-50 Pour ce qui concerne les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de matériels agricoles et forestiers par des entreprises de travaux agricoles et forestiers, et alors même que ces activités constituent des prestations de services imposables dans la catégorie des BIC, elles se voient appliquer les seuils prévus en matière d'activités de première catégorie (250 000 € et 350 000 €).

Entrée en vigueur et portée de l'exonération

1-51 Comme dans le régime applicable jusqu'en 2005, les plus-values exonérées s'entendent des plus-values nettes après compensation des plus-values de même nature (CGI art. 151 septies VI nouveau; voir RF 932, § 1496).

Le nouveau régime s'applique aux plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 et aux plus-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 (art. 37-V).

Règle du « non-cumul »

1-52 L'exonération prévue à l'article 151 septies n'est désormais plus cumulable avec les autres dispositifs d'exonération (notamment l'article 238 quinquies nouveau du CGI) ou de report d'imposition des plus-values professionnelles (voir § 1-53).

Sur cette question, on se reportera au tableau reproduit page 25.

RÉGIMES DE REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

Rappel des régimes existants

1-53 Le législateur a prévu des mécanismes de report d'imposition des plus-values professionnelles réalisées dans les situations suivantes :

- 1) transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (CGI art. 41-I; voir RF 932, § 1690);
- 2) transmission à titre gratuit de parts de sociétés de personnes constituant un actif professionnel (CGI art. 151 nonies-II; voir RF 938, § 523);
- 3) apport d'un brevet par une personne physique à une société chargée de l'exploiter (CGI art. 93 quater-1 ter);
- 4) apport en société par une personne physique d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (CGI art. 151 octies; voir RF 938, § 1150);
- 5) fusion, scission ou apport partiel d'actif réalisés par une société civile professionnelle et échange consécutif de leurs parts par les associés de cette société (CGI art. 151 octies A; voir RF 938, § 1640);
- 6) retrait dans le patrimoine privé de parts de sociétés de personnes constituant un actif professionnel (art. 151 nonies-III et IV; voir RF 938, §§ 452 et 526).

Ces reports prennent fin lors de la cession des éléments sur lesquels ils portent (entreprise, parts ou éléments d'actif) et, s'agissant de l'apport de brevet, au plus tard au terme d'un délai de cinq ans. Certains d'entre eux peuvent toutefois être maintenus dans certaines situations limitativement prévues par les textes et notamment en cas de transmission à titre gratuit des parts de sociétés ou de l'entreprise individuelle sur lesquelles porte ce report.

Pour les opérations réalisées jusqu'en 2005, ces différents régimes de reports d'imposition se cumulaient avec les régimes d'exonération, notamment en cas d'exonération partielle des plus-values professionnelles des petites entreprises (CGI art. 151 septies).

Aménagement des régimes de report à compter de 2006

1-54 L'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2005 aménage, pour les opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, ces différents régimes de report d'imposition (voir §§ 1-55 à 1-61) sur les points suivants.

Non-cumul d'un report d'imposition et de certaines exonérations

1-55 Les entreprises doivent choisir, pour les opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 entre :

- soit un régime de report d'imposition des plus-values ;
- soit un des régimes d'exonération totale ou partielle des plus-values.

En cas d'option pour un régime de report d'imposition, il n'est donc plus possible de bénéficier des exonérations. C'est l'ensemble des plus-values qui doit être mis en report. Les règles de non-cumul sont résumées dans le tableau suivant (art. 34, 35 et 38).

Règles de non-cumul d'un report d'imposition et d'une exonération	
Régime de report	Pas de cumul possible avec les exonérations
Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (CGI art. 41-I)	Petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies) Transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité (CGI art. 238 quindecies-VIII nouveau)
Transmission à titre gratuit de parts de sociétés de personnes constituant un actif professionnel (CGI art. 151 nonies-II)	Petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies) Transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité (CGI art. 238 quindecies-VIII nouveau)
Apport d'un brevet par une personne physique à une société chargée de l'exploiter (CGI art. 93 quater-1 ter)	Petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies) Transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité (CGI art. 238 quindecies-VIII nouveau) Départ à la retraite (CGI art. 151 septies A nouveau)
Apport en société par une personne physique d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (CGI art. 151 octies)	Petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies) Apport d'une clientèle à une SCP (art. 93 quater-II) Transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité (CGI art. 238 quindecies-VIII nouveau) Départ à la retraite (CGI art. 151 septies A nouveau)
Fusion, scission ou apport partiel d'actif réalisés par une société civile professionnelle et échange consécutif de leurs parts par les associés de cette société (CGI art. 151 octies A)	Petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies) Transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité (CGI art. 238 quindecies-VIII nouveau) Départ à la retraite (CGI art. 151 septies A nouveau)
Retrait dans le patrimoine privé de parts de sociétés de personnes constituant un actif professionnel (CGI art. 151 nonies-III et IV)	(1)
Régime des fusions, scissions et apports partiels d'actif (CGI art. 210 A à 210 C) Apport d'un immeuble à une SIIC soumis à un taux réduit d'IS (CGI art. 210 E)	Transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité (CGI art. 238 quindecies-VIII nouveau)

(1) Les reports prévus en cas de passage dans le patrimoine privé de parts professionnelles (CGI art 151 nonies-III et IV) pourront toujours bénéficier de l'exonération en faveur des petites entreprises relevant de l'IR (CGI art. 151 septies) et de l'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite (CGI art. 151 septies A nouveau).

Aménagement du régime de report d'imposition en cas d'apport en société réalisé par une personne physique**► Contenu de l'apport**

1-56 La notion d'« apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle » est remplacée par celle de l'« apport d'une entreprise individuelle ».

Sur la définition de la notion d'entreprise individuelle, on se reportera au paragraphe 1-14.

Le bénéficiaire du régime de faveur (CGI art. 151 octies; voir RF 938, § 1150) est réservé aux personnes physiques qui apportent à une société à compter de 2006 :

- soit leur entreprise individuelle,
- soit une branche complète d'activité.

Cette nouvelle approche devrait notamment permettre l'application du régime de faveur en cas d'apport de dettes professionnelles non directement rattachées à des éléments de l'actif immobilisé apporté, ce que refuse actuellement l'administration (BO 4 B-1-01; voir RF 938, § 1159).

► Reprise des immeubles dans le patrimoine privé

1-57 La solution permettant l'application du report d'imposition lorsque l'apport ne contient pas les immeubles, sous réserve que ceux-ci soient mis à disposition de la société dans le cadre d'un bail, jusque-là légalement réservé aux exploitants agricoles, est étendue à l'ensemble des contribuables quelle que soit leur activité, le bail devant être d'au moins neuf ans.

Pour les opérations d'apport réalisées à compter de 2006, les immeubles inscrits à l'actif de l'entreprise individuelle ou faisant partie de la branche d'activité pourront donc ne pas être compris dans l'apport s'ils sont mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans. Cette disposition concerne toutes les entreprises, y compris les entreprises agricoles dont la situation est donc alignée sur celle des autres entreprises.

Par rapport à la situation actuelle, on notera les différences suivantes :

- pour les entreprises relevant des BIC et des BNC, l'administration admet actuellement que les immeubles inscrits à l'actif et directement affectés à l'exercice de l'activité professionnelle soient repris dans le patrimoine privé, à condition que la société puisse les utiliser; en exigeant un contrat d'au moins neuf ans, la nouvelle règle est plus contraignante;
- pour les entreprises agricoles, les immeubles composant l'actif immobilisé peuvent ne pas être apportés s'ils sont mis immédiatement 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 (voir RF 938, §§ 1155 à 1162). Pour ces entreprises, la nouvelle règle est plus souple.

► Maintien du report d'imposition en cas de transmission à titre gratuit de la nue-propriété des droits

1-58 Dans le cadre de l'apport en société par une personne physique d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité placée sous le régime de faveur (CGI art. 151 octies; voir § 3-32), le report d'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables est maintenu jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise (ou, si elle est antérieure, la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport des immobilisations apportées).

En cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission

prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur les plus-values à la date à laquelle un des événements mettant fin au report d'imposition se réalise.

La loi de finances étend le régime applicable à la transmission à titre gratuit des droits sociaux rémunérant l'apport à la transmission à titre gratuit de la seule nue-propiété de ces parts.

→ **EXEMPLE** En 2006, un entrepreneur individuel X apporte son entreprise à une société A sous le régime de l'article 151 octies du CGI et reçoit des titres de cette société. La plus-value d'apport n'est pas taxée en 2006, exercice de l'apport, mais bénéficie d'un report d'imposition. En 2007, X transmet à titre gratuit la nue-propiété des titres A à son fils Y. Le report d'imposition de la plus-value réalisée en 2006 est maintenu si Y s'engage à acquitter l'impôt sur la plus-value au moment où il cédera les titres (ou lors du rachat ou de l'annulation des titres, ou encore lors de la cession du fonds de commerce par la société si elle est antérieure).

Maintien du report d'imposition des plus-values en cas de restructuration

1-59 L'article 38 de la loi de finances maintient les reports d'imposition des plus-values visés ci-après en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une opération de restructuration (fusion ou scission) entrant dans le champ d'application du régime de faveur des fusions prévu aux articles 210-0 A et suivants du CGI (sans forcément que l'opération s'effectue sous ce régime).

Les reports d'imposition maintenus sont ceux obtenus dans le cadre des opérations suivantes :

- apport en société d'une entreprises individuelle (CGI art. 151 octies) ;
- restructuration de SCP (CGI art. 151 octies A) ;
- report d'imposition soit au titre de la transmission à titre gratuit de parts de sociétés de personnes constituant un actif professionnel (CGI art. 151 nonies-II et V), soit au titre du retrait de ces même titres dans leur patrimoine privé (CGI art. 151 nonies-III, IV et V).

→ **EXEMPLE** En 2006, un entrepreneur individuel X apporte son entreprise à une société A sous le régime de l'article 151 octies du CGI et reçoit des titres de cette société. La plus-value d'apport n'est pas taxée en 2006, exercice de l'apport, mais bénéficie d'un report d'imposition. Si la société A est absorbée en 2007 par la société B, les titres A détenus par l'entrepreneur individuel X seront échangés contre des titres B. La plus-value en report d'imposition ne sera pas imposée lors de cet échange. Si X cède ses titres B en 2008, il sera mis fin au report d'imposition. La plus-value d'apport sera, en définitive, taxée en 2008, à l'occasion de la cession générant des liquidités et permettant le paiement de l'impôt.

Exclusion de certaines opérations des régimes de report d'imposition

1-60 Pour pouvoir bénéficier des régimes de report d'imposition des plus-values professionnelles, les opérations suivantes doivent répondre à la définition fiscale des apports donnée pour l'application du régime de faveur des fusions (CGI art. 210-0 A ; voir RF 938, §§ 1426 à 1430) :

- apports en société par une personne physique d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (CGI art. 151 octies) ;
- transmission à titre gratuit des titres de sociétés présentant un caractère professionnel (voir § 3-30), cessation d'activité de l'associé dans la société dont il détient les droits ou changement de régime fiscal de cette même société (CGI art. 151 nonies ; voir RF 938, §§ 523 à 527).

Obligation déclarative pour l'ensemble des reports d'imposition des titres constituant un actif professionnel

- 1-61** Les contribuables qui bénéficient d'un report d'imposition soit au titre de la transmission à titre gratuit de parts de sociétés de personnes constituant un actif professionnel (CGI art. 151 nonies-II et V), soit au titre du retrait de ces mêmes titres dans leur patrimoine privé (CGI art. 151 nonies-III, IVet V) devront fournir un état dont le contenu sera précisé par décret, permettant le suivi des plus-values reportées. Les manquements à cette obligation seront sanctionnés d'une amende égale à 5 % des sommes omises sur cet état (art. 38-V).

ACTIFS ET AMORTISSEMENTS

Coûts de démantèlement: adaptation des règles fiscales**► Rappel des nouvelles règles comptables****1-62 Règles générales**

Un compte de « Provision pour remise en état » (compte 1581) enregistre au passif les provisions pour risques et charges à comptabiliser par les entreprises tenues, en raison de l'activité qu'elles exercent, de remettre en état leur site d'exploitation.

Il convient de distinguer deux types de coûts :

- les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site encourus dès la mise en exploitation d'une installation industrielle (dégradation immédiate); ces coûts font l'objet d'un traitement comptable spécifique (voir § 1-63);
- les coûts encourus au fur et à mesure de l'exploitation (dégradation progressive); ils sont constatés par des provisions étalées sur la durée de l'exploitation, au rythme effectif de la dégradation (dépréciation des carrières, par exemple; voir RF 932, § 1026).

1-63 Traitement comptable des dégradations immédiates

Lorsque la dégradation du site est immédiate, une provision doit être comptabilisée pour l'intégralité du coût de remise en état dès l'acquisition. Cette provision n'est pas comptabilisée par le biais d'une dotation aux provisions, mais au moyen d'un actif de contrepartie qui fait l'objet d'un amortissement (PCG art. 321-10).

Les coûts de démantèlement doivent également être provisionnés en cours d'exploitation dès la survenance de l'obligation de remise en état, si cette obligation n'existe pas lors de l'acquisition.

Le coût total du démantèlement (dégradation immédiate) doit être inclus dans la valeur de l'actif concerné par l'obligation de démantèlement (élément du prix de revient). Si l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues (CNC, CU, avis 2005-4).

L'actif de démantèlement fait l'objet d'un plan d'amortissement propre, tant pour la durée que pour le mode (PCG art. 321-10).

► Adaptation des textes fiscaux**1-64 Principe de non-déductibilité de la provision**

Le nouveau régime fiscal prévoit la non-déductibilité des provisions pour dégradation immédiate constituées en vue de couvrir les coûts de démantèlement, d'enlèvement d'installations ou de remise en état d'un site qui résultent d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle ou d'un engagement de l'entreprise (art. 46; CGI art. 39 ter C nouveau).

Cette règle concerne la provision encourue ou formalisée soit dès l'acquisition ou la mise en service, soit en cours d'utilisation de cette installation ou de ce site.

Sur le plan comptable, cette provision n'est pas enregistrée par un compte de charges (voir § 1-65), mais par le débit d'un compte d'actif immobilisé. Il n'y a donc aucun retraitement extra-comptable à prévoir.

Les nouvelles dispositions fiscales ne s'appliquent pas aux provisions destinées à faire face aux dégradations progressives du site résultant de son exploitation.

Elles s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

1-65 Actif de contrepartie

Conformément aux règles comptables, il est prévu que, à hauteur des coûts pris en charge directement par l'entreprise, cette provision a pour contrepartie la constitution d'un actif amortissable d'un montant équivalent.

L'amortissement de cet actif est calculé au plan fiscal suivant le mode linéaire et réparti sur la durée d'utilisation du site ou des installations. L'amortissement du coût de démantèlement selon le mode dégressif est exclu, alors même que les immobilisations à démanteler seraient éligibles à ce mode d'amortissement.

Par ailleurs, les coûts de démantèlement doivent être amortis sur leur durée propre et non pas par rapport à la durée d'amortissement fiscal de la structure de l'actif sous-jacent.

1-66 Variation du coût

En cas de révision de l'estimation des coûts, l'entreprise doit rectifier à due concurrence :

- le montant de la provision,
- et la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie.

La révision du coût peut résulter de deux causes principales :

- les coûts initialement estimés ont été surévalués ou sous-évalués ;
- les coûts estimés ont fait l'objet d'une actualisation (la désactualisation des coûts est effectuée chaque année compte tenu de la durée restant à courir).

L'amortissement de l'actif de contrepartie sera calculé, à compter de l'exercice au cours duquel est intervenue cette révision, sur la base de cette valeur nette comptable rectifiée.

Cette rectification est effectuée par décote directe du compte de provision au passif, et du compte de l'actif de contrepartie à l'actif.

Les amortissements déjà comptabilisés ne seront donc pas remis en cause, mais l'entreprise devrait procéder à une modification prospective du plan d'amortissement.

Enfin, lorsque la provision sera réduite d'un montant supérieur à la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie, l'excédent constituera un produit imposable. Cette situation se présentera lorsque la valeur nette comptable deviendra inférieure au coût révisé. Ce produit viendra en fait compenser le « trop d'amortissements » déduit par rapport à la valeur révisée.

→ **EXEMPLE** Une usine de retraitement de déchets est titulaire d'une autorisation d'exploitation pendant 30 ans moyennant une obligation de démantèlement de ses installations à l'issue de cette période.

Le coût estimé des travaux est de 3 000. Ce coût est amorti selon le mode linéaire sur une durée de 30 ans, soit une dotation annuelle de 100.

Au bout de 10 ans, le coût estimé des travaux est révisé à la baisse et estimé à 2 800. La valeur nette comptable, soit 2 000 ($3\,000 - [100 \times 10]$) est diminuée de 200 et la dotation annuelle au compte d'amortissement passe à 90 ($[2\,000 - 200]/20$).

Au bout de 20 ans, ce coût est révisé à la baisse et estimé à 1 400.

Les amortissements déduits, soit 1 900 ($[100 \times 10] + [90 \times 10]$) ne sont pas remis en cause.

La valeur nette comptable est de 900 ($1 800 - [90 \times 10]$).

Lors de la révision des coûts, la provision est reprise pour un montant de 1 400, qui s'impute pour 900 seulement sur la VNC de l'actif de contrepartie.

Le solde, soit $1 400 - 900 = 500$, serait fiscalement traité comme la reprise d'une provision déductible, et constitue donc un produit imposable. Par ailleurs, aucun amortissement n'est plus possible, la VNC étant nulle.

1-67 Conséquences au regard de la taxe professionnelle

La comptabilisation d'un actif de contrepartie (voir § 1-65) n'emporte pas de conséquences sur la valeur locative qui sert de base à la taxe professionnelle.

Un décret en Conseil d'État aménagera à cet effet les dispositions réglementaires en vigueur.

Biens donnés en location par des personnes non soumises à l'IS

► Suppression du plancher de rétrocession de l'avantage fiscal à l'utilisateur

1-68 Le montant des amortissements pratiqués à raison des biens donnés en location (ou mis à disposition) par une personne physique ou une société de personnes ne peut excéder, au titre d'un exercice, la différence entre les loyers acquis et les charges afférentes aux biens loués ou mis à disposition (CGI art. 39 C; BO 4 D-3-99). Néanmoins, sur agrément préalable du ministre chargé du budget et sous certaines conditions, la limitation ne s'applique pas pour le calcul de la quote-part du résultat des sociétés et groupements qui revient à leurs membres passibles de l'IS (CGI art. 39 CA; voir RF 932, §§ 684 à 696).

Jusqu'à présent, l'octroi de cet agrément est subordonné au respect de certaines conditions, notamment la rétrocession à l'utilisateur des deux tiers au moins de l'avantage fiscal sous forme de diminution de loyer ou de minoration du montant de l'option d'achat.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, ce plancher de rétrocession est supprimé; en contrepartie, le montant de l'avantage résultant de l'absence de limitation du montant de l'amortissement doit être précisé lors de la délivrance de l'agrément. Les modalités de calcul de cet avantage ne sont pas modifiées (art. 41-3°).

Cette suppression du plancher de rétrocession contribue donc à établir une rémunération des parties à l'opération qui soit contractuelle et conforme aux conditions du marché.

Par ailleurs, la loi précise qu'en cas de cession ultérieure du bien par l'utilisateur, l'imposition de la plus-value a lieu au nom de l'utilisateur bénéficiaire de la décision d'agrément, et non plus bénéficiaire de l'avantage rétrocédé et déterminé lors de la délivrance de l'agrément (art. 41-4°).

► Suppression de la majoration du coefficient de l'amortissement dégressif

1-69 Lorsque l'agrément du ministre chargé du budget est accordé, le coefficient utilisé pour le calcul de l'amortissement dégressif est majoré d'un point (BO 4 D-3-99, n° 50). Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, cette majoration d'un point est supprimée pour revenir au droit commun en matière de règles de calcul d'amortissement dégressif (art. 41-2°).

Amortissement exceptionnel

- 1-70** Un régime fiscal de faveur a été institué, sur agrément, au bénéfice des sociétés anonymes qui ont pour objet exclusif la conclusion de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité (art. 43-II; CGI art. 238 bis HV à 238 bis HZ bis nouveau). Les sociétés soumises à l'IS qui souscrivent au capital de ces sociétés peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes effectivement versées pour la souscription au capital de ces sociétés dès l'année de réalisation de l'investissement (art. 43-I; CGI art. 217 quaterdecies nouveau). Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006 (art. 43-III).

CRÉDITS D'IMPÔT

Crédit d'impôt apprentissage

- 1-71** Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel bénéficient d'un crédit d'impôt forfaitaire égal à 1 600 € ou, dans certains cas, à 2 200 € par apprenti employé depuis au moins un mois, qui ne peut excéder le montant des dépenses de personnel relatives à ces apprentis (art. 45-VII; CGI art. 244 quater G; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 1760). Le montant de 2 200 € s'applique lorsque l'apprenti est handicapé ou bénéficie au moment de la signature de son contrat d'apprentissage, d'un accompagnement personnalisé (c. trav. art. L. 322-4-17-1). Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, le seuil de 2 200 € s'applique également lorsque l'apprenti, quelle que soit sa qualité, est employé par une entreprise portant le label « entreprises du patrimoine vivant » au sens de l'article 23 de la loi 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des PME (voir § 1-73).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises du secteur des métiers d'art

- 1-72** Les entreprises relevant des métiers d'art bénéficient d'un crédit d'impôt égal à 10 % ou 15 % des dépenses exposées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007 pour la conception de nouveaux produits (art. 45; CGI art. 244 quater O nouveau). Les entreprises doivent être passibles de l'IS ou soumises à l'IR selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié, de droit ou sur option ou exonérées d'impôt sur les bénéfices au titre de l'aménagement du territoire (CGI art. 44 sexies), en qualité de JEI (CGI art. 44 sexies A), implantées dans les zones franches urbaines ou de Corse (CGI art. 44 octies et 44 decies) ou implantées dans un « pôle de compétitivité » (CGI art. 44 undecies). Les obligations déclaratives seront précisées par décret.

► Conditions du crédit d'impôt

- 1-73** Le crédit d'impôt est ouvert aux entreprises qui présentent les caractéristiques suivantes (art. 45-III) :
- 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;
 - entreprises industrielles des 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 fac-

ture instrumentale et de l'ameublement; les nomenclatures des activités et des produits concernés seront définies par arrêté du ministre chargé de l'industrie ;

- entreprises portant le label « entreprises du patrimoine vivant » au sens de l'article 23 de la loi 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des PME.

Ce label est 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.

► Dépenses éligibles au crédit d'impôt

1-74 Pour ouvrir droit au crédit d'impôt, les dépenses doivent être exposées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007. Six catégories de dépenses sont éligibles au crédit d'impôt (art. 45-I-1^o à 6^o):

- les salaires et charges sociales afférents aux salariés directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits dans un des secteurs ou métiers définis au paragraphe 1-73 ainsi qu'aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus;
- 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;
- les frais de dépôt des dessins et modèles relatifs aux nouveaux produits;
- les frais de défense des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 € par an;
- les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison des opérations de conception de nouveaux produits et de réalisation de prototypes; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel mentionnées ci-dessus;
- les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiées par ces entreprises à des stylistes ou bureaux de style externes.

Ces dépenses ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul de ce crédit d'impôt et d'un autre crédit d'impôt.

► Calcul du crédit d'impôt

1-75 Le crédit d'impôt est égal à 10 % des dépenses énumérées au paragraphe 1-74 qui sont exposées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007. Le taux est porté à 15 % pour les entreprises portant le label « entreprises du patrimoine vivant » (voir § 1-73).

Quelle que soit la date de clôture des exercices et leur durée, il se calcule par année civile.

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses éligibles au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit d'impôt.

► Plafonnement du crédit d'impôt

1-76 Le crédit d'impôt s'applique dans les limites prévues par la réglementation européenne relative aux aides « de minimis », soit un avantage de 100 000 € par période de trois ans (art. 45-VII).

Pour les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, le plafond « de minimis » doit être respecté à la fois au niveau de la société soumise à ce régime et au niveau de chacun des associés.

► Imputation du crédit d'impôt

1-77 Le crédit d'impôt est imputé sur l'IS ou l'IR dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle elle a exposé ses dépenses; si son montant excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (art. 45-II et III).

Dans le régime de l'intégration fiscale, la société mère est substituée aux sociétés du groupe et peut imputer sur l'IS dont elle est redevable la somme des crédits d'impôt pour dépenses de conception de nouveaux produits dans les secteurs de l'art (art. 45-IV).

Le crédit d'impôt des sociétés de personnes et groupements non soumis à l'IS est transféré à leurs associés, proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition que ces associés soient redevables de l'IS ou soient des personnes physiques participant de manière continue et directe à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

► Extension des dépenses à celles réalisées au sein de l'EEE

1-78 Depuis le 1^{er} janvier 2005, les PME imposées d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 50 % des dépenses de prospection commerciale lorsque celles-ci ont pour objet d'exporter en dehors de l'Espace économique européen (EEE) des services, des biens et des marchandises. Ce crédit d'impôt est plafonné à 40 000 € ou 80 000 € par entreprise (CGI art. 244 quater H; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 1730). Il ne peut être obtenu qu'une seule fois par l'entreprise au titre des dépenses éligibles pendant les vingt-quatre mois suivant le recrutement d'une personne affectée au développement des exportations ou la signature d'une convention en cas de recours à un volontaire international en entreprise (VIE).

L'ensemble des dépenses de prospection commerciale éligibles au crédit d'impôt et exposées pendant les vingt-quatre mois qui suivent le recrutement des personnes mentionnées ci-dessus ou la signature d'une convention de VIE intervenant à compter du 1^{er} janvier 2006 n'ont plus l'obligation d'être réalisées en dehors de l'EEE (art. 52). Désormais, ces dépenses peuvent être exposées à l'intérieur de l'EEE.

► Élargissement de l'assiette du crédit d'impôt

1-79 Actuellement, quatre types de dépenses ouvrent droit au crédit d'impôt (voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 1745).

Pour les entreprises qui ont conclu une convention de VIE à compter du 1^{er} janvier 2006, l'assiette du crédit d'impôt est élargie aux dépenses relatives aux indemnités mensuelles et prestations afférentes à ces VIE (art. 53).

Crédit d'impôt temporaire en faveur des entreprises employant des réservistes

► Entreprises concernées

1-80 Les entreprises qui emploient des salariés réservistes peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 25 % de la différence entre le salaire versé aux réservistes et la solde qu'ils perçoivent de l'armée. Le crédit d'impôt s'applique aux dépenses exposées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007 (art. 108; CGI art. 244 quater N nouveau).

Le crédit d'impôt est réservé aux entreprises qui sont passibles de l'IS ou soumises à l'IR selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié, de droit ou sur option ou exonérées d'impôt sur les bénéfices au titre de l'aménagement du territoire (CGI art. 44 sexies), en qualité de JEI (CGI art. 44 sexies A), implantées dans les zones franches urbaines ou de Corse (CGI art. 44 octies et 44 decies) ou implantées dans un « pôle de compétitivité » (CGI art. 44 undecies).

Sont visés les salariés réservistes ayant souscrit un engagement à servir dans la réserve opérationnelle (loi 99-894 du 22 octobre 1999, art. 8 et 9 portant organisation de la réserve militaire et du service de défense).

Les obligations déclaratives seront précisées par décret.

► Montant du crédit d'impôt

1-81 Le crédit d'impôt est égal à 25 % de la différence entre :

- le montant du salaire brut journalier du salarié versé par l'employeur lors des opérations de réserve se déroulant hors congés, repos hebdomadaire et jours chômés, dont le préavis est inférieur à un mois ou entraînant une absence cumulée du salarié supérieure à cinq jours ; ce montant est plafonné à 200 € par salarié,
- et la rémunération brute journalière perçue au titre des opérations de réserve mentionnées ci-dessus.

La rémunération brute journalière perçue au titre des opérations de réserve comprend la solde versée au réserviste ainsi que toutes indemnités ou complément de solde reçu à ce titre.

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.

► Plafonnement du crédit d'impôt

1-82 Le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes, à 30000 €. Ce plafond s'apprécie en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes soumises à l'IR.

► Imputation

1-83 Le crédit d'impôt est imputé sur l'IR ou l'IS dû par l'entreprise au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été exposées ; si son montant excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Dans le régime de l'intégration fiscale, la société mère est substituée aux sociétés du groupe et peut imputer sur l'IS dont elle est redevable la somme des crédits d'impôt pour l'emploi de réserviste.

Le crédit d'impôt des sociétés de personnes et groupements non soumis à l'IS est transféré à leurs associés, proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition que ces associés soient redevables de l'IS ou soient des personnes physiques participant de manière continue et directe à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel

1-84 Afin d'en simplifier leur mécanisme, le crédit d'impôt cinéma et audiovisuel fait l'objet d'aménagements qui portent :

- sur les conditions d'éligibilité et de réalisation des œuvres (voir § 1-85),
- sur la nature des dépenses y ouvrant droit (voir § 1-87),
- et sur le montant des aides publiques accordées en cas de production d'une même œuvre cinématographique ou audiovisuelle (voir § 1-89). Ces dispositions s'appliquent 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^{er} janvier 2006 (art. 109 ; CGI art. 220 sexies nouveau).

Les modifications apportées par la loi de finances pour 2006 sur la date de prise en compte des dépenses éligibles ainsi que sur les conditions de reversement du crédit d'impôt ont été introduites dans le nouvel article 220 sexies nouveau. Pour un commentaire de ces deux nouvelles mesures, on se reportera au Feuilleton hebdomadaire 3129, paragraphes 1-27 et 1-28. Néanmoins, la loi précise que la délivrance de l'agrément provisoire par le directeur général du CNC doit intervenir après sélection des œuvres par un comité d'experts (art. 109-IV).

► Conditions d'éligibilité et de réalisation des œuvres

1-85 Conditions d'éligibilité des œuvres

Quels que soient sa nature (cinématographique ou audiovisuelle) et son genre (fiction, documentaire ou animation), l'œuvre doit désormais être réalisée intégralement ou principalement en langue française ou dans une langue régionale en usage en France et contribuer au développement de la création cinématographique et audiovisuelle française et européenne, ainsi qu'à sa diversité (art. 109-II).

1-86 Conditions de réalisation des œuvres

À compter de 2006, pour ouvrir droit au crédit d'impôt, les conditions de réalisation des œuvres cinématographiques et audiovisuelles n'ont plus à être appréciées au moyen d'un barème de points (voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, §§ 1703 et 1705).

► Dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt

1-87 Quatre catégories de dépenses

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt cinéma ou audiovisuel sont limitées à quatre catégories de dépenses effectuées sur le territoire français, et ce indépendamment de la nature de l'œuvre produite et de sa catégorie. Elles concernent (art. 109-III) :

- les rémunérations versées aux auteurs, sous forme d'avances à valoir sur les recettes d'exploitation des œuvres, ainsi que les charges sociales y afférentes (c. propr. intell. art. L. 113-7) ;
- les rémunérations versées aux artistes-interprètes (c. propr. intell. art. L. 212-4), 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 y afférentes ;
- 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.

Les auteurs, artistes-interprètes et personnels de la réalisation et de la production mentionnés ci-dessus 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.

1-88 Plafonnement de l'assiette des dépenses

Désormais, l'assiette des dépenses éligibles au crédit d'impôt (voir § 1-87) 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 (art. 109-III-3).

► Limitation du montant des aides publiques en cas de production d'une même œuvre

1-89 En cas de production d'une même œuvre cinématographique ou audiovisuelle, les crédits d'impôts obtenus ne peuvent avoir pour effet de porter à plus de 50 % du budget de production le montant total des aides publiques accordées. Ce seuil est porté à 60 % pour les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles difficiles et à petit budget définies par décret (art.109-VII).

AUTRES MESURES

Cotisations sociales des non-salariés

► Déduction des cotisations des conjoints collaborateurs

1-90 Depuis l'entrée en vigueur de la loi « PME » du 2 août 2005, le conjoint collaborateur du chef d'entreprise ainsi que le conjoint associé doivent être affiliés personnellement auprès du régime d'assurance vieillesse dont relève le chef d'entreprise ou le professionnel libéral, sous réserve des règles d'affiliation au régime général des salariés (loi 2005-882 du 2 août 2005, art. 15; voir FH 3110-2, §§ 5 à 8).

L'adhésion à ces régimes étant obligatoire, les cotisations versées sont déductibles et la référence au dispositif d'adhésion volontaire au régime d'assurance vieillesse est corrélativement supprimée.

En outre, le conjoint collaborateur a la possibilité de racheter des périodes d'activités dans la limite de six années, ce rachat étant possible jusqu'au 31 décembre 2020, sous réserve de justifier par tous moyens avoir participé directement et effectivement à l'activité de l'entreprise (voir FH 3110-2, § 9).

Ces rachats seront déductibles pour la détermination des bénéfices imposables dans la catégorie des BIC ou des BNC à compter de la date d'entrée en vigueur du décret d'application de l'article 15 de la loi PME (art. 58-I et III; CGI art. 154 bis modifié).

► Déduction des cotisations des exploitants agricoles

1-91 Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005, la déduction des cotisations versées au régime facultatif d'assurance vieillesse est subordonnée au respect, par le chef d'exploitation, de ses obligations au regard des régimes obligatoires, de base et complémentaire (art. 58-II et IV; CGI art. 154 bis-0 A modifié).

Cette mesure fait suite et vient en coordination avec les dispositions de la loi 2002-308 du 4 mars 2002 qui a ajouté au régime d'assurance vieillesse obligatoire de base des non-salariés agricoles un régime d'assurance vieillesse complémentaire, lui aussi obligatoire.

Mécénat d'entreprise

1-92 Les conditions d'exposition des œuvres originales d'artistes vivants acquises par l'entreprise dans un lieu accessible au public sont assouplies (CGI art. 238 bis AB; voir RF 932, § 501). La déduction par cinquième du prix d'acquisition de l'œuvre pourra être effectuée, si celle-ci est exposée dans un lieu auquel ont accès les seuls salariés de l'entreprise, à l'exception de leurs bureaux (art. 70).

L'œuvre pourra donc être exposée dans des espaces accessibles à un public large interne à l'entreprise (restaurant d'entreprise, plates-formes, plateaux, espaces ouverts, halls).

Régime des sociétés mères et filiales

1-93 Le régime des sociétés mères et filiales est aménagé afin de tenir compte de la création par l'ordonnance 2004-604 du 24 juin 2004 des actions de préférence. Ces nouvelles mesures s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005.

► Extension des produits exonérés

1-94 Jusqu'à présent, le régime des sociétés mères et filiales ne s'applique pas aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote (CGI art. 145-6-b ter; voir « Le régime fiscal des sociétés » RF 938, § 927).

Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005, cette exigence est supprimée si la société mère détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice. Cette disposition permet ainsi d'exonérer les produits des titres sans droit de vote ou dont le droit de vote est partiel, notamment les actions de préférence détenues par les sociétés participantes et, qui constituent l'accessoire d'une participation substantielle d'au moins 5 % du capital (art. 39-II-2°).

► Harmonisation du régime des bénéfices distribués par les SIIC

1-95 Sont exclus du régime des sociétés mères et filiales, les bénéfices distribués aux actionnaires des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) et de leurs filiales et prélevés sur les bénéfices exonérés (CGI art. 145-6-h).

Dans un souci d'harmonisation, l'exclusion est étendue aux bénéfices distribués par des sociétés d'investissements immobiliers cotées étrangères et qui sont exonérées, dans l'État où elles ont leur siège de direction effective, de l'IS de cet État (art. 39-II-3°-b-2°).

► Simplification des formalités déclaratives relatives à la détention des titres

1-96 Pour bénéficier du régime des sociétés mères et filiales, les titres de participation doivent avoir été souscrits à l'émission ou à défaut avoir fait l'objet d'un engagement pris par la société mère de les conserver pendant deux ans au moins.

Afin d'alléger le formalisme afférent à la conservation des titres de participation par la société mère, la condition relative au délai de détention de deux ans est désormais requise aussi bien pour les titres souscrits à l'émission que pour les titres acquis, et non plus uniquement pour ces derniers.

En cas de non-respect de ce délai de deux ans, la société mère est tenue de verser au Trésor une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été exonérée indûment, majoré de l'intérêt de retard. Ce versement est exigible dans les trois mois suivant la cession (art. 39-II-1°-a).

Par ailleurs, en cas d'apport de titres de participation à une société mère dans le cadre d'une fusion placée sous le régime de faveur, le délai de conservation doit être décompté à partir de la date de souscription ou d'acquisition par la société apporteuse jusqu'à la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport (art. 39-II-1°-b).

Sursis d'imposition en cas d'échange de titres

1-97 En raison de la création des actions de préférence par l'ordonnance 2004-604 portant réforme du régime des valeurs mobilières (c. com. art. L. 228-11), les dispositions de l'article 38-7 du CGI relatives à l'application du régime de sursis d'imposition aux opérations d'échange portant sur certaines catégories de titres ont été adaptées pour les opérations d'échange réalisées au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2005.

Ainsi, les opérations d'échange peuvent porter sur des actions de préférence, les conversions d'obligations en actions de préférence et les conversions d'actions ordinaires en actions de préférence (art. 39-I-1°-a).

En outre, le bénéfice du sursis d'imposition est étendu aux obligations échangeables en actions et non plus aux seules obligations convertibles en actions (art. 39-I-1^o-b).

Statut des jeunes entreprises innovantes

1-98 Le statut de jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et de développement (JEI) est accordé aux PME de moins de 8 ans dont le capital est détenu de manière continue majoritairement, directement ou indirectement, par des personnes physiques ou certaines structures d'investissement (CGI art. 244 sexies-0 A; voir *RF* 932, §§ 1920).

L'article 107 de la loi étend ce statut aux entreprises qui sont elles-mêmes détenues majoritairement par une JEI à condition, bien entendu, qu'elles remplissent l'ensemble des autres critères (art. 107; CGI art. 44 sexies-0 A-d-4^o modifié).

Ainsi, une société peut bénéficier des exonérations fiscales et sociales attachées au régime des JEI si son capital est détenu, de manière continue tout au long de l'exercice ou de la période d'imposition, à 50 % au moins :

- par des personnes physiques,
- ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques,
- ou par des SCR, des FCPR, des SDR, des SFI ou des SUIR, à condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre la société et ces dernières sociétés ou ces fonds ou auprès d'entreprises bénéficiant du régime prévu pour les pôles de compétitivité,
- ou par des fondations ou associations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique, ou, pour les exercices clos à partir du 1^{er} janvier 2006, par une société qualifiée elle-même de JEI,
- ou par des établissements publics de recherche et d'enseignement ou leurs filiales.

Bénéfices agricoles

► Stocks agricoles: entreposage d'une production agricole

1-99 Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, l'entreposage d'une production agricole, par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition, chez un tiers puis, le cas échéant, sa reprise n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans les stocks au bilan de l'exploitant jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production (art. 33; CGI art. 38 quinquies modifié).

Jusqu'à présent, ce mécanisme de sursis d'imposition s'adressait uniquement aux stocks de céréales entreposés chez un collecteur agréé au sens des articles L. 621-16 et suivants du code rural (voir « L'entreprise agricole », *RF* 2005-3, § 332). Cette nouvelle disposition généralise ce mécanisme à l'ensemble de la production agricole, ce qui conduit à redéfinir la notion d'entreposage ainsi que l'organisme compétent.

Pour l'application de ce sursis d'imposition, constitue une convention d'entreposage le contrat par lequel une production agricole :

- fait l'objet d'un dépôt non individualisé dans les magasins d'une entreprise qui est chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations sur cette production,
- et peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant.

Un décret viendra préciser les modalités d'application de ce dispositif.

► Étalement des revenus exceptionnels des exploitants agricoles

1-100 Le système du quotient, ou de la « division par 5 », applicable aux revenus exceptionnels des exploitants agricoles soumis à un régime de bénéfice réel est réaménagé (art. 49; CGI art. 75-0 A modifié; voir *RF* 2005-3, §§ 621 à 630).

1-101 Principe d'étalement du revenu exceptionnel

Pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2006, le revenu exceptionnel d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peut, sur option, être rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants.

→ **EXEMPLE** *Un exploitant agricole entend étaler un revenu exceptionnel réalisé en 2007. Ce revenu va être imposé par fractions égales sur les résultats des exercices 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 et 2013, dès lors que les conditions mentionnées au paragraphe 1-102 sont respectées.*

Le système du quotient applicable aux revenus exceptionnels ou aux revenus différés (CGI art. 163-0 A; voir « Votre déclaration personnelle 2005 », RF 934, § 2700), ayant pour effet d'atténuer la progressivité de l'impôt, est cumulable avec le mécanisme de l'étalement tel qu'il est exposé ci-dessus. Ainsi, le système du quotient s'applique au titre de chacun des exercices visés par l'étalement, quel que soit le montant de la fraction du bénéfice ainsi fractionné.

1-102 Notion de revenu exceptionnel

Par revenu exceptionnel, il faut entendre :

- soit la fraction des bénéfices qui dépasse 25 000 € ou une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents si elle est supérieure. Ce nouveau mécanisme d'étalement s'applique lorsque les conditions d'exploitation pendant l'exercice sont comparables à celles des trois exercices précédents et que l'exploitant réalise un bénéfice supérieur, simultanément, à 25 000 € et une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents. Pour l'appréciation des bénéfices de l'exercice considéré et des trois exercices antérieurs, les déficits sont retenus pour un montant nul et il n'est pas tenu compte des bénéfices soumis à un taux proportionnel, ainsi que des reports déficitaires ;
- soit le montant correspondant à la différence entre les indemnités versées pour abattage du troupeau dans le cadre de la lutte contre les maladies des animaux (c. rural art. L. 221-2) et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

1-103 Cessation ou apport d'une exploitation individuelle à une société

En cas de cessation d'activité, la fraction du revenu exceptionnel (voir § 1-102) restant à imposer est comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice de cet événement.

Toutefois, l'apport d'une exploitation individuelle à une société (CGI art. 151 octies-I) n'est pas considéré comme une cessation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à poursuivre l'imposition du revenu exceptionnel non encore taxé dans les conditions mentionnées ci-dessus au paragraphe 1-101.

Il en est de même de la transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle (CGI art. 41) si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent le même engagement.

Dans ces deux situations, les fractions de bénéfices non encore imposées à la date de la transmission ou de l'apport sont réintégrées aux résultats imposables du nouvel exploitant dans les mêmes conditions que celles applicables à l'ancien exploitant (voir § 1-101).

1-104 Modalités de l'option pour l'imposition selon le système de l'étalement

L'option pour le système de l'étalement doit être formulée au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice auquel elle s'applique.

Par exemple, si l'exploitant entend étaler un revenu exceptionnel réalisé en 2007, il devra formuler l'option au plus tard lors du dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice 2007.

Cette option pour le système de l'étalement est exclusive de celle que peut formuler l'exploitant pour l'imposition selon la moyenne triennale, qui consiste à taxer le bénéfice d'une année donnée à partir d'une somme égale à la moyenne du bénéfice de l'année d'imposition et des deux années précédentes (CGI art. 75-0 B; voir *RF* 2005-3 § 631).

1-105 Abrogation de certaines modalités d'imposition spécifiques

Le remplacement du système du quotient ou de la « division par 5 » par un mécanisme d'étalement du revenu exceptionnel conduit à supprimer certains dispositifs qui poursuivaient le même objectif, celui de limiter la progressivité de l'impôt. Ainsi sont supprimés :

- le mécanisme de blocage d'évaluation des stocks à rotation lente (CGI art. 72 B; voir *RF* 2005-3, §§ 316 à 320);
- le mécanisme d'évaluation des stocks à partir d'une valeur moyenne sur trois ans en articulation avec le mécanisme de blocage de la valeur des stocks à rotation lente (CGI art. 72 B bis; voir *RF* 2005-3, § 320);
- le mécanisme d'étalement de l'imposition des indemnités d'abattage perçues dans le cadre des maladies d'animaux (CGI art. 75-0 D; voir *RF* 2005-3, §§ 647 à 654).

Corrélativement à la suppression du mécanisme d'évaluation des stocks à rotation lente, des mesures d'adaptation ont été adoptées pour :

- la déduction pour investissement (CGI art. 72 D; voir *RF* 2005-3, §§ 540 à 556) dont l'option était incompatible avec celle de l'évaluation des stocks à rotation lente pour une valeur bloquée;
- le mécanisme de sursis d'imposition des profits latents sur stocks en cas de changement de régime fiscal (CGI art. 202 ter; voir *RF* 2005-3, §§ 324 à 329) qui conduit à exclure de la valeur des stocks les éléments du coût de production (opérations de mise en bouteilles pour les vins et spiritueux) lorsque l'option pour la valeur bloquée des stocks à rotation lente a été exercée.

1-106 Incidence de ce nouveau mécanisme sur des options antérieures

Les options exercées avant le 31 décembre 2005 pour le mécanisme de blocage de la valeur des stocks à rotation lente, et pour la valeur moyenne sur trois ans cessent de produire leurs effets à cette date. En conséquence, le profit constaté à la clôture de l'exercice en cours à cette date, afférent aux stocks qui ont bénéficié de ces dispositions, peut bénéficier, sur option expresse de l'exploitant, du régime de l'étalement tel qu'il est prévu dans le présent dispositif, quel que soit le montant de ce profit.

Bénéfices non commerciaux: abattement de 50 % sur le bénéfice des artistes

1-107 Pour les bénéfices réalisés au titre d'activités commencées à compter du 1^{er} janvier 2006, les auteurs d'œuvres d'art bénéficient d'un abattement de 50 %, plafonné à 50 000 €, sur leur bénéfice imposable au titre de la première année d'activité et des quatre années suivantes. Cet abattement s'applique sur le bénéfice, déterminé selon le régime de la déclaration contrôlée, provenant de la cession et de l'exploitation, par leurs auteurs, des œuvres d'art originales imposées sur la marge en TVA, et bénéficiant du taux réduit de cette taxe (art. 50; CGI art. 93-9 nouveau, 297 A, 278 septies et ann. III, art. 98 A).

Les œuvres d'art ouvrant droit à l'abattement de 50 % sont celles définies pour l'application de la TVA sur la marge (CGI, ann. III, art. 98 A-II; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 931).

N'ont pas la qualité d'auteurs, et ne peuvent donc prétendre au bénéfice de cet abattement de 50 %, les éditeurs, les producteurs de phonogrammes ou de vidéogrammes, les entrepreneurs ou organisateurs de spectacles, les marchands d'œuvres d'art, les galeries d'art ou tout autre intermédiaire.

En revanche, aucune limite d'âge n'est prévue.

► Revenus concernés

1-108 L'abattement de 50 % s'applique aux revenus des artistes, personnes physiques, imposables selon le régime de la déclaration contrôlée, et résultant :

- de la cession des œuvres d'art mentionnées ci-dessus au paragraphe 1-107 ;
- de la cession et de l'exploitation des droits patrimoniaux reconnus par la loi sur ces mêmes œuvres (droit de représentation, c'est-à-dire de communication de l'œuvre au public, droit de reproduction, droit à rémunération pour copie privée).

On notera que sont exclus de ce dispositif les bénéfices déterminés selon le régime du micro BNC, applicable lorsque le montant annuel des recettes n'excède pas 27 000 €. En effet, l'abattement spécifique de 50 % ne peut se cumuler avec l'abattement propre au régime micro censé couvrir l'ensemble des dépenses professionnelles.

L'abattement porte sur le bénéfice imposable de la première année d'activité artistique et des quatre années suivantes. La première année d'activité doit être entendue comme la première année au titre de laquelle le contribuable déclare des revenus de cette nature en France. Un contribuable ayant déclaré plusieurs années auparavant ce type de revenus ne peut prétendre au bénéfice de l'abattement de 50 %.

► Revenus exclus

1-109 Ne sont pas concernés par cet abattement de 50 % les revenus provenant d'opérations portant sur des œuvres qui ne peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA (CGI art. 279 bis). Sont ici visées les œuvres présentant un caractère licencieux ou pornographique, ou faisant place au crime ou à la violence, à la discrimination ou à la haine raciale, à l'incitation, à l'usage, à la détention ou au trafic de stupéfiants.

► Option pour l'imposition sur le revenu moyen

1-110 L'abattement de 50 % n'est pas applicable lorsque le contribuable a opté pour l'imposition de son bénéfice selon le régime du revenu moyen (CGI art. 100 bis).

On rappelle que ce mécanisme consiste à déterminer le bénéfice d'une année donnée en retranchant de la moyenne des recettes de l'année d'imposition et des deux ou quatre années précédentes la moyenne des dépenses de ces mêmes années (voir « Le Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 3530).

En effet, cette exclusion de l'abattement en cas d'option pour le revenu moyen a pour objet d'éviter un cumul d'avantages au titre d'une même année qui viserait, d'une part, à lisser la progressivité de l'impôt sur des revenus exceptionnels, et d'autre part, à exonérer ces mêmes revenus.

→ **EXEMPLE** *Un contribuable débute son activité en 2006 et opte, à compter de cette date, pour l'imposition selon le revenu moyen sur 3 ans (CGI art. 100 bis). Cette option va donc avoir des incidences sur les bénéfices des années 2006, 2007 et 2008. Il révoque cette option à compter de 2007.*

Les conséquences de la révocation de l'option pour l'imposition sur le revenu moyen sont les suivantes :

- 2006 : imposition sur le tiers du bénéfice ;
- 2007 et 2008 : application de l'abattement de 50 % + imposition sur le tiers du bénéfice de 2006 ;
- 2009 et 2010 : application de l'abattement de 50 %.

► Cas de neutralisation de l'abattement

1-111 La fraction du bénéfice non commercial exonéré à hauteur de 50 %, dans la limite de 50 000 €, n'est pas déduite du bénéfice servant de référence pour :

- la détermination du plafond de déduction des cotisations aux régimes facultatifs d'assurance vieillesse, perte d'emploi ou prévoyance (CGI art. 154 bis II; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 2684);
- la détermination du plafond de déduction sur le revenu net global des cotisations ou primes versées sur le PERP ou assimilé au cours d'une année (CGI art. 163 quatervicies; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 1860);
- l'appréciation du montant des revenus d'activité professionnelle retenu pour l'application des limites d'octroi de la prime pour l'emploi (CGI art. 200 sexes; voir *RF* 934, § 2750);
- la détermination du revenu fiscal de référence (CGI art. 1417-I et 1417-IV, 1^o, b; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 11870).

► Déclaration du bénéfice exonéré

1-112 Pour les raisons évoquées ci-dessus au paragraphe 1-111 et pour permettre de déterminer le revenu imposable avant exonération, la fraction du bénéfice exonéré au titre de l'abattement de 50 % devra figurer sur la déclaration de revenu global 2042 servant à l'établissement de l'impôt sur le revenu (CGI art. 170).

À cet égard, on rappelle que toute omission ou insuffisance de déclaration est sanctionnée par une amende spécifique égale à 5 % des sommes non déclarées. Cette amende ne peut ni excéder 1 500 €, ni être inférieure à 150 € (CGI art. 1763 D). Ces limites sont ramenées à 750 € et 75 € si le contribuable n'a commis aucune infraction au cours des 3 années précédentes.

Tiers déclarants : seuil de transmission selon un procédé informatique

1-113 Dans le cadre de la généralisation de la déclaration des revenus préremplie, pour fiabiliser les informations en provenance des débiteurs de salaires, pensions, rentes et droits d'auteur, les déclarations suivantes doivent être transmises à l'administration selon un procédé informatique par le déclarant qui a souscrit au cours de l'année précédente une déclaration comportant au moins 200 bénéficiaires (art. 99-I; CGI art. 89 A nouveau) :

- déclaration annuelle des salaires (CGI art. 87 et 87 A);
- déclaration des pensions et rentes (CGI art. 88);
- déclaration des droits d'auteur et d'inventeur (CGI art. 241).

Ces nouvelles obligations déclaratives s'appliquent aux déclarations souscrites au titre des sommes versées à compter du 1^{er} janvier 2005 (art. 99-II).

Calcul des acomptes d'impôt sur les sociétés

► PME bénéficiant de l'IS au taux réduit de 15 %

1-114 Pour les acomptes dus à compter du 1^{er} janvier 2006 par les PME bénéficiant du taux réduit de 15 % sur la fraction de leur bénéfice n'excédant pas 38 120 €, le bénéfice de l'exercice de référence imposé au taux de 15 % ne sera plus réduit de la fraction correspondant à la plus-value nette provenant de la cession des éléments de l'actif immobilisé (art. 1^{er}-I-1^o).

Les PME pouvaient en effet intégrer les résultats relevant du régime des plus-values à long terme dans les résultats taxés à 15 % (voir *RF* 938, § 658), ces résultats venant alors diminuer le montant des acomptes dus par l'entreprise au cours de l'exercice suivant.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, le taux d'imposition des plus-values à long terme étant aligné sur le taux réduit d'imposition des PME (15 %), cette possibilité est devenue sans objet. Rappelons enfin que le montant net des plus-values à long terme reste exclu de la base de calcul des acomptes (voir RF 938, § 683).

► Sociétés nouvellement soumises à l'IS

I-115 Comme les sociétés nouvelles (voir RF 938, § 674), les sociétés nouvellement soumises à l'IS de plein droit ou sur option sont dispensées du versement des acomptes d'IS au cours de leur premier exercice d'activité ou de leur première période d'imposition (art. 1^{er}-I-2°). Cette disposition s'applique aux acomptes dus à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Très grandes entreprises

I-116 Lorsque les entreprises estiment que leur résultat au titre d'un exercice sera moins élevé que celui de l'exercice précédent, elles peuvent réduire leur dernier acompte d'IS. Par symétrie, les très grandes entreprises doivent majorer leur dernier acompte lorsque leurs perspectives de résultats sont meilleures (plus de 25 % ou 50 % selon la taille de l'entreprise). Le montant du dernier acompte d'IS de l'exercice ne peut être inférieur respectivement, pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 1 et 5 milliards d'euros et les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 5 milliards d'euros, à la différence entre les 2/3 ou 80 % du montant de l'IS estimé au titre de l'exercice et le montant des acomptes déjà versés au titre de l'exercice (art. 1^{er}-I-3°).

Pour les groupes soumis au régime d'intégration fiscale, il convient de retenir la somme des chiffres d'affaires et des résultats prévisionnels des sociétés du groupe. Un mécanisme de pénalités particulier s'applique aux sociétés réalisant de fortes erreurs d'appréciation sur leur résultat prévisionnel (art. 1^{er}-II: CGI art. 1785 A nouveau). Enfin, les entreprises clôturant leur exercice le 31 décembre 2005 ont dû verser le 30 décembre 2005 au plus tard un acompte exceptionnel d'IS calculé selon ces modalités (art. 1^{er}-II).

Intégration fiscale: aménagement de l'amendement Charasse

► Définition de la notion de contrôle direct ou indirect

I-117 Lorsqu'une société acquiert auprès de personnes qui la contrôlent directement ou indirectement, ou auprès de sociétés que ces personnes contrôlent directement ou indirectement, les titres d'une société qui devient membre du même groupe, la société mère doit rapporter, dans certaines conditions, au résultat d'ensemble de l'exercice d'acquisition et des quatorze exercices suivants une fraction des charges financières de l'ensemble des sociétés intégrées (CGI art. 223 B).

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, la notion de contrôle direct et indirect doit s'entendre de celle définie à l'article 233-3 du code de commerce (art. 40-1°).

Aux termes de l'article L. 233-3 du code de commerce, une société est considérée comme en contrôlant une autre:

- lorsqu'elle détient, directement ou indirectement, une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société;
- lorsqu'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;

- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.

Le contrôle est également présumé lorsque la personne dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne.

La loi pour la confiance et la modernisation de l'économie (loi 2005-842 du 26 juillet 2005) a étendu la notion de contrôle au pouvoir de désigner ou de révoquer les organes d'administration, de direction ou de surveillance (voir FH 3110-1, § 52).

► Nouvelle modalité de non-application de l'amendement Charasse

I-118 Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, l'amendement Charasse ne s'applique pas au titre des exercices au cours desquels la société acheteuse n'est plus contrôlée au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce par les personnes qui lui ont cédé la société cible (art. 40-2°).

Sociétés de capital-risque

I-119 L'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2005 modifie les conditions d'investissement indirect des entités de capital-risque dans les sociétés cibles (sociétés non cotées européennes).

D'une part, il élargit et simplifie les modalités de prise en compte, dans le quota d'investissement de 50 % en titres de sociétés non cotées, des fonds communs de placement à risques (FCPR) fiscaux et des sociétés de capital-risque (SCR), des investissements réalisés par l'intermédiaire de sociétés holdings. Ainsi, la limitation du nombre de sociétés holdings interposées entre le FCPR ou la SCR et les sociétés éligibles est supprimée, ces sociétés holdings pouvant par ailleurs être elles-mêmes détenues le cas échéant par une entité d'investissement (« Limited partnership » et fonds d'investissement notamment).

D'autre part, il autorise l'éligibilité au quota d'investissement de 60 % des fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) des titres de la société mère d'un groupe innovant (appelé « unité économique innovante »). Pour être qualifiée d'unité économique innovante, chacune des sociétés du groupe (société mère et filiales) doit respecter certaines conditions, et l'une au moins des filiales du groupe doit exercer une activité de recherche et développement d'un projet innovant.

En outre, cet article instaure à la charge des sociétés de gestion des FCPR fiscaux, FCPI et fonds d'investissement de proximité (FIP) et des SCR :

- une nouvelle obligation déclarative annuelle détaillant, pour les FCPR fiscaux et les SCR, les investissements éligibles à leur quota d'investissement de 50 % (CGI art. 242 quinquies) ;
- deux amendes fiscales spécifiques : la première, rattachée à la nouvelle obligation déclarative et applicable pour défaut de déclaration ou dépôt d'une déclaration erronée, et la seconde, applicable en cas de non-respect des quotas d'investissement des FCPR fiscaux, FCPI et FIP.

Enfin, notons que cet article ne modifie pas le régime fiscal favorable dont bénéficient, sous certaines conditions, certains des porteurs de parts de ces fonds et actionnaires de SCR.

Régime fiscal des armateurs : taxe au tonnage

► Validité de l'option subordonnée à un engagement de l'entreprise

I-120 Les entreprises dont 75 % au moins du chiffre d'affaires provient de l'exploitation de navires armés au commerce peuvent, sur option irrévocable pendant dix ans,

calculer forfaitairement leur bénéfice en fonction de la jauge des navires (CGI art. 209-0 B; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, §§ 2540 à 2542).

Pour les résultats des exercices ouverts à compter du 30 juin 2005, la validité de l'option pour ce régime d'imposition est subordonnée à un engagement de l'entreprise de maintenir ou d'augmenter, au cours de la période de dix ans pendant laquelle l'option est irrévocable, la proportion de tonnage net qu'elle exploite sous pavillon d'un État membre de l'UE (art. 47-I; CGI art. 209-0 B-I modifié) :

- soit à la date du 17 janvier 2004. Cette date est celle de la publication de la Communication relative aux orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (JOUE 17 janvier 2004, p. 3) ;

- soit à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime de taxation forfaitaire, si elle est postérieure.

Les entreprises ayant exercé l'option pour la taxation forfaitaire avant le 30 juin 2005 doivent souscrire cet engagement lors du dépôt de la déclaration de résultats du premier exercice ouvert à compter de la même date (art. 47-III-1).

La disposition permettant d'exclure de ce régime forfaitaire les navires affrétés à temps qui ne battent pas pavillon communautaire s'ils représentent plus de 75 % du tonnage net de la flotte de l'entreprise devient sans objet (CGI art. 209-0 B-I, 8^e al. abrogé).

► **Maintien conditionnel du régime de taxation forfaitaire**

1-121 Lorsque l'engagement de l'entreprise n'est pas respecté au titre d'un exercice, la taxation forfaitaire cesse de s'appliquer, au titre de cet exercice, aux navires sous pavillon non communautaire dont le tonnage a conduit à diminuer la proportion de tonnage net sous pavillon communautaire; les résultats de l'exploitation de ces navires sont alors soumis à l'IS dans les conditions de droit commun. Toutefois, le régime de taxation forfaitaire est maintenu si l'une des conditions suivantes est remplie :

- les navires, éligibles à la taxe au tonnage, sous pavillon communautaire représentent, au titre de l'exercice, plus de 60 % du tonnage net de la flotte de navires éligibles ;

- la proportion, sous pavillon communautaire, de tonnage net des navires éligibles n'a pas diminué, en moyenne, au cours des trois derniers exercices (ramenés, le cas échéant à 12 mois), par rapport à la proportion de tonnage net exploitée sous ce pavillon le 17 janvier 2004 ou à l'entrée dans le régime si elle est postérieure ;

- dans le régime de l'intégration fiscale (CGI art. 223 A), la proportion de tonnage net, sous pavillon communautaire, des navires éligibles à la taxation forfaitaire et exploités par l'ensemble des sociétés du groupe n'a pas diminué, au titre de l'exercice, par rapport à la proportion de tonnage net exploitée sous ce pavillon par l'ensemble de ces sociétés le 17 janvier 2004 ou à l'entrée dans le régime, si elle est postérieure.

Mesures diverses

1-122 On notera enfin les dispositions suivantes :

- les nouvelles conditions d'exonération d'IS (art. 44) des offices publics d'habitation à loyer modéré (CGI art. 207-1-4^o) et des unions d'économie sociale visées à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation (CGI art. 207-1-4 quater) ;

- le nouveau régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (voir §§ 4-28 à 4-33) ;

- la taxation au taux réduit de 16,5 % des plus-values de cession d'immeubles à une société faisant appel public à l'épargne ou agréée par l'AMF et qui a pour objet l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location. Cette disposition concerne les cessions réalisées en 2006 et 2007 (art. 28-A-XXX ; CGI art. 210 E modifié).

2 TVA

Nous commentons ci-après les mesures adoptées en matière de TVA dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2005.

Loi 2005-1720 du 30 décembre 2005, JO du 31, p. 20654

L'ESSENTIEL

- La définition des travaux éligibles au taux réduit est précisée.
- Certaines opérations réalisées lors de la transmission d'une universalité de biens sont dispensées de TVA. Cette mesure entraîne également des conséquences en droits d'enregistrement.
- Les entreprises de négoce international sont dispensées de caution pour le paiement de la TVA.
- Le principe d'autoliquidation de la TVA est généralisé lorsque le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France.
- À compter de 2006, les véhicules exclusivement affectés à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables ouvrent droit à déduction.
- Il est désormais possible de vendre en détaxe les produits alimentaires et les pierres précieuses non montées.

TAUX RÉDUIT SUR LES TRAVAUX PORTANT SUR LES LOGEMENTS ACHÉVÉS DEPUIS PLUS DE DEUX ANS

Travaux éligibles au taux réduit

- 2-1** La TVA est perçue au taux réduit de 5,5 % sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans à la date de début d'exécution des travaux (CGI art. 279-0 bis; voir « La TVA », RF 942, § 1801 et « TVA: les régimes spéciaux », RF 2003-3, fiche 4).

La TVA réduite, en accord complet avec la Commission européenne, continuera à s'appliquer après le 1^{er} janvier 2006 (communiqué du Gouvernement du 16 décembre 2005).

En revanche le taux normal s'applique:

- aux travaux qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles neufs (CGI art. 257-7°), y compris aux travaux de surélévation et d'addition de construction;
- aux travaux de nettoyage, d'aménagement et d'entretien des espaces verts.

Critères d'application du taux normal précisés

- 2-2** À compter du 1^{er} janvier 2006, relèvent du taux normal les travaux réalisés sur une période de deux ans au plus, concourant à la production d'un immeuble neuf au sens de critères légalement définis ou qui aboutissent à la création de surfaces significatives (art. 88).

► Notion d'immeuble neuf

2-3 La notion de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf est précisée.

Constituent ainsi des livraisons à soi-même d'immeubles soumises au taux normal (CGI art. 257-7°-1 c modifié) les travaux réalisés sur une période de deux ans au plus, et portant sur des immeubles existants, qui consistent en une surélévation, ou qui rendent à l'état neuf (art. 88) :

- soit la majorité des fondations,
- soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage,
- soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement,
- soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en Conseil d'État, dans une proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux.

Les éléments de second œuvre seraient les planchers, les huisseries extérieures, les cloisons intérieures, les installations sanitaires et de plomberie, les installations électriques et le système de chauffage pour les installations réalisées en métropole. Pour l'application du taux normal de TVA, il faudrait que les travaux rendent à l'état neuf plus de 50 % (en l'absence de ratio plus élevé dans le décret) de chacun des éléments susmentionnés. Dès lors qu'un seul élément parmi les six faisant l'objet de travaux serait en deçà de ce ratio, le taux réduit serait applicable à l'ensemble des travaux de second œuvre.

► Critère de superficie

2-4 Sont également soumis au taux normal les travaux réalisés sur une période de deux ans au plus à l'issue desquels la surface de plancher hors œuvre nette (SHON) des locaux existants, majorée, le cas échéant, des surfaces des bâtiments d'exploitations agricoles (c. urb. art. R 112-2 d), est augmentée de plus de 10 % (art. 88 II-1°; CGI art. 279-0 bis 2 modifié).

Obligations du preneur des travaux

2-5 On rappelle que seuls les travaux facturés directement au client (preneur des travaux) bénéficient du taux réduit. Ce taux s'applique quelle que soit la qualité du preneur des travaux (propriétaire, client, syndicat de copropriétaires...). Pour en bénéficier, il doit respecter certaines obligations qui sont précisées et complétées de la façon suivante.

Le preneur doit (art. 88-II-3°; CGI art. 279-0 bis 3 modifié) :

- attester que ces travaux se rapportent à des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans et, dorénavant, qui ne répondent pas aux nouveaux critères de l'immeuble neuf (voir § 2-3). Lorsque les mentions portées sur l'attestation que le preneur des travaux remet au prestataire s'avèrent inexactes, le preneur est solidaire du paiement du complément de taxe dû;
- conserver copie de cette attestation, ainsi que les factures ou notes émises par les entreprises ayant réalisé des travaux jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la réalisation des travaux.

L'administration pourra demander au preneur des justifications relatives aux travaux à raison desquels il a bénéficié du taux réduit de la TVA (CGI, LPF, art. L. 16 A modifié).

TRANSMISSION D'UNE UNIVERSALITÉ DE BIENS : DISPENSE TOTALE DE TVA

Rappel des dispositions

► Opérations taxables

- 2-6** Les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA (CGI art. 256). Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles relèvent en principe du régime de la TVA immobilière. Les livraisons à soi-même sont soumises, sauf exceptions, au régime général de la TVA.

► Deux cas de dispense de TVA

2-7 Transmission ou apports de biens mobiliers d'investissement

Ces transmissions ou apports sont soumis à la TVA dans la mesure où les biens concernés ont auparavant ouvert droit à déduction de cette taxe chez le cédant ou l'apporteur.

Toutefois, l'imposition n'est pas exigée si ces cessions ou apports interviennent entre redevables de la TVA dans le cadre d'une transmission à titre gratuit ou à titre onéreux d'une universalité totale ou partielle de biens. Dans ce cas, le bénéficiaire doit s'engager, dans l'acte de cession ou d'apport, à procéder ultérieurement aux régularisations éventuelles de la TVA déduite qui auraient été exigibles si le cédant ou l'apporteur avait continué à utiliser le bien et à soumettre à la TVA les cessions ultérieures. Le cédant ou l'apporteur est alors lui-même dispensé de procéder aux régularisations (CGI, ann. II, art. 210 ; voir *RF* 942, § 92).

2-8 Apports de biens immobiliers lors d'une opération de fusion

L'administration fait abstraction des fusions pour l'application de la TVA sous réserve que les sociétés ou collectivités participant à ces opérations soient passibles de l'impôt sur les sociétés (CGI art. 206).

Cette solution s'applique quelle que soit la destination des immeubles compris dans l'apport fusion et s'applique aux scissions et apports partiels d'actifs (CGI art. 817).

Les actes de fusion ne donnent pas lieu à la perception de la TVA pour les immeubles qui entrent dans le champ d'application de la TVA immobilière. Ils sont passibles du seul droit fixe d'enregistrement (CGI art. 816-I). En revanche, les immeubles considérés sont censés ne pas être sortis du champ d'application de la taxe, de sorte que leur mutation ultérieure sera passible de cette taxe, le cas échéant, sauf possibilité, pour les sociétés redevables, d'utiliser les droits à déduction nés du chef des sociétés absorbées ou apporteurs.

Nouvelles dispositions : dispense totale de TVA

- 2-9** À compter du 1^{er} janvier 2006, la transmission d'une universalité de biens totale ou partielle à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, ne donne pas lieu à la constatation d'une livraison de biens ou d'une prestation de services taxable (art. 89 ; CGI art. 257 bis nouveau). En conséquence, les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations indiquées ci-dessous (voir § 2-10) sont dispensées de TVA lorsqu'elles sont réalisées lors de la transmission d'une universalité de biens.

► Opérations dispensées de TVA

2-10 Sont dispensées de TVA lorsqu'elles sont réalisées entre redevables de la TVA :

- les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles (CGI art. 257-7°) ;
- les opérations qui portent sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels ou commerciaux (CGI art. 257-6°).

► Transmission d'une université totale ou partielle de biens

2-11 Pour être dispensées de TVA, ces opérations doivent être réalisées lors de la transmission à titre gratuit ou à titre onéreux ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens.

Il est précisé que ces opérations sont réputées inexistantes pour l'application des dispositions de l'article 257-7° 2 du CGI.

Cette dispense de TVA est donc susceptible de s'appliquer lors de la transmission ou de l'apport en société de l'ensemble d'une entreprise, d'une exploitation ou d'une branche complète d'activité (mutations de fonds de commerce, apports globaux réalisés dans le cadre d'une opération de fusion ou d'absorption, apports partiels à l'occasion de la restructuration d'un groupe...).

Une branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division 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.

► Conditions

2-12 Le bénéficiaire du transfert doit avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock.

Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant. Il doit s'engager à procéder ultérieurement aux régularisations éventuelles de la TVA déduite par le cédant qui auraient été exigibles si ce dernier avait continué à utiliser le bien et à soumettre à la TVA les cessions ultérieures.

► Déclaration de TVA

2-13 Le montant total hors taxe des opérations réalisées dans le cadre de ces nouvelles dispositions et dont a bénéficié l'assujetti ou qu'il a réalisées doit être mentionné sur la déclaration de TVA (art. 89-II ; CGI art. 287-5 c nouveau).

Conséquences en droits d'enregistrement

► Cessions de marchandises neuves

2-14 Les ventes de marchandises neuves corrélatives à la cession ou à l'apport en société d'un fonds de commerce sont exonérées de tout droit proportionnel d'enregistrement lorsqu'elles entrent dans le champ d'application de la TVA c'est-à-dire lorsqu'elles donnent lieu à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée ou lorsqu'elles sont dispensées de TVA en application des nouvelles dispositions (art. 89-III ; CGI art. 723 modifié).

► Mutations à titre onéreux d'immeubles

2-15 Les opérations immobilières qui entrent dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient taxées ou dispensées de cette taxe, suivent les mêmes règles de taxation en droits d'enregistrement.

2-16 Immeubles bâtis

Les mutations à titre onéreux d'immeubles bâtis qui entrent dans le champ d'application de la TVA sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,60 % majoré d'une taxe de 0,10 % depuis le 1^{er} janvier 2006 (CGI art. 1594 F quinquies modifié).

2-17 Terrains à bâtir

Les acquisitions de terrains à bâtir sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droit d'enregistrement lorsqu'elles entrent dans le champ d'application de la TVA (CGI art. 1594-0 GA).

Cette exonération est notamment subordonnée à la condition que l'acte d'acquisition contienne l'engagement, par l'acquéreur, de construire dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acte.

Depuis le 1^{er} janvier 2006, ces acquisitions de terrains à bâtir entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière sont également soumises à un droit fixe d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière de 125 €.

► Apports en sociétés**2-18** Les apports entrant dans le champ d'application de la TVA (taxés au dispensés de TVA) sont soumis au droit fixe (art. 89-IV; CGI art. 810 IV modifié).

Il est précisé :

- que les apports réalisés lors de la constitution de la société sont exonérés de droit fixe,
- et que, depuis le 1^{er} janvier 2006, le droit fixe de 230 € est porté à 375 € ou 500 € selon que le capital social est < ou ≥ à 225.000 €.

ENTREPRISES DE NÉGOCE INTERNATIONAL : DISPENSE DE CAUTION POUR LE PAIEMENT DE LA TVA

Dispense de caution**2-19** Les entreprises accomplissant des opérations de négoce international ne peuvent disposer des marchandises conduites dans les bureaux de douane ou dans les lieux désignés par le service des douanes sans l'autorisation du service et sans que les droits et taxes n'aient été préalablement payés, consignés ou garantis (c. douanes art. 114). Un crédit d'enlèvement des marchandises permet toutefois aux redevables d'enlever leurs biens moyennant le paiement d'une caution.

À compter du 1^{er} janvier 2006, le caractère obligatoire du cautionnement par un tiers garant du report de paiement de la TVA due au titre du dédouanement des marchandises est supprimé (art. 91 ; c. douanes art. 114 1 bis et 1 ter nouveau).

Les redevables (plateformes logistiques, portuaires et aéroportuaires notamment) peuvent désormais enlever leurs marchandises au fur et à mesure des vérifications et avant liquidation et acquittement des droits et taxes exigibles sans être tenus de payer une caution.

Conditions**2-20** La dispense de caution est accordée aux personnes qui :

- satisfont à certaines de leurs obligations comptables (dont la liste sera fixée par décret en Conseil d'État),
- et ne font l'objet ni d'une inscription non contestée du privilège du Trésor ou de la sécurité sociale, ni d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

ENTREPRISES ÉTRANGÈRES RÉALISANT DES OPÉRATIONS EN FRANCE: AUTOLIQUIDATION DE LA TVA

2-21 Le principe de l'autoliquidation de la TVA, entre les mains de l'acquéreur des biens ou du preneur des services, est généralisé lorsque le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France (art. 94; CGI art. 283-1 modifié).

En principe, la TVA exigible au titre d'une opération doit, sauf cas particulier du régime dit « suspensif », être acquittée par la personne qui réalise cette opération (CGI art. 283 ; voir « La TVA », RF 942, § 519).

Ainsi, lorsqu'une personne non établie en France est redevable de la TVA, elle doit s'identifier auprès de l'administration aux fins d'y accomplir ses obligations fiscales. Pour l'accomplissement des formalités qui leur incombent, les entreprises étrangères établies dans l'UE ont la possibilité de désigner un mandataire et celles établies en dehors de l'UE sont tenues de faire accréditer un représentant fiscal.

À partir du 1^{er} septembre 2006, le principe de l'autoliquidation de la TVA entre les mains de l'acquéreur des biens ou du preneur des services est généralisé lorsque:

- le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France,
- et lorsque son client est lui-même identifié à la TVA en France.

Ainsi lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un fournisseur ou prestataire établi hors de France, la TVA est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur identifié à la TVA en France.

La charge de l'obligation fiscale est ainsi transférée du fournisseur sur le client redevable de la TVA. La TVA est collectée et déduite sur la même déclaration.

DROIT À DÉDUCTION: VÉHICULES UTILISÉS PAR LES EXPLOITANTS DE REMONTÉES MÉCANIQUES

2-22 Les véhicules professionnels font habituellement l'objet d'une récupération de TVA. Ceux susceptibles d'être utilisés pour le transport de personnes sont considérés comme non professionnels et donc exclus du droit à déduction. Entrent dans cette dernière catégorie les véhicules équipés de cabines et de cinq portes utilisés par les exploitants de remontées mécaniques.

Pour les opérations réalisées à partir du 1^{er} janvier 2006, la TVA afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services concernant les véhicules ou engins tout terrain affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables est déductible, à condition que les véhicules soient certifiés par le service technique des remontées mécaniques et des transports guidés (STRMTG) (art. 93; CGI art. 273 septies C nouveau).

EXPORTATIONS À CARACTÈRE TOURISTIQUE: LIVRAISONS DE BIENS EXONÉRÉES

2-23 Les livraisons portant sur des biens à emporter dans les bagages personnels des voyageurs sont exonérées selon la procédure du bordereau de vente (voir RF 942, § 488).

L'exonération de TVA est accordée exclusivement aux livraisons faites à des voyageurs, quelle que soit leur nationalité, qui résident hors de l'UE (CGI art. 262-I-2°).

La liste des produits dont la livraison est susceptible d'être exonérée est étendue aux produits alimentaires solides et liquides ainsi qu'aux pierres précieuses non montées (art. 92; CGI art. 262-I-2° b modifié).

Restent soumises à la TVA les ventes de tabacs manufacturés, de marchandises qui correspondent par leur nature ou leur qualité à un approvisionnement commercial et de marchandises frappées d'une prohibition de sortie.

Il est rappelé que l'exonération s'applique si les conditions suivantes sont réunies :

- le voyageur n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle en France ou dans un autre État membre de l'UE;
- les biens doivent être transportés hors de l'UE dans un délai de trois mois;
- la valeur globale de la livraison doit excéder 175 €, TVA comprise.

TAXES DIVERSES

Taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles

2-2.4 La taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles comprend une partie variable, temporairement plafonnée, et une partie forfaitaire (CGI art. 302 bis MB; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 6850). Le taux du plafonnement est reconduit pour 2006. Pour les périodes d'imposition débutant en 2006, la partie variable est donc limitée à 120 % des sommes acquittées en 2002 au titre de certaines taxes parafiscales. En revanche, le plafonnement est supprimé pour les périodes d'imposition débutant en 2007 et 2008 (art. 80; CGI art. 302 bis MB modifié). Une refonte de l'ensemble du dispositif a, par ailleurs, été évoquée durant les débats et pourrait avoir lieu en 2006.

TIPP et TICGN remboursées aux agriculteurs

2-2.5 Les chefs d'exploitations ou d'entreprises agricoles ont pu demander un remboursement rétroactif de taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) égal à 4 € par hectolitre de gazole utilisé sous condition d'emploi (c'est-à-dire le fioul domestique) acquis entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre 2004 (loi 2004-1484, art. 33; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, §§ 6971 et 6972).

Ce dispositif est reconduit et étendu à la TIPP supportée au titre du fioul lourd indice 24 et à la taxe intérieure sur la consommation sur le gaz naturel (TICGN). Le remboursement s'applique aux carburants acquis du 1^{er} janvier au 31 décembre 2005 (pour les tarifs, voir tableau ci-après). Un décret fixera bientôt les destinataires à qui les demandes de remboursement devront être adressées et les règles pratiques qu'elles devront respecter (art. 5).

Carburant acquis	Montant du remboursement	
	Quantités acquises du 1 ^{er} janvier au 31 août 2005	Quantités acquises du 1 ^{er} septembre au 31 décembre 2005
Gazole (fioul domestique) indice 22	4 €/hectolitre	5 €/hectolitre
Fioul lourd indice 24	0,925 €/100 kg net	
Gaz	0,71 €/1 000 kWh	0,95 €/1 000 kWh

Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)

2-2.6 La TGAP due au titre des déchets (c. douanes art. 266 sexies; « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 6921) est étendue aux opérations de transferts de ces déchets de la France vers d'autres États (art. 85; c. douanes art. 266 sexies, septies et octies modifiés).

Le tarif unitaire de la TGAP applicable aux installations de stockage de déchets ménagers et assimilés non autorisées est, par ailleurs, porté de 18,29 € à 36 € (art. 86; c. douanes art. 266 nonies modifié).

3 Fiscalité des particuliers et du patrimoine

Nous commentons dans cet article les mesures de la loi de finances rectificative pour 2005 qui portent sur l'impôt sur le revenu et les droits de mutation à titre gratuit.

Loi 2005-1720 du 30 décembre 2005, JO du 31, p. 20654

L'ESSENTIEL

- Les plus-values sur titres de sociétés à l'IS sont réduites d'un tiers pour chaque année de détention à partir de la septième et sont donc totalement exonérées au-delà de huit années de détention.
- Certains dirigeants peuvent bénéficier des abattements ou de l'exonération totale dès l'imposition des revenus de 2006 lorsqu'ils cèdent les titres, acquis ou souscrits avant 2006, de la PME dans laquelle ils exercent leurs fonctions à l'occasion de leur départ à la retraite.
- Pour les personnes autres que ces dirigeants, le point de départ du délai de détention des titres acquis avant 2006 est fixé au 1^{er} janvier 2006.
- Les rachats par une société de ses propres titres à ses associés ou actionnaires peuvent donner lieu à l'imposition d'une plus-value.
- Les plus-values réalisées à partir de 2006 ne pourront plus bénéficier du régime de report d'imposition conditionnel.
- Les non-résidents peuvent bénéficier d'une exonération des plus-values immobilières pour deux résidences en France.
- Dès l'imposition des revenus 2005, les règles fiscales d'évaluation des avantages en nature sont alignées sur les règles applicables pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.
- Le régime des salariés expatriés est étendu à l'activité de prospection commerciale et les conditions d'exonération sont redéfinies.
- Le régime spécial d'imposition sur le revenu des « impatriés » est amélioré.
- Le prélèvement libératoire n'est plus obligatoire, à partir de 2006, pour les revenus versés hors de France à des personnes ayant en France leur domicile ou leur siège social.
- Le crédit d'impôt pour véhicules propres fait l'objet de divers aménagements applicables à partir de l'imposition des revenus de 2006 ; il est notamment étendu aux véhicules exclusivement électriques.
- Les reports d'imposition expirés à la date du transfert du domicile hors de France sont rétablis pour les contribuables ayant transféré leur domicile dans un État de l'UE, en Islande ou en Norvège avant le 1^{er} janvier 2005.
- Les héritiers, donataires ou légataires peuvent, dans certaines conditions, apporter les titres faisant l'objet d'un engagement de conservation à une holding, sans remise en cause de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit.

EXONÉRATION PROGRESSIVE DES PLUS-VALUES SUR VALEURS MOBILIÈRES

Abattement sur la plus-value

3-1 Les gains nets de cession à titre onéreux de certaines valeurs mobilières et droits sociaux sont diminués d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention à partir de la septième. Ces plus-values sont, par conséquent, totalement exonérées et les moins-values cessent d'être imputables au-delà de la huitième année de détention (art. 29-I à 2-VI; CGI art. 150-0 D bis et 150-0 D ter nouveaux).

Compte tenu des modalités de décompte de la durée de détention (voir § 3-11), le régime d'exonération progressive s'applique (art. 29-XVII) :

- aux cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2013 par les dirigeants de PME qui partent en retraite (CGI art. 150-0 D ter) ;
- aux cessions réalisées à partir de 2012 par les personnes autres que ces dirigeants (CGI art. 150-0 D bis). Ces contribuables ne bénéficieront donc d'une exonération totale pour la première fois qu'au titre des cessions réalisées en 2014.

Schéma d'imposition des plus-values

Cession des titres	Abattement	Fraction imposable
Avant la fin de la sixième année de détention (1)	Néant	100 %
À partir de la septième année de détention (1)	1/3	66,66 %
À partir de la huitième année de détention (1)	2/3	33,33 %
À partir de la neuvième année de détention (1)	3/3	0 %

(1) Sur le point de départ de la durée de détention, voir tableau § 3-13.

Conditions générales d'application de l'abattement

► Nature des cessions ouvrant droit à l'abattement

3-2 L'abattement s'applique sur certaines plus-values qui relèvent du régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (CGI art. 150-0 A I-1; voir « Plus-values des particuliers », RF 929, §§ 40 à 46), sauf exclusions visées ci-après et aux paragraphes 3-3 et 3-5.

Il est réservé aux plus-values réalisées par les personnes physiques dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé à l'occasion de la cession, à titre onéreux, directement ou par personne interposée (voir RF 929, §§ 70 à 81) :

- d'actions ou de parts sociales ;
- de l'usufruit ou de la nue-propriété de ces actions ou parts.

Les contribuables qui réalisent ces plus-values dans le cadre de leur activité professionnelle ou qui relèvent des BNC en raison du caractère quasi professionnel des opérations d'achat-revente de titres ne sont pas visés par ce régime.

Les cessions de titres acquis en exercice de **bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise (BCE)** donnent lieu à l'application de l'abattement sur l'ensemble du gain imposable à 16 % (ou à 30 % si le bénéficiaire totalise moins de 3 ans d'ancienneté dans l'entreprise à la date de la cession).

Lorsque les titres cédés ont été acquis dans le cadre du régime d'attribution d'**actions gratuites** aux salariés et mandataires sociaux (CGI art. 200 A-6 bis et 80 quaterdecies; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 11447), l'abattement :

- s'applique à la plus-value de cession des titres ;
- ne s'applique pas, en revanche, à l'avantage (ou au gain d'acquisition) qui ne relève pas du régime de droit commun des plus-values sur valeurs mobilières.

► Plus-values exclues de l'abattement

3-3 L'abattement ne s'applique pas à l'avantage taxé lors de la cession, après l'expiration du délai d'indisponibilité, de titres acquis en exercice de stock options (CGI art. 163 bis C-I).

Il ne s'applique pas, non plus, aux plus et moins-values sur autres valeurs mobilières (obligations, titres participatifs...) et sur titres (pour les moins-values, voir § 3-17) :

- de SOFICA ou de SOFIPÊCHE;
- de sociétés d'investissement (CGI art. 208-1° bis), de SDR, de SCR, de SUIR pendant la période au cours de laquelle elles bénéficient de l'exonération d'IS;
- de SICAV, de FCP et de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV; voir § 4-30) ;
- de sociétés de même nature établies hors de France et soumises à un régime fiscal équivalent.

► Trois conditions exigées des sociétés émettrices

3-4 Régime fiscal et siège

La société dont les titres ou droits sont cédés doit, en premier lieu, remplir les deux conditions suivantes :

- elle est passible de l'IS, même si elle est exonérée totalement ou partiellement, ou d'un impôt équivalent ou a opté pour cet impôt;
- son siège social est situé dans un État de l'UE, en Islande ou en Norvège.

3-5 Activité: exclusion des sociétés de gestion

Outre les deux conditions ci-dessus, le régime d'exonération progressive est réservé aux titres de sociétés qui (CGI art. 150-0 D bis-II 2° c nouveau) :

- soit exercent une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier,
- soit ont pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant ces mêmes activités.

Cette condition doit être remplie de manière continue pendant les 5 années précédant la cession.

En raison de la condition d'exclusivité de l'objet social, seules sont concernées les sociétés dont l'actif est composé en quasi-totalité de titres de sociétés opérationnelles. La cession de titres de sociétés ayant pour objet de gérer des titres de participation et des titres de placement est exclue du régime de l'abattement.

De plus, un seul niveau d'intermédiation est autorisé.

► Détention continue des titres ou droits

3-6 L'abattement s'applique indifféremment aux cessions de titres :

- au porteur
- ou détenus au nominatif.

Mais, quelles que soient les modalités de détention des titres, l'abattement ne s'applique qu'aux titres ou droits détenus de manière continue. Ainsi, en cas de transmission à titre gratuit, le donataire, l'héritier ou le légataire ne bénéficiera lui-même de l'abattement, lors de la cession des titres ou droits reçus par donation ou par succession, que s'il les a détenus pendant plus de six ans.

Le contribuable doit être en mesure de justifier de la durée et du caractère continu de la détention des titres ou droits cédés. Ses obligations déclaratives seront fixées par décret.

Conditions particulières applicables aux dirigeants de PME**► Entrée en vigueur dès 2006**

3-7 Pour les dirigeants de PME qui cèdent les titres ou droits, acquis ou souscrits avant le 1^{er} janvier 2006, de la société dans laquelle ils exercent leur fonction pour partir à la retraite, l'abattement d'1/3 ou des 2/3, ou encore l'exonération totale, est susceptible d'être appliqué dès l'imposition des revenus de 2006 sous réserve que les conditions générales soient remplies (voir §§ 3-2 à 3-6) et, en outre, que les conditions indiquées dans les trois paragraphes ci-après soient réunies (CGI art. 150-0 D ter).

Pour les titres acquis ou souscrits à partir de 2006, ces dirigeants sont placés sous le régime de droit commun. Le caractère temporaire de leur régime spécifique s'explique par le fait que, à partir de 2014, l'ensemble des contribuables pourra bénéficier d'une exonération totale des plus-values de cession de titres au terme de 8 années de détention.

► Dirigeants concernés

3-8 Le cédant doit remplir l'ensemble des conditions suivantes :

- il a exercé, au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés, l'une des fonctions prévues en matière d'ISF pour l'exonération des biens professionnels (CGI art. 885 O bis-1^o) et ce, de manière continue pendant les 5 années précédant la cession et dans les conditions prévues pour l'exonération d'ISF (voir « L'impôt de solidarité sur la fortune », RF 925, §§ 257 à 275 et FH 3117-2) ;

- il a détenu de manière continue, pendant les 5 années précédant la cession, au moins 25 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés et ce, directement ou par personne interposée, ou encore par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs ;

- il cesse, dans l'année suivant la cession, toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et fait valoir ses droits à la retraite. Le délai accordé au dirigeant pour son départ en retraite lui permet ainsi, le cas échéant, d'accompagner temporairement le repreneur après la cession.

En outre, si les titres ou droits sont cédés à une entreprise, le cédant ne doit détenir, directement ou indirectement, aucun droit de vote ou aucun droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Si cette condition cesse d'être respectée à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession, l'abattement est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle cette condition cesse d'être remplie (CGI art. 150-0 D ter-IV).

► Quotité minimale de titres ou droits cédés

3-9 La cession doit porter :

- soit sur l'intégralité des actions, parts ou droits démembrés détenus par le cédant dans la société dont les titres ou droits sont cédés,

- soit, s'il détient plus de 50 % des droits de vote, sur plus de 50 % des droits de vote,

- soit, en cas de la seule détention de l'usufruit, sur plus de 50 % des droits dans les bénéfices sociaux.

► La société dont les titres ou droits sont cédés est une PME

3-10 La société dont les titres ou droits sont cédés doit être une PME au sens communautaire, c'est-à-dire remplir l'ensemble des conditions suivantes :

- elle emploie moins de 250 salariés au 31 décembre de l'une des trois années précédant celle de la cession;
- le chiffre d'affaires réalisé au cours du dernier exercice clos est inférieur à 50 M€ ou le total de son bilan à la clôture du dernier exercice est inférieur à 43 M€;
- elle n'est pas détenue (capital ou droits de vote), à hauteur de 25 % ou plus, par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux deux conditions ci-avant (nombre de salariés et chiffre d'affaires ou de bilan). Cette condition s'apprécie de manière continue au cours du dernier exercice clos.

Pour la détermination du seuil de 25 %, il n'est pas tenu compte des participations des sociétés de capital-risque, des FCPR, des SDR, des SFI et des SUIR, sous réserve qu'il n'y ait pas de liens de dépendance (au sens de l'article 39-12 du CGI) entre ces sociétés ou fonds et la société dont les titres ou droits sont cédés; cette condition s'apprécie également de manière continue au titre du dernier exercice clos.

Calcul de la durée de détention des titres cédés

► Durée décomptée par année civile

3-11 Pour le décompte de la durée de détention des titres cédés qui détermine le principe d'application et la quotité d'abattement applicable, tous les titres acquis ou souscrits au cours d'une même année sont réputés avoir été acquis ou souscrits au 1^{er} janvier de cette même année (art. 29-I; CGI art. 150-0 D bis-V).

→ EXEMPLE En 2006, un contribuable souscrit :

- 15 titres d'une société A le 15 janvier;
- 15 titres de cette même société A le 5 août.

Les 30 titres de la société A sont cédés le 30 janvier 2012. Plus-value de cession : 3 000 €.

Tous les titres cédés sont réputés avoir été détenus depuis le 1^{er} janvier 2006.

Plus-value imposable : $3\,000 - (3\,000 \times 1/3) = 2\,000$ €.

► Le cédant est un dirigeant de PME partant à la retraite

3-12 Pour les titres ou droits acquis ou souscrits avant 2006 et cédés par les dirigeants, la durée de détention est calculée :

- en principe à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits cédés,
- ou à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle interviennent certains événements particuliers indiqués dans le tableau ci-après.

Par ailleurs, lorsque le contribuable a précédemment cédé des titres ou droits de cette même société et que la plus-value a été déterminée en retenant un prix moyen pondéré d'acquisition (CGI art. 150-0 D-3; voir *RF* 929, § 200), le nombre de titres ou droits cédés antérieurement est réputé avoir été prélevé en priorité sur les titres ou droits acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes.

► Le cédant est un contribuable autre qu'un dirigeant partant en retraite

3-13 Lorsque le cédant ne remplit pas les conditions pour bénéficier du régime propre aux dirigeants partant en retraite, le point de départ de la durée de détention des titres ou droits cédés est calculé :

- pour les droits ou titres acquis ou souscrits avant 2006, à partir du 1^{er} janvier 2006;
- pour les droits ou titres acquis ou souscrits à partir de 2006, à compter du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou, si cette date

est postérieure, à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle interviennent certains événements particuliers.

Les modalités de décompte du délai sont résumées dans le tableau ci-après.

Point de départ de la durée de détention		
Nature de la cession	Date à retenir	
	Cession par un dirigeant	Cession par une autre personne
Titres ou droits acquis ou souscrits avant 2006	1 ^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits	1 ^{er} janvier 2006 ou 1 ^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits si elle est postérieure
Titres ou droits cédés par une personne interposée (1)	1 ^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par cette personne interposée	1 ^{er} janvier 2006 ou 1 ^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par cette personne interposée si elle est postérieure
Cession de titres ou droits reçus dans le cadre d'une opération d'échange ou d'apport	1 ^{er} janvier de l'année d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange	1 ^{er} janvier 2006 ou 1 ^{er} janvier de l'année d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange si elle est postérieure
Cession de titres ou droits de sociétés ayant opté pour l'IS ou à un impôt équivalent	1 ^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'option pour l'IS ou l'impôt équivalent est exercée	1 ^{er} janvier 2006 ou 1 ^{er} janvier de l'année d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange si elle est postérieure
Cession de titres ou droits de SARL ayant renoncé à l'option pour le régime des sociétés de personnes	1 ^{er} janvier de l'année de la renonciation à l'option	1 ^{er} janvier 2006 ou 1 ^{er} janvier de l'année de la renonciation à l'option si elle est postérieure
Cession des titres ou droits après la clôture d'un PEA ou retrait du plan après la huitième année	1 ^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le cédant a cessé de bénéficier, pour ces titres, de l'exonération des produits et plus-values (CGI art. 157-5° bis; voir RF 929, § 630) ou de la rente viagère (CGI art. 157-5° ter; voir RF 929, § 621)	1 ^{er} janvier 2006 ou 1 ^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le cédant a cessé de bénéficier, pour ces titres, de l'exonération des produits et plus-values si elle est postérieure

(1) Sont visées les opérations réalisées, notamment, par les sociétés civiles de portefeuille. Corrélativement, l'associé qui cède ses parts de la société interposée ne bénéficie pas de l'abattement (voir § 3-5).

► Cession de titres ou droits acquis à des dates différentes : règle premier entré - premier sorti

3-14 Lorsque les titres ou droits cédés appartiennent à une série de titres ou droits de même nature acquis ou souscrits à des dates différentes, la cession est réputée porter sur les titres ou droits acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes (CGI art. 150-0 D bis-IV).

La loi transpose ainsi, pour l'appréciation de la durée de détention des titres, les principes de calcul des plus-values sur titres en vigueur dans le cadre des plus-values professionnelles. On notera que cette méthode n'est pas applicable, en revanche, pour le calcul de la plus-value elle-même qui reste déterminée en faisant application, le cas échéant, de la règle du prix moyen d'achat pondéré.

→ EXEMPLE *Un contribuable a acquis successivement :*

- 10 titres d'une société S au cours de l'année N ;
 - 12 titres de la même société S au cours de l'année N + 4.
- Il cède 15 titres de cette société S au cours de l'année N + 10.

Pour le calcul de la durée de détention, les 15 titres cédés sont considérés comme incluant :

- les 10 titres acquis en N qui bénéficieront d'une exonération totale de la plus-value;
- et 5 titres acquis en $N + 4$ qui bénéficieront d'un abattement d'1/3.

Modalités d'application de l'abattement

► Abattement appliqué sur la plus-value

3-15 Sous réserve des règles indiquées ci-après, l'abattement est déduit du montant de la plus-value calculé en faisant application des dispositions de droit commun des plus-values sur valeurs mobilières (CGI art. 150-0 D bis-I-1 nouveau).

Ainsi, en particulier, lorsque la cession porte sur des titres ou droits de même nature acquis ou souscrits à des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la valeur moyenne pondérée d'acquisition (CGI art. 150-0 D-3; voir RF 929, § 200).

► Sommes versées en exécution d'une clause d'indexation

3-16 L'abattement s'applique sur le complément de prix reçu par le cédant en exécution d'une clause d'indexation (CGI art. 15-0 A-I-2; voir RF 929, §§ 146 et 275). Toutefois, dans cette hypothèse, l'abattement sur la plus-value égale au complément de prix est limité à celui qui a été retenu lors de la cession des titres.

→ **EXEMPLE** *Un contribuable ayant bénéficié d'un abattement d'1/3 sur une plus-value de cession de titres perçoit un complément de prix en exécution d'une clause d'indexation.*

Quel que soit le délai écoulé depuis la date de la cession, la plus-value due sur le complément de prix, et imposée au titre de l'année au cours de laquelle il est perçu, est elle-même réduite d'1/3.

► Moins-values

3-17 L'abattement s'applique aux plus-values comme aux moins-values. En effet, les moins-values imputables sont retenues pour leur montant après application de l'abattement pour durée de détention ; il en résulte que les moins-values sur titres réalisées après plus de 8 années de détention ne peuvent pas être prises en compte. Cette restriction découle de l'application du principe général selon lequel les pertes ne peuvent être imputées sur des plus-values de même nature que si elles résultent d'opérations imposables (voir RF 929, § 243).

La plus-value sur laquelle l'imputation est opérée, le cas échéant, est elle-même déterminée après application de l'abattement.

Toutefois, l'abattement ne s'applique pas aux pertes constatées sur les titres de sociétés en difficulté (CGI art. 150-0 D-12 et 13; voir RF 929, §§ 249 à 259); ces pertes demeurent imputables en totalité, quelle que soit la durée de détention des titres.

Effet de l'abattement sur l'application d'autres règles fiscales

3-18 Le montant de l'abattement appliqué sur la plus-value :

- doit être mentionné par le contribuable sur la déclaration de revenus au même titre, par exemple, que les bénéficiaires exonérés des entreprises nouvelles (art. 29-II; CGI art. 170-1 modifié);
- est ajouté au montant des revenus et plus-values retenu pour le calcul du revenu de référence (art. 29-III; CGI art. 1417-IV-1° a bis modifié) ;
- est ajouté aux revenus à prendre en compte pour l'exercice du droit à restitution des impositions excédant 60 % des revenus du contribuable (CGI art. 1649-0 A-4 a modifié; voir FH 3129, § 3-52);

- n'est pas pris en compte pour le calcul des prélèvements sociaux additionnels dus au titre des revenus du patrimoine (CGI art. 1600-0 G-I et c. séc. soc. art. L. 136-6 modifiés). En effet, la CSG, la CRDS et le prélèvement social (2,3 % avec sa contribution additionnelle) sont calculés sur la plus-value avant application de l'abattement.

AUTRES AMÉNAGEMENTS DU RÉGIME D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES SUR VALEURS MOBILIÈRES

Rachats par une société de ses propres titres à ses actionnaires ou associés personnes physiques

3-19 La loi aménage le régime fiscal des rachats, par une société, de ses propres titres au profit de ses actionnaires personnes physiques afin de prendre en compte les plus-values effectivement réalisées et, corrélativement, les moins-values subies lors de ces rachats (art. 29-VII à XIV et XVII-B).

Indépendamment des règles applicables en matière de revenus distribués (voir § 3-20), le rachat par une société émettrice de ses propres titres réalisé à partir du 1^{er} janvier 2006 peut, le cas échéant, constituer désormais, pour l'actionnaire personne physique, un fait générateur d'imposition de plus-value (CGI art. 150-0 A-II-6 nouveau).

► Imposition du revenu distribué

3-20 Le rachat, par une société passible de l'IS, de ses propres titres réalisé en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes s'analyse comme une distribution de revenus au sens des articles 109 (revenu distribué de source française) et 120 (revenu distribué de source étrangère) du CGI.

Le montant du revenu distribué imposable est égal, avant abattement de 40 % (voir FH 3117, § 3-4 et FH 3129, § 3-7), à l'excédent du prix de rachat des titres annulés (CGI art. 112-1°, 120-3° et 161; voir RF 929, § 329):

- sur le montant des apports compris dans la valeur nominale des titres,
 - ou sur le prix ou la valeur d'acquisition, s'il est supérieur au montant des apports.
- Les pertes en capital réalisées par les actionnaires personnes physiques (prix de rachat inférieur au montant des apports ou au prix d'acquisition) ne font l'objet d'aucune déduction.

Le montant unitaire des apports, déterminé à partir du bilan de la société émettrice des titres, est égal au montant des apports reçus par la société (comptes de capital, primes d'émission, de fusion,...) divisé par le nombre de titres de la société à la date du rachat.

► Imposition d'une plus ou moins-value

3-21 Le gain net (plus ou moins-value) réalisé lors d'un rachat par une société de ses propres titres est égal à la différence entre (CGI art. 150-0 A-II-6):

- le montant du remboursement (prix de rachat) des titres,
- et leur valeur ou prix d'acquisition,

diminuée du montant du revenu distribué imposable à l'impôt sur le revenu au titre du rachat (voir § 3-20).

En outre, lorsque les titres rachetés ont été reçus dans le cadre d'une opération d'échange bénéficiant du sursis d'imposition (CGI art. 150-0 B ou 150 UB-II), le gain net attaché au rachat, déterminé dans les conditions indiquées ci-dessus, est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange diminué, le cas échéant, de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée (CGI art. 150-0 D-9 modifié).

3-22 Seuil de cession

La plus-value n'est imposable et la moins-value imputable que si le seuil annuel de cession de 15 000 € est franchi au titre de l'année du rachat.

Pour l'appréciation de ce seuil de cession, le montant du remboursement des titres (prix de rachat), diminué du montant du revenu distribué imposable à l'impôt sur le revenu au titre du rachat, vient s'ajouter au montant des cessions réalisées par ailleurs au cours de la même année.

3-23 Modalités d'imposition du gain net:

La plus-value réalisée lors du rachat est imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16 %. Elle est également soumise aux prélèvements sociaux additionnels (soit 11 % au total).

La moins-value constatée lors du rachat est imputable sur les plus-values et gains de même nature réalisés au cours de la même année et des dix années suivantes.

→ **EXEMPLE** Soit une société émettrice qui rachète à son actionnaire personne physique 200 titres en 2006.

Prix unitaire d'acquisition par l'actionnaire: 120 €

Montant unitaire des apports (voir § 3-20) à la date du rachat: 130 €

Prix unitaire de rachat: 150 €, soit un montant total de rachat de 30 000 €

→ Revenu distribué imposable (RCM): 20 € par titre (150 € – 130 €), soit 4 000 € au total.

→ Gain net (plus-value imposable): $[(150 € - 120 €) - 20 €] = 10 €$ par titre, soit une plus-value totale de 2 000 €.

→ Montant à prendre en compte pour le calcul du seuil de cession: 30 000 € – 4 000 € = 26 000 €.

La plus-value de 2 000 € est imposable, le seuil annuel de cession de 15 000 € étant franchi au cas présent. Le revenu distribué est quant à lui toujours imposable.

Cession de titres ayant appartenu alternativement au patrimoine professionnel et au patrimoine privé

3-24 Les plus-values sur titres cédés dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, industrielle, commerciale ou libérale relèvent du régime d'imposition des plus-values professionnelles. Quant aux plus-values sur titres cédés dans le cadre de la gestion du patrimoine privé, elles relèvent du régime des plus-values sur valeurs mobilières des particuliers (CGI art. 150-0 A).

Pour les titres ayant figuré alternativement dans le patrimoine privé et le patrimoine professionnel et cédés à partir du 1^{er} janvier 2006, il y a lieu de déterminer plusieurs plus-values (art. 29-XV; CGI art. 151 sexies modifié). Les conditions d'application de cette mesure seront fixées par décret.

La loi transpose ainsi, *mutatis mutandis*, aux plus-values sur valeurs mobilières les règles applicables aux plus-values de cession d'actions données en location (voir FH 3110-2, § 93), elles-mêmes inspirées du régime des plus-values immobilières (voir RF 929, §§ 863 à 868).

Rappelons que, pour les biens figurant ou ayant figuré dans le patrimoine professionnel, il y a lieu de déterminer deux plus-values distinctes soumises à des régimes fiscaux différents:

- la première correspond à la plus-value acquise par le bien depuis la date d'entrée dans le patrimoine professionnel depuis la date de cession ou de retrait; cette plus-value est imposée selon les règles des plus-values professionnelles;

- la seconde correspond à la plus-value de la période au cours de laquelle le bien figurait dans le patrimoine privé et qui relève du régime d'imposition des plus-values des particuliers.

Or, en cas de cession, avant le 1^{er} janvier 2006, de titres ou droits de l'entreprise dans laquelle le cédant exerce son activité professionnelle, cette seconde plus-value échappe à toute imposition dès lors qu'elle correspond à une période d'appartenance antérieure à celle

d'appartenance au patrimoine professionnel. En effet, l'inscription à l'actif ou l'affectation au patrimoine professionnel ne constituait pas une cession au sens des plus-values des particuliers, c'est-à-dire un fait générateur de plus-value.

► Cession de titres affectés au patrimoine professionnel après avoir figuré dans le patrimoine privé

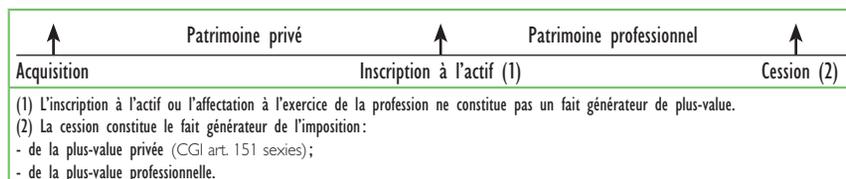
3-25 La plus-value réalisée dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale, industrielle ou libérale est calculée, lorsque les titres ont figuré dans le patrimoine privé depuis leur acquisition avant d'être cédés par l'entreprise dans laquelle le cédant exerce son activité professionnelle, selon les règles (art. 151 sexies-II, 1^{er} al. modifié) :

- des plus-values sur valeurs mobilières des particuliers, d'une part, pour la partie correspondant à la période au cours de laquelle ils figuraient dans le patrimoine privé (CGI art. 150-0 A à 150-0 E). Ainsi, l'abattement pour durée de détention (voir § 3-1) est calculé à partir de la date d'acquisition des titres (voir tableau § 3-13) jusqu'à la date d'entrée dans l'actif professionnel (inscription au bilan ou affectation à l'exercice de la profession);

- des plus-values professionnelles, d'autre part.

Chacune des plus-values (privée et professionnelle) bénéficie, le cas échéant, des exonérations qui lui sont propres. S'agissant de la plus-value privée, rappelons que le franchissement du seuil d'imposition (15 000 €) s'apprécie au moment de la cession des titres ou droits.

La situation applicable aux cessions intervenues à partir du 1^{er} janvier 2006 est résumée dans le schéma suivant.



► Titres du patrimoine privé affectés au patrimoine professionnel puis revenus dans le patrimoine privé

3-26 Lorsque les titres ou droits cédés à titre onéreux ont successivement :

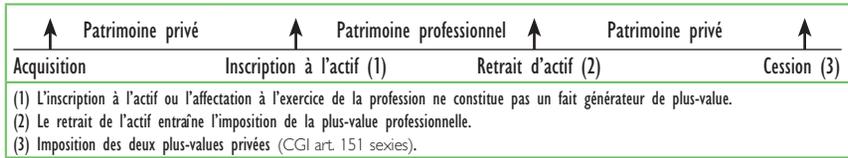
- fait partie du patrimoine privé de l'exploitant,
- puis ont été inscrits à l'actif de l'entreprise ou ont été considérés comme affectés à l'exercice de la profession (CGI art. 93 ou 151 nonies),
- puis sont revenus dans le patrimoine privé,

la plus ou moins-value privée est égale à la somme des plus et moins-values relatives aux périodes de détention dans le patrimoine privé calculées selon les règles des plus-values sur valeurs mobilières des particuliers (CGI art. 150-0 A à 150-0 E).

Ainsi, pour le calcul de l'abattement pour durée de détention (voir § 3-1), la période au cours de laquelle la plus-value est professionnelle n'est pas prise en compte.

Chacune des plus-values (privée et professionnelle) bénéficie, le cas échéant, des exonérations qui lui sont propres. S'agissant de la plus-value privée (ou de la somme des plus-values privées), le franchissement du seuil d'imposition (15 000 €) s'apprécie au moment de la cession des titres ou droits.

La situation applicable aux cessions intervenues à partir du 1^{er} janvier 2006 est résumée dans le schéma suivant.



Fin du régime de report d'imposition conditionnel des plus-values

3-27 L'imposition des plus-values peut être reportée si le produit de la cession est réinvesti, avant le 31 décembre de l'année suivant celle de la cession, dans la souscription au capital initial ou dans une augmentation de capital d'une société créée depuis moins de 15 ans, et dont les titres ne sont pas cotés à la date de la souscription (CGI art. 150-0 C; voir *RF* 929, §§ 284 à 299).

Ce report d'imposition conditionnel (art. 29-XVI) :

- cesse de s'appliquer aux cessions de titres réalisées à partir du 1^{er} janvier 2006 ;
- continue de s'appliquer aux reports en cours à cette date. Les conditions d'application des reports d'imposition en cours ne sont pas modifiées.

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

Cession de biens ayant appartenu au patrimoine professionnel et au patrimoine privé

3-28 L'article 29-XV de la loi répare une imperfection rédactionnelle concernant l'imposition des plus-values immobilières réalisées sur les biens migrants, c'est-à-dire sur les biens ou droits immobiliers ayant appartenu alternativement au patrimoine professionnel et au patrimoine privé (voir *RF* 929, §§ 863 à 868; voir aussi §§ 3-24 à 3-26).

Ainsi, le régime des biens migrants est étendu aux plus-values immobilières réalisées (art. 29-XV A-2; CGI art. 151 sexies-I modifié) :

- par une entreprise industrielle dans laquelle le contribuable exerce son activité professionnelle ;
- ou par le contribuable dans le cadre de son patrimoine privé dès lors que ces biens ou droits ont figuré à l'actif d'une entreprise industrielle.

Plus-values immobilières des non-résidents

► Deux exonérations successives

3-29 Les non-résidents qui cèdent un immeuble, une partie d'immeubles ou des droits immobiliers situés en France sont redevables d'un prélèvement de 16 % ou de 33 1/3 % sur les plus-values réalisées à l'occasion de cette cession. Ils peuvent toutefois, dans certaines conditions, être exonérés de ce prélèvement en cas de première cession, depuis le 1^{er} janvier 2004, de leur habitation en France (CGI art. 150 U-II 2°; voir *FH* 3115, § 1-17).

Pour les cessions à titre onéreux intervenues à partir du 1^{er} janvier 2006, ils peuvent bénéficier successivement de deux exonérations (art. 27; CGI art. 150 U-II-2° modifié).

► Conditions pour l'exonération de la deuxième cession

3-30 L'exonération de la plus-value immobilière réalisée à l'occasion de la deuxième cession est subordonnée à la double condition suivante:

- le contribuable ne dispose pas d'une autre propriété en France au jour de la cession;
- la cession intervient au moins 5 ans après la première.

Les autres conditions d'application de l'exonération de la plus-value ne sont pas modifiées. Nos abonnés peuvent donc se reporter à notre Feuilleton hebdomadaire 3115 (§§ 1-13 à 1-17).

TRAITEMENTS ET SALAIRES

Évaluation des avantages en nature

3-31 Dès l'imposition des revenus 2005, les règles fiscales d'évaluation des avantages en nature sont alignées sur les règles applicables pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (art. 57; CGI art. 82 modifié).

Cet alignement met fin aux divergences subsistant depuis 2003 portant sur les points suivants (voir FH 3052):

- exclusion de toute évaluation forfaitaire pour les dirigeants;
- exclusion, pour les salariés rémunérés au-delà du plafond de sécurité sociale de l'évaluation forfaitaire pour les avantages en nature logement, véhicule et utilisation privée d'outils issus des NTIC.

► Salariés

3-32 Quel que soit le niveau de rémunération du bénéficiaire, les forfaits sociaux peuvent être appliqués (voir tableau ci-dessous).

Nature des avantages	Règles fiscales applicables jusqu'en 2004 (voir « La DADS », RF 943, §§ 5-10 à 5-16)	Règles fiscales applicables à compter de 2005 (= règles sociales) (voir « La DADS », RF 943, §§ 5-1 à 5-9)
Nourriture	Rémunération ≤ P*: forfait social Rémunération > P*: réel (possibilité d'utiliser le barème social)	4,10 € par repas**
Logement	Rémunération ≤ P*: forfait social ou sur option VL taxe d'habitation Rémunération > P*: réel (possibilité de retenir la VL + la valeur réelle des avantages accessoires)	Évaluation au réel: VL taxe d'habitation + valeur réelle des avantages accessoires Évaluation forfaitaire: barème mensuel fixé en fonction de la rémunération mensuelle et du nombre de pièces (pour 2005, voir RF 943, § 5-4)
Véhicule	Rémunération ≤ P*: forfait social Rémunération > P*: réel (possibilité d'utiliser le barème kilométrique)	Option entre évaluation réelle ou forfaitaire variant selon que l'entreprise a acheté ou loué le véhicule mis à disposition ou prend en charge le carburant utilisé par le salarié (pour 2005, voir RF 943, § 5-5)
NTIC	Rémunération ≤ P*: forfait social Rémunération > P*: réel (possibilité d'utiliser le forfait social)	Option entre dépenses réelles ou forfait égal à 10 % du coût d'achat public TTC
Autres	Valeur réelle	Valeur réelle

* Plafond annuel de sécurité sociale.
** Dans le secteur des hôtels-café-restaurants évaluation à une fois le minimum garanti par repas (3,06 € pour le premier semestre 2005 et 3,11 € pour le second).

► Mandataires sociaux

- 3-33** Pour ceux qui sont affiliés au régime général de sécurité sociale, les règles sociales prévoient que l'évaluation forfaitaire ne peut pas être utilisée pour les avantages en nature nourriture et logement. Pour ces personnes, les avantages en nature logement et nourriture sont obligatoirement évalués pour leur montant réel. Le forfait est utilisable pour les avantages en nature voiture et NTIC. Sont visés les gérants minoritaires et égalitaires de SARL et de SELARL, les présidents-directeurs généraux et directeurs généraux de SA et de SELAFA, les présidents et dirigeants de SAS.

Fiscalement, jusqu'en 2004, les avantages en nature des dirigeants étaient toujours évalués pour leur montant réel.

Exonération des salariés expatriés

- 3-34** À compter de l'imposition des revenus de 2006, le dispositif d'exonération des salariés domiciliés en France et envoyés en mission à l'étranger (CGI art. 81 A; voir RF 934, §§ 2612 à 2615) est étendu (art. 51):
- aux salariés qui exercent une activité de prospection commerciale (voir § 3-36),
 - et aux salariés employés par des entreprises établies soit en France, soit dans les États de l'UE ou de l'Espace économique européen (voir § 3-37).
- En outre, les conditions d'exonération des suppléments de rémunération liés à l'expatriation sont redéfinies (voir § 3-38).

► Exonération totale d'impôt sur le revenu en France

- 3-35** Sont exonérés d'impôt sur le revenu les traitements et salaires perçus par des personnes domiciliées en France, au sens de l'article 4 B du CGI, qui exercent une activité salariée et sont envoyés par leur employeur dans un État autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur.

Cette exonération s'applique aux rémunérations perçues à raison de l'activité exercée dans l'État où ces contribuables sont envoyés.

3-36 Conditions d'exonération

Pour pouvoir bénéficier de cette mesure d'exonération, les conditions suivantes doivent être réunies (CGI art. 81 A-I modifié; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 12120; RF 934, § 2613):

- le contribuable doit avoir son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI. Dans un souci de mise en conformité avec les principes de droit communautaire, la condition tenant à la nationalité française du salarié est supprimée;
- le contribuable doit avoir la qualité de salarié, c'est-à-dire qu'il doit être lié à son employeur par un contrat de travail. Sont donc exclus de ce dispositif d'exonération les mandataires sociaux. Sur ce point, le régime d'exonération des expatriés est plus restrictif que celui applicable aux impatriés puisque ce dernier s'applique indifféremment aux salariés et aux mandataires sociaux (voir § 3-39);
- le contribuable doit pouvoir établir que les rémunérations perçues en raison de l'activité exercée à l'étranger sont soumises à un impôt sur le revenu dans l'État où est exercée l'activité professionnelle, et sous réserve que cet impôt soit au moins égal aux 2/3 de celui qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition (cette condition existait dans le précédent dispositif);
- le contribuable doit exercer son activité professionnelle à l'étranger pendant une durée supérieure à 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs, dans certains domaines (voir ci-après) ou une activité de prospection commerciale pen-

dant une durée supérieure à 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs (nouveau dispositif). L'exonération des activités de prospection commerciale concerne tous les secteurs d'activité.

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération liée à la durée du séjour à l'étranger pendant une période de plus de 183 jours consécutifs, l'activité doit être exercée dans les domaines suivants (cette condition existait dans le dispositif précédent; voir *RF* 934, § 2613):

- chantiers de construction ou de montage,
- installation d'ensembles industriels, ainsi que leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente,
- prospection, recherche ou extraction de ressources naturelles,
- navigation à bord de navires immatriculés au registre international français.

Ce dispositif d'exonération ne bénéficie ni aux travailleurs frontaliers (cette exclusion existait déjà dans le précédent dispositif), ni aux agents de la fonction publique.

3-37 Lieu d'établissement de l'employeur

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération ci-dessus, le salarié doit être employé à l'étranger par un employeur établi en France ou dans un autre État de la Communauté européenne, ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Il en découle que le salarié doit être envoyé à l'étranger et dans un État autre que celui d'établissement de l'employeur, dans le cas où ce dernier serait installé dans un État de la Communauté européenne ou de l'EEE.

Par exemple, pour pouvoir bénéficier de l'exonération, un salarié domicilié en France employé par une entreprise établie en Espagne devra être envoyé à l'étranger dans un État autre que l'Espagne.

Dans le dispositif jusqu'alors en vigueur, seule la France était retenue comme lieu d'établissement de l'employeur. Il s'agit d'une mesure de mise en conformité de notre droit interne avec les principes de droit communautaire de libre prestation des services et de liberté d'établissement.

► Exonération des primes d'expatriation

3-38 Lorsque l'intéressé ne peut pas bénéficier des exonérations visées ci-dessus, sa rémunération n'est soumise à l'impôt en France que sur le montant qu'il aurait perçu s'il avait exercé son activité dans notre pays, c'est-à-dire exclusion faite des suppléments de rémunération liés à l'expatriation (CGI art. 81 A-II modifié).

Ces suppléments de rémunération ne sont exonérés que sous réserve du respect des conditions suivantes:

- les suppléments de rémunération doivent être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur;
- les suppléments de rémunération doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre État. Cette condition exclut *de facto* les travailleurs frontaliers qui rentrent chez eux chaque soir;
- les suppléments de rémunération doivent être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre État et en rapport, d'une part avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu du supplément de rémunération lui-même. Le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 % de celui de la rémunération versée pour l'exercice de l'activité en France.

Comme pour l'exonération totale (voir § 3-37), l'employeur doit être établi en France ou dans un autre État membre de l'Espace économique européen, hors Liechtenstein. En revanche, contrairement à ce qui est prévu pour l'exonération totale, les travailleurs frontaliers, ainsi que les agents de la fonction publique, peuvent bénéficier de l'exonération partielle, dès lors, bien évidemment, que les conditions énoncées ci-dessus sont remplies.

Dans le dispositif antérieur, l'exonération des suppléments de rémunération n'était pas liée au respect de conditions spécifiques. Pour l'administration, étaient exonérées les sommes destinées à compenser les sujétions liées à l'éloignement (doc. adm. 5 B 1122-12). Le Conseil d'État, quant à lui, admet l'exonération de la fraction de la rémunération se rapportant aux réunions ayant un caractère institutionnel, un but d'information ou de formation interne et organisées à l'étranger par le groupe de sociétés auquel appartient l'employeur établi en France (CE 30 mars 2005, n° 259621).

Assouplissement des modalités d'exonération des salariés étrangers

3-39 Afin de renforcer l'attractivité du territoire français, le régime spécial d'imposition sur le revenu des « impatriés » est amélioré (art. 54 ; CGI art. 81 B modifié) :

- réduction de 10 ans à 5 ans du délai de non-domiciliation antérieure en France (voir § 3-40) ;
- exonération, outre le supplément de rémunération lié à l'activité exercée par les intéressés en France, de la part de la rémunération se rapportant à leur activité exercée à l'étranger (voir § 3-41).

► Réduction de dix ans à cinq ans du délai de non-domiciliation antérieure en France

3-40 Les salariés appelés par une entreprise établie à l'étranger à occuper temporairement un emploi salarié dans une entreprise établie en France ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison des éléments de leur rémunération directement liés à leur situation d'impatriés. Cette exonération s'applique jusqu'au 31 décembre de la 5^e année suivant celle de la prise de fonctions en France (voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 12090).

Jusqu'en 2004, cette exonération ne s'appliquait que si les personnes concernées n'avaient pas été fiscalement domiciliées dans notre pays au cours des dix années civiles précédant celle de leur prise de fonctions.

Pour les prises de fonctions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005, ce délai de 10 ans est ramené à 5 ans. Par conséquent, l'exonération de la rémunération liée à l'impatriation est accordée dès lors que le contribuable établit qu'il n'a pas été domicilié en France pendant la période de 5 ans qui précède la prise de fonctions.

► Exonération de la part de la rémunération relative à l'activité exercée à l'étranger

3-41 Exonération à hauteur de 20 % de la rémunération étrangère

Pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005, les salariés et personnes entrant dans le champ d'application de l'exonération propre aux impatriés peuvent être exonérés, sur option, pour la fraction de leur rémunération correspondant à l'activité qu'ils exercent à l'étranger, sans que le montant de cette exonération puisse excéder 20 % de la rémunération imposable au titre de l'activité exercée en France, hors rémunération liée à l'impatriation.

Cette exonération s'applique pour la période allant jusqu'au 31 décembre de la 5^e année suivant celle de la prise de fonctions en France, et sous réserve que les

personnes concernées n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions.

3-42 Articulaton de cette exonération avec les critères des conventions internationales

Cette mesure d'exonération est d'articulation délicate avec les critères de taxation des conventions internationales selon lesquels une personne imposée dans son État sur ses seuls revenus ayant leur source dans l'État ne peut plus bénéficier des dispositions des conventions internationales tendant à éviter les doubles impositions. De ce fait, certains États étrangers avec lesquels la France est liée par une convention fiscale tendant à éviter les doubles impositions pourraient imposer les impatriés bénéficiant de ces nouvelles dispositions au motif qu'ils ne seraient pas suffisamment imposés en France.

En effet, les conventions modèles OCDE (États-Unis, Espagne, Suède, Autriche, Italie...) disposent que: « Au sens de la présente Convention, l'expression " résident d'un État contractant " désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de source situés dans cet État ou pour la fortune qui y est située ».

En cas d'exercice de l'option en France pour être exonéré sur les revenus de source étrangère, il appartiendra au contribuable de s'assurer que cette option ne lui fera pas perdre le bénéfice des dispositions conventionnelles mentionnées ci-dessus, ce qui le rendrait *de facto* imposable dans l'État contractant sur ces revenus exonérés en France.

REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

Prélèvement libératoire sur les produits de placement à revenu fixe

► Suppression du prélèvement obligatoire sur les revenus versés hors de France à des personnes domiciliées en France

3-43 Afin de mettre la législation française en conformité avec le droit communautaire, notamment au regard des principes de liberté de circulation des capitaux et de liberté de paiement, l'application obligatoire du prélèvement forfaitaire libératoire est supprimée, à compter du 1^{er} janvier 2006, pour les revenus versés hors de France (art. 30-I et III; CGI art. 125 A-III, 1^{er} al. modifié):

- à des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France;
- à des personnes morales ayant leur siège social en France.

Rappelons que, jusqu'à cette date, les produits des placements à revenu fixe dont le débiteur est établi ou domicilié en France sont obligatoirement soumis au prélèvement libératoire lorsqu'ils sont (CGI art. 125 A-III, 1^{er} al.; voir RF 934, § 783):

- payés hors de France,
- ou encaissés par des personnes morales n'ayant pas leur siège en France.

Cela étant, lorsque ces produits sont versés à des personnes physiques domiciliées en France, elles peuvent exercer volontairement l'option pour le prélèvement libératoire (voir RF 934, § 758).

À partir du 1^{er} janvier 2006, et sous réserve des exonérations et des dispositions des conventions internationales, le prélèvement demeure obligatoirement applicable aux seuls revenus de produits de placement à revenu fixe encaissés :

- par des personnes physiques qui n'ont pas leur domicile fiscal en France,
- ou par des personnes morales qui n'ont pas leur siège social en France.

► Exonération du prélèvement pour les produits des emprunts contractés à l'étranger

3-44 Les emprunts contractés hors de France par les personnes morales françaises, avec l'autorisation du ministre des Finances jusqu'au 9 décembre 2005, sont exonérés du prélèvement forfaitaire obligatoire (CGI art. 131 quater; voir *RF* 934, § 783). À partir du 1^{er} janvier 2006, cette exonération est étendue aux emprunts contractés, dans les mêmes conditions, par les fonds communs de créances français (art. 30-II et III; CGI art. 131 quater modifié).

En effet, les fonds communs de créances régis par les articles L. 214-43 à 214-49 du code monétaire et financier sont autorisés à émettre, en sus des parts de copropriété, des obligations de même nature que celles qui sont émises par les personnes morales (loi de sécurité financière 2003-706 du 1^{er} août 2003).

Définition de l'associé pour l'abattement sur les dividendes

3-45 Les dividendes perçus par les personnes physiques depuis le 1^{er} janvier 2005 sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers après application d'un abattement de 50 % (CGI art. 158-3-2°; voir *FH* 3117-3), taux ramené à 40 % à partir de l'imposition des revenus de 2006 (voir *FH* 3129, § 3-7). Ce régime d'imposition est réservé, toutes conditions étant par ailleurs remplies, aux dividendes versés au contribuable en sa qualité d'associé ou d'actionnaire (voir *FH* 3117, § 3-12).

Pour l'application de ce régime d'imposition aux revenus d'actions acquises sur un marché d'instruments financiers dont le fonctionnement est assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de services d'investissement ou tout autre organisme similaire, l'acheteur bénéficiaire de revenus éligibles à l'abattement est considéré comme actionnaire ou associé dès le jour de l'exécution de l'ordre (art. 31; CGI art. 158-3-3° c modifié). Cette disposition s'applique aux revenus perçus par les personnes physiques à partir du 1^{er} avril 2006.

Ainsi, les dividendes perçus à partir du 1^{er} avril 2006 par l'acheteur des titres entre la date d'exécution de l'ordre et le jour du dénouement bénéficient de l'abattement de 40 % (et de l'abattement de 1 525 € ou 3 050 € et du crédit d'impôt), alors même que, le transfert de propriété n'étant pas intervenu, l'acheteur n'est pas encore actionnaire ou associé de la société distributrice.

Cette mesure se situe dans le prolongement de la réforme relative aux règles de transfert de propriété des titres négociés sur un marché réglementé (ord. 2005-303 du 31 mars 2005, art. 1^{er}, JO du 1^{er} avril, p. 5884 transposant la directive 2004/39/CE concernant les marchés d'instruments financiers). En effet, le transfert de propriété d'instruments financiers livrés dans un système de règlement et de livraison différé résulte de leur inscription au compte de l'acheteur, à la date et dans les conditions définies par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers (c. mon. et fin. art. L. 431-2).

Exonération temporaire des intérêts des prêts familiaux

3-46 Les intérêts rémunérant certains prêts familiaux consentis en 2006 et 2007 et destinés à l'acquisition de l'habitation principale de l'emprunteur sont exonérés d'im-

pôt sur le revenu (art. 69; CGI art. 157-9° quinquies nouveau). L'exonération porte corrélativement sur les prélèvements sociaux additionnels.

► Conditions relatives au prêt

3-47 L'exonération est réservée aux intérêts des prêts consentis par un particulier :

- à un ou plusieurs de ses enfants, petits-enfants ou arrière-petits-enfants ;
- entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007 ;
- pour une durée maximum de dix ans.

L'emprunteur doit utiliser les sommes reçues, dans les six mois de la conclusion du prêt, au financement de l'acquisition d'un immeuble affecté à son habitation principale (sur la définition de l'habitation principale, voir *RF* 934, §§ 2401 à 2403).

► Exonération plafonnée

3-48 Pour les prêts consentis par un même prêteur à un même emprunteur, le montant des intérêts exonérés est plafonné comme suit :

- sont exonérés les intérêts qui correspondent à un montant de prêt n'excédant pas 50 000 € ;
- pour les prêts d'un montant supérieur à 50 000 €, le plafond s'applique à la part des intérêts déterminée d'après la formule suivante :

$$\text{part des intérêts exonérée} = \text{intérêts perçus} \times (50\,000 \text{ €} / \text{montant du prêt consenti})$$

► Obligations déclaratives

3-49 La loi dispense expressément les prêteurs, pour ces intérêts, de la déclaration annuelle des revenus mobiliers (IFU ; CGI art. 242 ter-1, 3^e al. modifié). Ils ne sont pas dispensés, en revanche, de souscrire la déclaration 2062 (déclaration annuelle des contrats de prêts) avec leur déclaration de revenus.

AUTRES MESURES CONCERNANT L'IMPÔT SUR LE REVENU

Revenus fonciers des propriétés rurales : déduction des travaux de restauration et de gros entretien

3-50 À compter de l'imposition des revenus de 2006, sont déductibles, pour la détermination du revenu foncier net des propriétés rurales, les travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels « Natura 2000 », en vue de leur maintien en bon état écologique et paysager, dès lors que ces travaux ont reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente (art. 106 ; CGI art 31-I-2° c quinquies nouveau).

Les conditions d'application de ces dispositions seront précisées par décret. Celui-ci fixera notamment les obligations déclaratives, les modalités d'application et les modalités de délivrance de l'accord préalable.

Crédit d'impôt véhicules propres

3-51 Les particuliers bénéficient d'un crédit d'impôt sur le revenu au titre de l'acquisition ou de la location d'un véhicule fonctionnant au moyen d'énergies peu polluantes ou encore de la transformation au GPL de véhicules déjà en circulation (CGI art. 200 quinquies ; voir *RF* 934, §§ 2470 à 2496).

Ce crédit d'impôt fait l'objet de divers aménagements applicables, en pratique, à compter de l'imposition des revenus de 2006 (art. 110; CGI art. 200 quinquies modifié).

Initialement, ces aménagements étaient prévus par le projet de loi de finances pour 2006 et auraient dû s'appliquer dès l'imposition des revenus de 2005 (voir FH 3116, § 3-3 et 3125, § 1-3).

► Prorogation jusqu'au 31 décembre 2009

3-52 Accordé initialement jusqu'à l'imposition des revenus de 2005, le crédit d'impôt s'appliquera finalement aux dépenses d'acquisition, de location et de transformation payées jusqu'au 31 décembre 2009 ainsi qu'aux destructions de véhicules intervenues jusqu'à cette même date.

► Dépenses d'acquisition ou de location de véhicules

3-53 Pour les dépenses d'acquisition ou de location (voir RF 934, § 2474) payées à partir du 1^{er} janvier 2006, le crédit d'impôt concerne les véhicules qui réunissent les conditions suivantes :

- ils fonctionnent, exclusivement ou non, au gaz de pétrole liquéfié (GPL), au gaz naturel véhicule (GNV) ou à l'énergie électrique ;
- ils émettent moins de 140 grammes de dioxyde de carbone au kilomètre.

Pour les dépenses payées jusqu'au 31 décembre 2005, le crédit d'impôt concerne les véhicules qui fonctionnent, exclusivement ou non, au GPL, au GNV ou qui combinent l'électricité et une motorisation à essence ou à gazole.

► Destructions ouvrant droit à un crédit d'impôt majoré

3-54 Le crédit d'impôt est majoré lorsque l'acquisition ou la location du véhicule propre s'accompagne de la destruction d'un véhicule immatriculé avant 1997 (au lieu de 1992).

► Personnes habilitées à effectuer les transformations au GPL

3-55 Jusqu'à l'imposition des revenus de 2005, la transformation au GPL n'est éligible que si elle est effectuée par un opérateur agréé soit par l'Association nationale pour le développement de la formation professionnelle du commerce et de la réparation automobile, du cycle et du motocycle (ANDFP-CRACM), soit par le Comité français du butane et du propane (CFBP).

À compter des revenus de 2006, il suffit qu'elle soit réalisée par des professionnels habilités.

Les transformations doivent porter sur des véhicules mis en circulation depuis moins de 3 ans pour ouvrir droit au crédit d'impôt. Un amendement, voté par l'Assemblée nationale dans le cadre de la loi de finances pour 2006, prévoyait de l'étendre aux véhicules mis en circulation depuis moins de 5 ans (voir FH 3125, § 1-5). Cet amendement n'a pas été retenu par l'article 110 de la loi de finances rectificative pour 2005.

► Hausse du crédit d'impôt

3-56 Le montant du crédit d'impôt obtenu au titre de la location ou de l'acquisition d'un véhicule propre est porté à 2 000 € au lieu de 1 525 €. Si cette opération s'accompagne de la destruction d'une voiture ancienne, le crédit d'impôt n'est plus de 2 300 €, mais de 3 000 €.

Épargne-retraite : Préfon, CGOS et Corem

3-57 Le régime transitoire de déduction des cotisations correspondant à des rachats de droit aux régimes Préfon, Corem et CGOS s'applique, désormais, également aux

personnes ayant la qualité de fonctionnaire ou d'agent public, en activité, affiliées après le 31 décembre 2004 (art. 59; CGI art. 163 quatervicies I-2- c modifié).

Rappelons que, à titre temporaire et de manière dégressive jusqu'en 2012, les cotisations excédentaires correspondant à des rachats de droits aux régimes Préfon, Corem et CGOS peuvent être déduites du revenu global (voir « Retraite et prévoyance », *RF* 943, § 6-19). Cette possibilité ne bénéficiait, jusqu'à présent, qu'aux personnes affiliées à ces régimes de retraite complémentaire au 31 décembre 2004.

Par ailleurs, dès l'imposition des revenus de 2005, les versements effectués par des non-fonctionnaires adhérents au Corem sont déductibles du revenu global, comme ceux effectués par les fonctionnaires dès lors qu'ils concernent les seules opérations d'épargne-retraite, à l'exclusion des activités d'assurance-vie (art. 55 ; CGI art. 163 quatervicies I-1-c modifié).

Rétablissement des reports d'imposition expirés avec l'exit tax

► Une mesure de mise en conformité avec le droit communautaire

3-58 L'article 61 de la loi de finances rectificative prévoit, pour les seuls contribuables ayant transféré leur domicile dans un État de l'UE, en Islande ou en Norvège avant le 1^{er} janvier 2005 :

- de dégrever d'office la fraction de l'impôt exigé lors du départ de France sur les plus-values en report d'imposition, à condition que les titres figurent encore dans leur patrimoine au 1^{er} janvier 2006 ;

- de rétablir de plein droit, sous les mêmes conditions, les reports d'imposition existant à la date du transfert du domicile hors de France.

Cette mesure s'applique à partir du 1^{er} janvier 2006.

Rappelons que le mécanisme de l'exit tax a été supprimé pour les contribuables ayant transféré leur domicile fiscal hors de France à partir du 1^{er} janvier 2005 (voir FH 3071-1, § 23). Ce mécanisme a permis, notamment, d'imposer les contribuables ayant transféré leur domicile hors de France avant le 1^{er} janvier 2005 sur les plus-values de cession ou d'échange de valeurs mobilières ou de droits sociaux pour lesquelles ils bénéficiaient d'un report d'imposition (CGI art. 167-1 bis ancien; voir *RF* 929, § 425). Le transfert du domicile fiscal à l'étranger était, en effet, au nombre des événements mettant fin au report d'imposition; toutefois, le contribuable pouvait obtenir un sursis de paiement de l'impôt à condition, notamment, de désigner un représentant fiscal et de constituer des garanties.

► Effets de cette mesure

3-59 Cette disposition n'a pas pour effet de délivrer définitivement de toute imposition les plus-values réalisées précédemment. Les plus-values en report seront imposées lors de la cession, du rachat, de l'annulation ou du remboursement des titres reçus en échange ; elles seront définitivement exonérées en cas de transmission à titre gratuit.

En effet, les plus-values en report d'imposition constituent des revenus de source française (CGI art. 164 B; voir *RF* 934, § 2641), alors même que le contribuable n'est pas domicilié fiscalement en France lors de l'événement mettant fin au report, dès lors qu'il était résident au moment de la constitution de la plus-value mise en report.

DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT

Transmission des titres de société : assouplissement de l'engagement de conservation

► Rappel des conditions d'exonération partielle

3-60 Sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions et à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs (CGI art. 787 B).

L'exonération partielle est notamment subordonnée à la condition que chaque héritier, donataire ou légataire prenne pour lui et ses ayants cause à titre gratuit l'engagement de conserver les titres reçus pendant une durée de six ans à compter de la date d'expiration du délai de l'engagement collectif de deux ans pris par le défunt ou le donateur.

Cet engagement collectif de conservation des titres, d'une durée minimale de deux ans, pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés, doit être en cours au jour de la transmission.

Il doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 %, y compris les parts ou actions transmises.

Enfin, l'un des signataires de l'engagement collectif ou individuel doit exercer dans la société une fonction de direction pendant les cinq ans qui suivent la transmission.

► Possibilité d'apporter les titres à une holding de gestion

3-61 À compter de l'entrée en vigueur de la loi, les héritiers légataires ou donataires peuvent apporter leurs titres à une holding de gestion, sous réserve du respect de certaines conditions sans remise en cause de l'exonération partielle (art. 21 ; CGI art. 787 B modifié).

Ces conditions tenant à la composition de l'actif de la société (voir § 3-62), à la détention de son capital (voir § 3-63) et à sa direction (voir § 3-64) doivent être respectées à l'issue de l'opération d'apport et jusqu'au terme de l'engagement de conservation des titres pendant six ans.

3-62 Composition de l'actif de la société bénéficiaire de l'apport des titres

La société bénéficiaire de l'apport des titres sur lesquels porte l'engagement individuel de conservation doit avoir pour objet unique la gestion de son propre patrimoine. Ce patrimoine doit être constitué exclusivement d'une participation dans la société dont les parts ou actions ont été transmises.

3-63 Condition liée à la détention des titres de la société bénéficiaire de l'apport

La société bénéficiaire de l'apport doit être détenue en totalité par les personnes physiques bénéficiaires de l'exonération.

Le donateur peut toutefois détenir une participation directe dans le capital social de cette société. Cette participation ne doit cependant pas être majoritaire.

3-64 Condition tenant à la direction de la société bénéficiaire de l'apport

La société bénéficiaire de l'apport de titres doit être dirigée directement par une ou plusieurs des personnes physiques bénéficiaires de l'exonération (héritiers, donataires ou légataires).

3-65 Conservation des titres après l'apport

La société bénéficiaire de l'apport doit prendre l'engagement de conserver les titres apportés jusqu'au terme de l'engagement individuel de six ans.

Quant aux héritiers, donataires ou légataires, associés de la holding bénéficiaire des apports, ils doivent conserver les titres reçus en contrepartie de l'opération d'apport jusqu'au terme de l'engagement initial de conservation des titres pendant six ans.

Exonération partielle des propriétés incluses dans les « sites Natura 2000 »

► Propriétés non bâties autres que bois et forêts

3-66 Les propriétés non bâties incluses dans des « sites Natura 2000 », autres que les bois et forêts, transmises par donation entre vifs ou par succession, sont partiellement exonérées de droits de mutation à titre gratuit (art. 71 ; CGI art. 793-2 modifié). À défaut de précision particulière, cette exonération s'applique aux actes enregistrés à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

L'appellation commune « sites Natura 2000 » couvre les sites désignés comme zones spéciales de conservation et zones de protection spéciale par décision de l'autorité administrative qui concourent à la formation du réseau écologique européen Natura 2000 (c. de l'environn. art. L 414-1).

► Conditions

3-67 L'exonération partielle s'applique à la double condition :

- que les parties produisent un certificat délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt attestant que les propriétés concernées font l'objet d'un engagement de gestion conforme aux objectifs de conservation de ces espaces ;
- qu'elles prennent pour elles et leurs ayants cause l'engagement d'appliquer pendant 18 ans aux espaces naturels, objet de la mutation, des garanties de gestion conformes aux objectifs de conservation de ces espaces, ceux-ci étant définis par décret.

Ces documents doivent être joints à l'acte constatant la donation ou à la déclaration de succession.

► Transmissions à l'État ou aux collectivités territoriales

3-68 En cas de transmission à l'État ou aux collectivités locales et établissement publics locaux de propriétés non bâties incluses dans des « sites Natura 2000 », l'engagement est réputé définitivement satisfait à concurrence d'une fraction de la valeur des biens exonérés.

Cette fraction est déterminée par le rapport entre la superficie des biens qui font l'objet de la transmission et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit.

La même règle s'applique aux mutations de jouissance ou de propriété au profit d'établissements ou de sociétés, en vue de la réalisation d'équipements, aménagements ou de constructions d'intérêt public qui pourraient donner lieu à l'établissement d'une servitude d'intérêt public au titre de cette mutation.

► Portée de l'exonération

3-69 Les biens sont exonérés à concurrence des trois quarts de leur valeur.

Cette exonération n'est pas cumulable avec une autre exonération applicable en matière de droits de mutation à titre gratuit et n'est pas applicable à l'ISF.

► Conséquences du non-respect des engagements pris

3-70 En cas d'infraction aux règles de jouissance qu'il a pris l'engagement de suivre, l'héritier, le donataire ou le légataire (ou leurs ayants cause) sont tenus d'acquitter à première réquisition le complément de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière, ainsi qu'un supplément de droit ou taxe égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie, selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

Lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. Sous réserve de la transmission à l'État ou aux collectivités locales, l'engagement se poursuit sur les autres biens.

Le complément de droit est assorti de l'intérêt de retard (voir FH 3129, § 6-1).

Prélèvements de 20 % sur les contrats d'assurance décès : sommes exonérées

3-71 Les sommes stipulées payables lors du décès de l'assuré à un bénéficiaire déterminé sont assujetties, dans certains cas, à un prélèvement de 20 % à concurrence de la part revenant à chaque bénéficiaire qui excède 152 500 € (CGI art. 990 B). Désormais, le bénéficiaire des sommes versées en vertu d'un contrat d'assurance décès n'est pas assujetti au prélèvement de 20 % lorsqu'il est exonéré de droits de mutation à titre gratuit en raison des dons et legs effectués au profit d'organismes divers (art. 60; CGI art. 990 I modifié).

Sont ainsi notamment exonérés des droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis (CGI art. 795) :

- aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé;
- aux établissements publics charitables, aux mutuelles et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux;
- aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique et aux sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État;
- aux organismes d'HLM ou à leurs unions, à l'Office national des anciens combattants et victimes de guerre, aux associations culturelles, aux unions d'associations culturelles et aux congrégations autorisées...

Prestations compensatoires entre ex-époux : hausse du droit fixe

3-72 Depuis le 1^{er} janvier 2005, les versements en capital entre ex-époux provenant de biens propres de l'époux débiteur et réalisés sur une période inférieure à un an donnent lieu au paiement d'un droit fixe (CGI art. 1133 ter ; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 10066).

Le montant de ce droit est porté de 75 € à 125 € à partir du 1^{er} janvier 2006 (art. 73-II ; CGI art. 1133 ter modifié).

Ce droit s'applique également aux conversions en capital de la rente effectuées sur demande de l'époux débiteur (c. civ. art. 276-4) ou de sa succession (c. civ. art. 280).

4 Taxe professionnelle et mesures diverses

Dans cet article sont commentées, notamment, les mesures de la loi concernant la taxe professionnelle et le régime fiscal des OPCI.

Loi 2005-1720 du 30 décembre 2005, JO du 31, p. 20654

L'ESSENTIEL

- Les dégrèvements de taxe professionnelle en faveur du secteur des transports (camions, autocars, bateaux, transport sanitaire terrestre) sont renforcés.
- Le dégrèvement de taxe professionnelle des armateurs est mis en conformité avec les orientations européennes.
- La règle de détermination légale du redevable de la taxe professionnelle ne s'applique aux biens confiés par une personne soumise à la taxe à une autre personne soumise à la taxe que si ces biens sont utilisés pour l'exécution d'un travail.
- Les collectivités territoriales peuvent décider une exonération facultative de taxe professionnelle des sous-traitants industriels.
- Le régime d'exonération de taxe professionnelle en zone de revitalisation rurale est précisé.
- Pour lutter contre la fraude à la TVA, la loi aménage le régime simplifié d'imposition et met en place un dispositif de contrôle spécifique des redevables au RSI.
- La réforme de la taxe forfaitaire sur les cessions de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité entre en vigueur le 1^{er} janvier 2006.
- Les marchands de biens acquéreurs de terrains situés dans les ZAC bénéficient d'une prorogation annuelle renouvelable du délai de revente de quatre ans.
- Le régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) est défini par la loi et divers aménagements permettent aux SCPI de se transformer en OPCI.

TAXE PROFESSIONNELLE

Aménagement du dégrèvement camions, autocars et bateaux

4-1 Pour les impositions de taxe professionnelle de 2005 et des années suivantes (art. 6; CGI art. 1647 C-I bis nouveau) :

- le montant du dégrèvement de taxe professionnelle des entreprises qui utilisent des véhicules routiers, des autocars ou des bateaux de transport de marchandises ou de passagers est porté, pour certains véhicules, soit à 700 € soit à 1000 €;
- les bateaux qui ne bénéficient pas de cette majoration du dégrèvement ouvrent droit à un nouveau dégrèvement de 2 € par tonne de port en lourd ou par kilowatt.

Compte tenu de la date d'entrée en vigueur de cette mesure, le supplément de dégrèvement dû à ces majorations a pu être imputé, sur demande du redevable, dès le paiement du solde de la taxe due au titre de 2005 (art. 6-II). À défaut, ce dégrèvement pourra bien entendu être demandé par voie de réclamation le 31 décembre 2006 au plus tard.

► Dégrèvement de 700 €

4-2 Le montant du dégrèvement est porté à 700 € par véhicule ou par bateau (au lieu de 366 €):

- pour les véhicules routiers à moteur de transport de marchandises dont le poids total autorisé en charge est égal ou supérieur à 16 tonnes et les véhicules tracteurs routiers dont le poids total roulant est égal ou supérieur à 16 tonnes;
- pour les autocars dont le nombre de places assises, hors strapontins, est égal ou supérieur à 40;
- pour les bateaux de transport de marchandises ou de passagers affectés à la navigation intérieure (voir FH 3090-3, §§ 4 à 9) dont la capacité de chargement (port en lourd) ou, pour les bateaux de passagers, dont le poids à vide est inférieur à 400 tonnes;
- pour les bateaux pousseurs ou remorqueurs éligibles au dégrèvement (voir FH 3090-3, § 5) dont la puissance est inférieure à 300 kilowatts.

► Dégrèvement de 1 000 €

4-3 Le montant du dégrèvement est porté à 1 000 € (au lieu de 700 €) par véhicule pour chacun des véhicules routiers, autocars ou bateaux indiqués au paragraphe précédent conformes aux normes environnementales permettant une réception communautaire (dir. 70/156/CEE du Conseil du 6 février 1970).

Ces normes (normes Euro II ou supérieures) correspondent aux valeurs limites que les émissions de gaz et particules polluants ne doivent pas excéder pour permettre une réception communautaire du véhicule au 1^{er} octobre 1995.

► Dégrèvement supplémentaire de 2 € par tonne ou kilowatt pour les bateaux

4-4 Les bateaux qui ne bénéficient pas des majorations du dégrèvement (voir §§ 4-2 et 4-3) bénéficient d'un dégrèvement supplémentaire égal à 2 € par tonne de port en lourd ou par kilowatt, selon le cas. Ce dégrèvement s'applique:

- aux bateaux de transport de marchandises ou de passagers affectés à la navigation intérieure dont le port en lourd ou, pour les bateaux de passagers, dont le poids à vide est égal ou supérieur à 400 tonnes;
- aux bateaux pousseurs et remorqueurs dont la puissance est égale ou supérieure à 300 kilowatts.

Pour les camions de 7,5 tonnes à moins de 16 tonnes, le montant du dégrèvement demeure fixé à 366 €.

Les autres modalités d'application du dégrèvement ne sont pas modifiées; nos abonnés peuvent se reporter à la RF 928 (§§ 939 et 941) et au Feuilleton hebdomadaire 3090-3.

Dégrèvement des entreprises de transport sanitaire terrestre

4-5 Lorsqu'elles ne sont pas exonérées de taxe professionnelle, les entreprises qui exercent l'activité de transport sanitaire terrestre bénéficient d'un dégrèvement d'office de la taxe professionnelle (CGI art. 1647 C bis; voir RF 928, §§ 942 à 945).

Le taux de ce dégrèvement, calculé sur la cotisation de taxe professionnelle majorée des prélèvements au profit de l'État et de la cotisation de péréquation, est de 50 %. Il est (art. 78; CGI art. 1647 C bis, 1^{er} al. modifié) :

- porté à 75 % pour les impositions établies au titre de 2005 et de 2006 ;
- ramené à 50 % pour les impositions établies au titre de 2007 et des années suivantes.

Les autres conditions et modalités d'application de ce dégrèvement ne sont pas modifiées (voir *RF* 928, §§ 942 à 945).

Toutefois, pour la TP 2005, le supplément de dégrèvement devra faire l'objet d'une réclamation au plus tard le 31 décembre 2006.

Dégrèvement armateurs

► Nouveau régime à compter des impositions établies sur les bases de 2005

- 4-6** La loi met en conformité le régime de dégrèvement de taxe professionnelle en faveur des entreprises d'armement au commerce (voir *RF* 928, §§ 946 à 950) avec les orientations communautaires sur les aides d'État en faveur du transport maritime (art. 47-II et 47-III-2; CGI art. 1647 C ter modifié).

Ces aménagements s'appliquent à compter des impositions établies sur les bases de 2005, c'est-à-dire :

- dans la plupart des cas, pour les impositions dues au titre de 2007 et des années suivantes ;
- pour les impositions dues au titre de 2006 et des années suivantes en cas de création ou de reprise d'établissement en 2005.

► Entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices au cours de la période de référence

- 4-7** Le dégrèvement s'applique en faveur des entreprises d'armement au commerce définies par la loi 69-8 du 3 janvier 1969. Cette condition n'étant pas modifiée, nos abonnés peuvent se reporter à la *RF* 928 (§ 947).

Il est réservé aux entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices au cours de la période de référence. Cette condition n'était pas requise précédemment. Les bénéficiaires des régimes communautaires d'aide d'État doivent en effet, selon le document d'orientation de la Commission européenne, être assujettis à l'impôt sur les sociétés dans l'UE (JOUE 17 janvier 2004, p. C 13/6).

► Six conditions relatives aux navires

- 4-8** Ce dégrèvement est réservé aux navires qui remplissent les six conditions suivantes :
- ils sont inscrits comme navires de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère (notons que le pavillon français comporte plusieurs registres). Seuls les navires dûment immatriculés peuvent donc bénéficier du dégrèvement ;
 - ils sont gérés stratégiquement et commercialement à partir de l'UE. Cette gestion s'entend au sens de la loi 66-420 du 18 juin 1996 sur les contrats d'affrètement et de transport maritime (voir *RF* 928, § 947) ;
 - ils sont dotés d'un équipage permanent composé de professionnels ;
 - ils sont exploités exclusivement dans un but lucratif. Cette disposition permet d'exclure les yachts du bénéfice du dégrèvement ;
 - ils satisfont aux normes internationales et communautaires relatives à la sûreté, à la sécurité, aux performances environnementales et aux conditions de travail à bord ;

- ils sont affectés aux opérations ci-après :

- a) soit transport maritime de marchandises ou de passagers ;
- b) soit transport en relation avec l'exercice de toutes autres activités nécessairement fournies en mer, c'est-à-dire, notamment, remorquage en haute mer, sauvetage ou autres activités d'assistance maritime (dragage, par exemple).

Les navires affectés aux opérations de transport mentionnées au b) n'ouvrent cependant droit au dégrèvement qu'au prorata de leur durée d'utilisation à ces opérations, à la double condition suivante (voir aussi § 4-11) :

- ces opérations représentent, au cours de la période de référence, au moins 50 % du temps d'utilisation du navire,
- ces navires sont immatriculés au sein de l'UE au cours de la même période.

► Navires exclus du dégrèvement

4-9 Si les trois conditions indiquées ci-après sont réunies, les navires suivants n'ouvrent pas droit au dégrèvement :

- ils sont inscrits comme navires de commerce, au cours de la période de référence retenue pour la taxe professionnelle, sur les registres officiels d'une autorité administrative d'un État autre qu'un État de l'UE,
- et leur tonnage représente, au cours de la même période, au moins 40 % du tonnage global des navires de l'entreprise éligibles au dégrèvement.

Les trois conditions qui doivent être simultanément remplies sont les suivantes :

- leur tonnage a conduit à réduire la proportion de tonnage des navires ouvrant droit au dégrèvement exploités sous un pavillon communautaire au 17 janvier 2004 ou à la date de création de l'entreprise qui demande le dégrèvement, si elle est postérieure ;
- la proportion sous pavillon communautaire de tonnage des navires ouvrant droit au dégrèvement a diminué, en moyenne, au cours des trois années précédentes par rapport à celle constatée au 17 janvier 2004 ou à la date mentionnée à l'alinéa précédent ;
- dans le régime de l'intégration fiscale, la proportion sous pavillon communautaire de tonnage des navires ouvrant droit au dégrèvement exploités par l'ensemble des sociétés du groupe est inférieure, au cours de la période de référence, à celle constatée au 17 janvier 2004 ou à la date de la création de l'entreprise, si elle est postérieure.

Pour l'application de ces dispositions, le tonnage s'entend, le cas échéant, de celui affecté du prorata mentionné au paragraphe 4-8.

► Calcul du dégrèvement

4-10 Le dégrèvement porte sur la part de la cotisation de taxe professionnelle et des taxes annexes relative à la valeur locative des navires armés au commerce et de leurs équipements calculée selon la formule suivante :

$$\text{Cotisation de taxe professionnelle} \times (\text{valeur locative des navires éligibles} \\ \text{et de leurs équipements embarqués} / \text{bases brutes totales d'imposition})$$

Pour l'application de cette formule :

- la valeur locative des navires et de leurs équipements embarqués est éventuellement affectée du prorata mentionné paragraphe 4-8 ;
- la cotisation de taxe professionnelle s'entend de l'ensemble des sommes mises à la charge de l'entreprise figurant sur l'avis d'imposition, diminué, le cas échéant, de l'ensemble des réductions et autres dégrèvements dont cette cotisation peut faire l'objet. Seul le dégrèvement camion-autocar-bateau s'applique après le dégrèvement armateur (CGI art. 1647 C ; voir § 4-1).

► Demande de dégrèvement et obligations comptables

4-11 Le dégrèvement est accordé sur demande de l'entreprise formulée dans la déclaration de taxe professionnelle (1003 ou 1003 P en cas de création ou de reprise d'établissement) auprès du service des impôts dont relèvent le ou les établissements auxquels les navires sont rattachés. À défaut, le dégrèvement peut, bien entendu, être accordé sur réclamation dans les conditions de droit commun. Par ailleurs, les entreprises qui ne réalisent pas exclusivement des opérations de transport en mer doivent comptabiliser distinctement les activités de transport en mer et les autres activités.

Redevables de la taxe pour les biens mis à disposition

4-12 En principe, le redevable de la taxe professionnelle est la personne qui utilise ces biens pour les besoins de son activité professionnelle (voir *RF* 928, § 567). Toutefois, pour les équipements et biens mobiliers confiés à titre gratuit à un utilisateur, le redevable de la taxe professionnelle est le propriétaire, le locataire ou le sous-locataire des biens s'il est passible de la taxe professionnelle (CGI art. 1469-3° bis; voir FH 3066-2).

Pour les impositions établies au titre de 2006 et des années suivantes, cet ordre légal de détermination du redevable pour les biens mis à disposition à titre gratuit est réservé aux biens qui remplissent simultanément les deux conditions suivantes (art. 63; CGI art. 1469-3° bis modifié) :

- ils sont utilisés par une personne passible de la taxe professionnelle qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire;
- ils sont confiés par le propriétaire, le locataire ou le sous-locataire en contrepartie de l'exécution d'un travail.

Compte tenu de l'entrée en vigueur de cette mesure :

- les personnes qui ont compris dans les bases d'imposition, au titre de 2006, des biens pour lesquels ils ne sont pas redevables de la taxe devront déposer une réclamation le 31 décembre 2007 au plus tard ;
- les personnes qui n'ont pas déclaré, dans les bases d'imposition 2006, des biens pour lesquels elles sont redevables de la taxe devront déposer une déclaration rectificative.

► Biens utilisés par une personne passible de la taxe professionnelle

4-13 En premier lieu, cette mesure a pour objet de légaliser la doctrine administrative aux termes de laquelle (BO 6 E-11-04, n° 3; voir FH 3066-2, § 5) :

- les biens utilisés par une personne passible de taxe professionnelle qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire sont imposés au nom de leur sous-locataire ou, à défaut, de leur locataire ou, à défaut, de leur propriétaire, dans le cas où ceux-ci sont passibles de taxe professionnelle;
- en revanche, lorsque celle de ces personnes qui confie gratuitement les biens n'est pas passible de taxe professionnelle, les biens confiés à titre gratuit sont imposés au nom de l'utilisateur.

Cette mesure permet au propriétaire (au locataire ou au sous-locataire, selon le cas) d'échapper à la taxe professionnelle sur la valeur locative des biens qu'il met gratuitement à la disposition :

- soit de personnes physiques (bouteilles de gaz mises à disposition par les butaniers et les propaneurs);
- soit d'entreprises exonérées de taxe professionnelle temporairement ou de manière permanente et, notamment, d'entreprises implantées à l'étranger;
- soit de collectivités territoriales (panneaux publicitaires).

► Biens confiés pour l'exécution d'un travail

4-14 En second lieu, l'ordre légal de détermination du redevable ne s'applique que pour les seuls équipements et biens mobiliers mis à la disposition des sous-traitants, à titre gratuit, par des donneurs d'ordre.

En revanche, pour les biens confiés dans le cadre des relations autres que la sous-traitance, le redevable de la taxe professionnelle est celui qui dispose des biens pour les besoins de son activité professionnelle.

→ **EXEMPLE** Cette situation concerne, notamment, s'ils sont confiés à titre gratuit :

- dans les cafés, les machines à bière à pression ou à café, les équipements de terrasses ou les appareils de jeux électroniques ;
- les distributeurs automatiques de boissons mis à disposition par des entreprises spécialisées ou des producteurs de boissons ;
- les présentoirs mis à la disposition des détaillants ou des pharmaciens par les producteurs de cosmétiques ;
- certains équipements d'analyse médicale confiés aux laboratoires.

Rappelons que la personne qui utilise les biens, et qui est donc redevable de la taxe professionnelle à défaut de disposition légale, est celle (CE 19 avril 2000, n° 172003 et 25 avril 2003, n° 228438; BO 6 E-1-04, n° 1) :

- qui exerce un contrôle sur les biens ;
- et qui utilise matériellement ces biens pour la réalisation des opérations qu'il effectue, ce critère étant, selon le Conseil d'État, prépondérant.

Exonération facultative des sous-traitants industriels

4-15 La situation des sous-traitants industriels au regard de la taxe professionnelle sur les outillages mis gratuitement à leur disposition par un donneur d'ordre est résumée dans le tableau suivant.

Situation des sous-traitants industriels			
Donneur d'ordre français (1)		Donneur d'ordre étranger (2)	
Sous-traitant étranger : non passible de la TP	Sous-traitant français (passible de la TP) : ne paie pas la TP (3)	Sous-traitant français (passible de la TP) : paie la TP (4)	Sous-traitant étranger : non passible de la TP
(1) Détenteur juridique, passible de la TP, paie la TP pour le sous-traitant français. (2) Détenteur juridique, non passible de la TP, ne paie aucune TP. (3) TP payée par le donneur d'ordre (CGI art. 1469-3° bis). (4) Redevable dans les conditions de droit commun.			

Ce tableau met en évidence les distorsions entre les sous-traitants selon qu'ils utilisent un outillage appartenant à un donneur d'ordre français ou à un donneur d'ordre étranger. En effet :

- si le donneur d'ordre est français, ils ne paient pas de taxe professionnelle (CGI art. 1469-3°; voir §§ 4-12 à 4-14) ;
- si le donneur d'ordre est étranger, les outillages sont imposés au nom du sous-traitant dès lors que le donneur d'ordre n'est pas passible de la taxe professionnelle (BO 6 E-11-04, n° 6; voir FH 3066-2, § 6).

Les collectivités territoriales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent décider d'exonérer de taxe professionnelle, pour la part de la taxe revenant à chacun d'eux, les outillages utilisés par les sous-traitants industriels mais dont ils ne sont ni propriétaires, ni locataires, ni sous-locataires et qui sont imposés à leur nom dès lors qu'ils sont mis à leur disposition par un donneur d'ordre non soumis à la taxe professionnelle (art. 64; CGI art. 1469-3° bis, 2° al. nouveau). En pratique, cette exonération pourra s'appliquer pour la première fois aux impo-

sitions dues au titre de 2007 à condition qu'une délibération d'exonération soit prise avant le 1^{er} octobre 2006.

Exonération en zones de revalorisation rurale

4-16 Les zones de revitalisation rurale ont été redéfinies et de nouvelles exonérations ont été instituées (loi 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux et décret 2005-1435 du 21 novembre 2005; CGI art. 1465 A). Les articles 62 et 105 de la loi de finances rectificative corrigent deux imperfections des textes.

En premier lieu, dans les communes de moins de 2 000 habitants, il est précisé que l'exonération s'applique aux reprises d'activités commerciales ou artisanales ou professionnelles. Pour les reprises d'activités professionnelles, l'entrée en vigueur de cette mesure, qui avait été omise, est fixée aux opérations effectuées à compter du 1^{er} janvier 2004 (art. 105; CGI art. 1465 A modifié).

En second lieu, les communes classées en zone de revitalisation rurale avant la promulgation de la loi relative au développement des territoires ruraux, qui respectent les nouveaux critères pour être classées en ZRR mais qui ne sont pas membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, resteront classées en zone de revitalisation rurale un an de plus que le délai initialement prévu, soit jusqu'au 31 décembre 2007 (art. 62; CGI art. 1465 A modifié).

CONTRÔLE FISCAL

Lutte contre la fraude à la TVA pour les redevables au RSI

4-17 Pour permettre à l'administration d'assurer un meilleur suivi des entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition et de renforcer les moyens de lutte contre la fraude organisée, notamment lorsque des entreprises créent, au bénéfice d'entreprises complices, des droits à déduction fictifs (carrousels de TVA), il est institué, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 (art. 90; CGI art. 302 septies A modifié; CGI, LPF, art. L. 16 D nouveau) :

- un droit de contrôle des opérations réalisées par les redevables au RSI dès le 2^e mois suivant la réalisation de ces opérations (voir § 4-19);
- la sortie du RSI au titre de la période d'imposition en cours des entreprises dont le chiffre d'affaires excède de plus de 10 % le seuil actuel du RSI (voir § 4-18), ainsi que celles qui émettent ou reçoivent des factures fictives ou de complaisance (voir § 4-19).

► Aménagement du régime simplifié d'imposition

4-18 Sont soumises au régime simplifié d'imposition les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes n'excède pas (CGI art. 302 septies A; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 5640) :

- 763 000 €, lorsqu'elles ont une activité de ventes de marchandises ou de fournitures de logement,
- ou 230 000 €, lorsqu'elles réalisent des prestations de services.

Par ailleurs, en cas de dépassement de ces limites, le régime simplifié d'imposition continue à s'appliquer pour la première année de dépassement.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, afin d'assurer un meilleur suivi de la TVA en faisant en sorte que les entreprises ne diffèrent pas

leur passage au régime réel, les mesures suivantes ont été adoptées (art. 90-I-2° et III; CGI art. 302 septies A modifié) :

- les limites mentionnées ci-dessus sont ajustées au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile;
- les entreprises relèvent du régime réel dès la première année de dépassement du seuil actuel du RSI, dès lors que le chiffre d'affaires réalisé excède de plus 10 % ce seuil, soit :
 - 840 000 €, pour les entreprises qui ont une activité de ventes de marchandises ou de fournitures de logement;
 - 260 000 €, pour les entreprises qui réalisent des prestations de services.

► **Dispositif de contrôle spécifique des redevables au RSI**

4-19 Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, afin de contourner la difficulté de contrôle de la TVA des redevables au RSI, liée à l'absence de dépôt de déclaration en cours d'année, les opérations réalisées ou facturées par des redevables de la TVA soumis au régime simplifié d'imposition peuvent faire l'objet d'un contrôle à compter du début du 2^e mois suivant la réalisation ou la facturation de ces opérations, dans les formes, garanties et conditions applicables aux vérifications de comptabilité (art. 90-II et III; CGI, LPF, art. L. 16 D nouveau et L. 47 à L. 52 A).

Cela étant, si l'administration devait découvrir, en cours de contrôle, l'existence d'une activité occulte, elle sera tout de même tenue d'engager une vérification de comptabilité (CGI, LPF, art. L. 47 C).

Par ailleurs, ne sont pas applicables, dans ce cas très précis, les dispositions qui privent l'administration de renouveler un contrôle portant sur le même impôt et la même période (CGI, LPF, art. L. 50).

En outre, le redevable, qui aura reçu ou émis, pendant la période contrôlée, au moins une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de services ou qui fait état d'un prix non effectivement acquitté par l'acheteur (établissement de fausses factures), relève du régime réel normal d'imposition pour l'exercice au cours duquel la facturation a été établie (art. 90 II ; CGI, LPF, art. 16 D nouveau, 2^e al).

Renforcement du droit de communication de l'administration

4-20 À compter du 1^{er} janvier 2006, les pouvoirs de l'administration en matière de droit de communication sont renforcés (art. 98) :

- afin de mettre un terme à toute différence de traitement entre sociétés civiles, les sociétés civiles dans leur ensemble, telles qu'elles sont définies à l'article 1845 du code civil, sont tenues de présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, les documents sociaux et, le cas échéant, les documents comptables et autres pièces de recettes et de dépenses qu'elles détiennent et relatives à l'activité qu'elles exercent (CGI, LPF, art. L. 94 A nouveau) ;
- les dispositions relatives au droit de communication de l'administration fiscale auprès des administrations publiques et des opérateurs de communications électroniques sont actualisées en raison des modifications apportées par la loi pour la confiance dans l'économie numérique (CGI, LPF, art. L. 83 modifié). Ce droit de communication peut être exercé auprès des personnes physiques ou morales qui mettent à la disposition du public, même à titre gratuit, au moyen de services de communication en ligne, le stockage de signaux, d'écrits, d'images, de sons ou de messages de toute nature fournis par des destinataires de ces services ;

- afin de favoriser la coopération entre les agents des douanes et ceux de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes, un échange spontané de renseignements et de documents entre ces services est institué, notamment dans les domaines de la lutte contre la fraude et dans la gestion des alertes et des crises touchant à la sécurité des consommateurs, la sécurité sanitaire des aliments et la protection de l'environnement;
- afin de mieux contrôler les bailleurs sociaux, l'administration fiscale peut avoir communication des informations recueillies par la Mission interministérielle d'inspection du logement social (MILOS).

TAXE FORFAITAIRE SUR LES OBJETS PRÉCIEUX

Réforme applicable à partir de 2006

- 4-21** La réforme de la taxe forfaitaire sur les ventes de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité entre en vigueur le 1^{er} janvier 2006 (art. 68; CGI art. 150 V bis à 150 V sexies abrogés; CGI art. 150 VI à 150 VM nouveaux).
À compter de cette date les cessions d'objets d'art réalisées en France par des non-résidents sont exonérées, l'option pour le régime de droit commun des plus-values mobilière est généralisée et la procédure de déclaration et de paiement est simplifiée.

Opérations taxées

- 4-22** Les cessions à titre onéreux (ventes, échanges, apports, cessions de gré à gré) ou les exportations, autres que temporaires, hors du territoire des États membres de l'UE d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, de métaux précieux et de bijoux sont assujetties à la taxe forfaitaire, sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires professionnels. Sont également assujetties les cessions réalisées dans un autre État membre de l'UE.

Sont exonérées les entreprises vendant des métaux ou objets précieux. Les profits réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC et échappent par conséquent à la taxe forfaitaire.

Exonérations

► Exonération des cessions réalisées en France par des non-résidents

- 4-23** L'exonération de taxe forfaitaire sur les cessions réalisées en France par des non-résidents est étendue. Elle concerne désormais les cessions ou les exportations de bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité et les exportations de métaux précieux, lorsque le cédant ou l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal. Pour bénéficier de l'exonération, l'exportateur doit justifier soit d'une importation antérieure, soit d'une introduction antérieure (si l'objet est en provenance d'un autre État membre de l'UE), soit encore d'une acquisition en France. Ainsi, si un particulier non-résident vend en France un objet précieux, il ne sera pas taxé et, si le bien acquis est ensuite exporté par un non-résident, l'exportation ne donne pas lieu à taxation. Les cessions de métaux précieux demeurent donc soumises à la taxe forfaitaire.

► **Autres exonérations**

4-24 Les exonérations antérieures sont maintenues, à savoir :

- cessions réalisées au profit d'un musée auquel a été attribuée l'appellation « musée de France » (code du patrimoine art. L. 441-1) ou d'un musée d'une collectivité territoriale;
- cessions réalisées au profit de la Bibliothèque nationale de France ou d'une autre bibliothèque de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique (terme plus large que celui de collectivité publique figurant dans le régime précédent);
- cessions réalisées au profit d'un service d'archives de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique;
- cessions ou exportations de bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité lorsque le prix de cession ou la valeur en douane n'excède pas 5 000 €.

Extension du droit d'option pour le régime général des plus-values aux cessions de métaux précieux

4-25 La possibilité, déjà prévue pour les cessions et les exportations de bijoux et d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, d'opter pour le régime général de taxation des plus-values sur biens meubles des particuliers, en lieu et place de la taxe forfaitaire est étendue aux cessions et aux exportations de métaux précieux.

L'exercice de l'option suppose que le vendeur ou l'exportateur, personne physique domiciliée en France, puisse justifier :

- de la date et du prix d'acquisition du bien,
- ou que le bien est détenu depuis plus de 12 ans.

Si l'option est appliquée, ou si le bien est détenu depuis plus de 12 ans, la taxe forfaitaire n'est pas due.

Les démarches sont par conséquent simplifiées. Il n'est pas prévu de décret d'application. Concernant les modalités de déclaration d'option il convient de se reporter au paragraphe 4-27.

Taux et exigibilité de la taxe

4-26 Le taux de la taxe n'est pas modifié. Il est fixé à :

- 7,5 % du prix de cession ou de la valeur en douane des métaux précieux;
- 4,5 % du prix de cession ou de la valeur en douane des bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité.

Ces taux sont majorés de 0,5 % au titre de la CRDS (CGI art. 1600-0 K).

La taxe est exigible au moment de la cession ou au moment de l'exportation.

Rappelons, par ailleurs, que la taxe supportée par le vendeur ou l'exportateur est due par l'intermédiaire domicilié fiscalement en France participant à la transaction et sous sa responsabilité ou, à défaut d'intermédiaire, par le vendeur ou l'exportateur (voir RF 929, § 1452).

Simplification des modalités de déclaration et de paiement de la taxe

4-27 Les modalités de déclaration de l'option sont simplifiées. Une déclaration conforme au modèle établi par l'administration, retraçant les éléments servant à la liquidation de la taxe forfaitaire ou l'option pour le régime de droit commun des plus-values, est déposée :

- pour les exportations ou pour les cessions, hors de France, de biens qui avaient préalablement été exportés temporairement par l'exportateur, à la recette des douanes lors de l'accomplissement des formalités douanières;
 - pour les cessions réalisées avec la participation d'un intermédiaire, domicilié fiscalement en France, dans le délai de 30 jours (CGI art. 635), par cet intermédiaire, au service des impôts chargé du recouvrement dont il dépend en tant que professionnel ou, lorsqu'il s'agit d'un officier ministériel (notaire, huissier), au service des impôts chargé du recouvrement compétent pour l'enregistrement de l'acte authentique relatif à la cession. Si ce dernier est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, il pourra déposer sa déclaration en même temps que sa déclaration de TVA;
 - pour les cessions sans intermédiaire, par le vendeur au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève dans un délai d'un mois à compter de la cession.
- Il est précisé que la taxe est acquittée, dans tous les cas, lors du dépôt de la déclaration. Le recouvrement de la taxe s'opère toujours selon le régime prévu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (cessions réalisées avec la participation d'un intermédiaire), selon les dispositions prévues par la législation douanière (exportations et cessions dans un pays tiers de biens exportés temporairement) et selon les règles, garanties et sanctions prévues pour les impôts recouvrés par la Direction générale des impôts (cessions sans intermédiaire).
- Un décret en Conseil d'État précisera notamment les obligations incombant aux vendeurs, exportateurs ou aux intermédiaires participant à la transaction.

ORGANISMES DE PLACEMENT COLLECTIF IMMOBILIER

4-28 Les organismes de placement collectif immobilier (OPCI) ont été créés par l'ordonnance 2005-1278 du 13 octobre 2005 qui a défini leur régime juridique et les modalités de transformation des sociétés civiles de placement immobilier en organismes de placement collectif.

L'article 28 de la loi précise le régime fiscal de ces organismes et institue un dispositif transitoire facilitant la transformation des sociétés civiles de placement immobilier.

Régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)

4-29 Le dispositif institué par la loi de finances rectificative pour 2005 :

- définit le régime fiscal des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) et des fonds de placement immobilier (FPI);
- détermine les modalités d'imposition de leurs investisseurs, en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de droits d'enregistrement;
- instaure un mécanisme de sursis d'imposition pour les porteurs de parts de sociétés civiles de placement immobilier qui se transformeront en organismes de placement collectif immobilier dans le délai de cinq ans à compter de l'homologation des dispositions du règlement général de l'Autorité des marchés financiers relatives aux organismes de placement collectif immobilier.

► SPPICAV

4-30 En contrepartie de leurs obligations de distributions, qui sont similaires à celles des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC), les SPPICAV sont exonérées d'impôt sur les sociétés, et les sociétés de capitaux qu'elles détiennent à hauteur de 95 % peuvent opter pour le régime d'exonération d'impôt sur les sociétés sur leurs activités immobilières prévu pour les SIIC et leurs filiales.

Les actionnaires sont, en principe, imposés sur le montant des distributions selon le régime applicable aux distributions de sociétés et sur les plus-values réalisées à l'occasion du rachat ou de la cession de leurs actions selon le régime applicable aux plus-values de cession de valeurs mobilières. Ils bénéficient, en outre, d'un régime de sursis d'imposition sur les échanges de titres consécutifs aux opérations de fusion et de scission concernant des SPICAV.

► **FPI**

4-31 Le fonds de placement immobilier (FPI) constitue une copropriété d'actifs immobiliers, d'actifs mobiliers et de liquidités ; à la différence de la SPICAV, il ne dispose pas de la personnalité morale.

N'étant ni une société ni une personne morale, le FPI se situe, par conséquent, en dehors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, comme les FCP et les FCC. En raison de l'absence de personnalité morale du fonds, les porteurs sont imposés comme s'ils avaient eux-mêmes perçu les revenus encaissés par le fonds.

Toutefois, cette imposition est limitée aux revenus et profits distribués par le fonds. Les revenus encaissés par le fonds de placement immobilier conservent leur qualification propre (revenus locatifs, intérêts, dividendes) et sont donc imposés, selon le cas, dans la catégorie des revenus fonciers ou des revenus de capitaux mobiliers.

Les revenus encaissés par le FPI conservent leur source (française ou étrangère). Afin de déterminer le régime fiscal applicable à chaque porteur, un dispositif d'identification à l'entrée par grandes catégories est mis en place.

L'administration peut prévoir qu'à l'occasion de la souscription des parts du FPI, les porteurs sont tenus de déclarer les éléments nécessaires à la détermination de leur régime fiscal comme la nature de leur forme juridique ou leur lieu de résidence et de siège social.

Précisions communes

► **Droits d'enregistrement**

4-32 La souscription de parts d'OPCI bénéficie d'une exonération de droits d'enregistrements sans conditions.

La cession ou le rachat de parts ou d'actions d'OPCI est également exonéré du droit d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière.

Toutefois, le droit est exigible dans les hypothèses suivantes :

- lorsque le cessionnaire détient déjà ou détiendra à la suite de son acquisition plus de 10 % des parts ou des actions de l'OPCI directement, ou par l'intermédiaire du groupe familial (conjoints, ascendants, descendants et collatéraux privilégiés) ou d'une ou plusieurs sociétés dans lesquelles il est majoritaire (seul ou dans le cadre du groupe familial) ;

- lorsque le cessionnaire est une personne morale ou un fonds de placement immobilier et qu'il détient ou est amené à détenir à la suite de son acquisition plus de 20 % des parts ou des actions de l'OPCI.

► **Modalités de transformation des SCPI en OPCI**

4-33 L'ordonnance portant création du régime juridique des OPCI a prévu un délai de 5 ans à compter de l'homologation du règlement général de l'Autorité des marchés financiers (AMF), délai à compter duquel les créations et augmentations de capital des actuelles sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) ne seront plus possibles.

La décision de transformation ne peut, toutefois, intervenir que par le libre vote de l'assemblée générale des porteurs de chaque SCPI. Dans ce cadre, chaque porteur de parts de SCPI peut choisir librement de se placer dans un FPI ou dans une SPPICAV.

À cette fin, il est proposé la mise en place d'un mécanisme de neutralité fiscale de la transformation des SCPI en organismes de placement collectif immobilier, quelles qu'en soient les modalités, pendant le délai de cinq ans (sursis d'imposition des plus-values latentes).

→ EXEMPLE 1 Comparaison des montants distribués et imposés des résultats d'une SCPI, d'un FPI et d'une SPPICAV

Résultats tirés de l'activité de gestion d'actifs immobiliers détenus directement ou indirectement par les SCPI, les FPI et les SPPICAV.

	SCPI	FPI	SPPICAV
Résultat comptable	100	100	100
Régime fiscal des revenus immobiliers	Revenus fonciers	Revenus fonciers	Revenus de capitaux mobiliers
Résultat fiscal	105 (1)	105 (1)	100
Abattement notionnel (2)	néant	7,5	7,5
Montant distribué aux porteurs	70 (3)	78,625 (4)	78,625 (4)
Montant imposable au nom des porteurs	105 (5)	82,875 (6)	78,625

(1) Résultat comptable retraité pour tenir compte des règles spécifiques des revenus fonciers (encaissement, nature des charges déductibles ...).
 (2) Destiné à tenir compte de la dépréciation des immeubles détenus en direct.
 (3) Montant libre : aucune obligation de distribution pour les SCPI.
 (4) Soit le résultat comptable (100) diminué de l'abattement notionnel (7,5) multiplié par le taux de distribution (85 %).
 (5) Soit le résultat fiscal.
 (6) Soit le résultat fiscal (105) moins l'abattement notionnel (7,5) multiplié par le taux de distribution (85 %). Application du régime d'imposition des revenus fonciers.

→ EXEMPLE 2 Comparaison des montants distribués et imposés des plus-values d'une SCPI, d'un FPI et d'une SPPICAV

Plus-values tirées de la cession d'actifs immobiliers détenus directement ou indirectement par les SCPI, les FPI et les SPPICAV.

	SCPI	FPI	SPPICAV
Plus-value nette comptable	100	100	100
Régime fiscal des plus-values sur cession d'actifs immobiliers	Plus-values immobilières	Plus-values immobilières	Revenus de capitaux mobiliers
Plus-value nette fiscale	95 (1)	95 (1)	100
Abattement notionnel (2)	Sans objet	Sans objet	7,5 (3)
Montant distribué aux porteurs	70 (4)	85 (5)	53,75 (6)
Montant imposable au nom des porteurs	95 (7)	80,75 (8)	53,75 (9)

(1) Plus-value nette comptable retraitée pour tenir compte des règles spécifiques des plus-values immobilières (hors prise en compte éventuelle de l'abattement pour durée de détention) (CGI art. 150 VC).
 (2) Destiné à tenir compte de la dépréciation des immeubles détenus en direct.
 (3) Réintégration de l'abattement notionnel pratiqué pour la détermination de la fraction du résultat distribuable.
 (4) Montant libre : aucune obligation de distribution pour les SCPI.
 (5) Soit la plus-value nette comptable (100) multipliée par le taux de distribution (85 %).
 (6) Soit la plus-value nette comptable (100) majorée de l'abattement notionnel (7,5) multiplié par le taux de distribution (50 %).
 (7) Soit la plus-value nette fiscale.
 (8) Soit la plus-value nette fiscale multipliée par le taux de distribution (85 %).
 (9) Comme le montant distribué.

MESURES DIVERSES

Marchands de biens : prorogation du délai de revente des terrains dans les ZAC

4-34 Les aménageurs de zones d'aménagement concerté (ZAC) entrent dans la catégorie des marchands de biens, du fait de leur activité d'achat pour revente. Ils bénéficient donc du régime spécial des achats en vue de la revente qui consiste en une exonération des droits d'enregistrement lorsqu'ils se conforment aux obligations particulières qui leur incombent et qu'ils prennent, dans l'acte d'acquisition, l'engagement de revendre l'immeuble dans un délai de quatre ans (CGI art. 1115).

Les acquisitions d'immeubles sont toutefois soumises au droit d'enregistrement au taux réduit de 0,715 % au profit du département (0,615 % avant 2006).

Les aménageurs de ZAC, acquéreurs de terrains nus ou recouverts de bâtiments destinés à être démolis, d'immeubles inachevés, de droits de surélévation (CGI art. 1594-0 G A I) situés dans le périmètre d'une zone d'aménagement concerté (c. de l'urbanisme art. L. 311-1) peuvent bénéficier d'une prorogation annuelle renouvelable du délai de quatre ans (art. 74).

Cette prorogation annuelle renouvelable sans limite est accordée sur demande adressée par l'acquéreur au directeur des services fiscaux du lieu de situation des biens.

Il convient de préciser qu'une prorogation équivalente peut déjà être accordée en cas de force majeure ou lorsqu'il s'agit de construction d'ensembles à réaliser progressivement par tranches successives (CGI art. 1594-0 G A IV).

Si le marchand de biens ne respecte pas son engagement de revente dans le délai de quatre ans éventuellement prorogé, il sera dans l'obligation d'acquitter les droits de mutation normalement dus, auxquels s'ajoute l'intérêt de retard (CGI art. 1727; voir FH 3129, § 6-1).

Réduction des taux de calcul de la TACA

4-35 Le taux servant au calcul de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA) est diminué pour les établissements dont le chiffre d'affaire au m² est inférieur ou égal à 12 000 € (art. 97).

Le nouveau barème est donc fixé conformément au tableau suivant:

Taux applicables à la TACA 2006		
	Établissements ne vendant pas de carburant	Établissements vendant du carburant (1)
Chiffre d'affaires annuel par m ² < 1 500 €	7,50 €	9,24 €
Chiffre d'affaires annuel par m ² ≥ 1 500 € et ≤ 12 000 €	$[(CA \text{ au m}^2 - 1500) \times 0,00253] + 7,50 \text{ €}$	$[(CA \text{ au m}^2 - 1500) \times 0,00252] + 9,24 \text{ €}$
Chiffre d'affaires par m ² > 12 000 € (2)	34,12 €	35,70 €

(1) À l'exception de ceux dont l'activité principale est la vente ou la réparation de véhicules.
(2) Montants inchangés.

Rappelons que la TACA est due par les entreprises, quelle que soit leur forme juridique, dont l'établissement:

- est ouvert depuis le 1^{er} janvier 1960,
- a réalisé un chiffre d'affaires hors taxe de vente au détail au moins égal à 460 000 €,
- ayant une surface de vente au détail supérieure à 400 m² (voir FH 3086-4 et 3087 p. 39).

Dispositions diverses

4-36 Signalons, par ailleurs, les mesures suivantes :

- l'extension du champ d'application de l'avis de mise en recouvrement. Un avis de mise en recouvrement est également adressé par le comptable public pour la restitution des sommes, droits, taxes et redevances de toute nature indûment versés par l'État (art. 101 ; CGI, LPF, art. L. 256 modifié) ;
- le changement de dénomination des services chargés de la fiscalité professionnelle. Les mots « centre des impôts », « recette des impôts », « recette principale des impôts », « recette principale » et « centre-recette des impôts » sont remplacés par l'expression « service des impôts » dans toutes les dispositions législatives s'y référant (art. 103) ;
- l'application, à compter du 1^{er} janvier 2007, de la publicité du privilège du Trésor aux seules sommes dues et restant impayées qui dépassent un certain seuil, fixé par décret et dépendant du chiffre d'affaires de l'entreprise. Ce seuil pourrait s'élever à 6 000 € pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 760 000 € et à 12 000 € au-delà du montant de 760 000 € (art. 102 ; CGI art. 1929 quater-4 modifié) ;
- l'exonération, à compter de 2006, de la taxe sur les services de télévision reçus en métropole ou dans les départements d'outre-mer, pour les entreprises établies à l'étranger (art. 42 ; CGI art. 302 bis KB modifié) ;
- la suppression de la taxe sur les ouvertures de crédit qui devait s'appliquer à compter du 1^{er} janvier 2006 (art. 73-I ; CGI art. 990 J abrogé ; voir FH 3072-6, § 237) ;
- la suppression du droit de timbre à l'entrée dans les casinos à partir du 1^{er} mai 2006 (art. 112 ; CGI art. 945 et 946 abrogés) assortie, à partir du 1^{er} janvier 2006, du relèvement à 3 % du taux de la CRDS calculée sur la totalité du produit brut des jeux (ord. 96-50 du 24 janvier 1996, art. 18 et 19 modifiés).