



INSTRUCTION

N° 03-056-A1 du 28 octobre 2003

NOR : BUD R 03 00056 J

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

APPLICATION DE LA LOI "POUR L'INITIATIVE ECONOMIQUE"

ANALYSE

Etalement du recouvrement de l'impôt
relatif aux plus-values de cession des biens professionnels

Date d'application : 28/10/2003

MOTS-CLÉS

RECOUVREMENT ; IMPÔT ; IMPÔT SUR LE REVENU ; PLUS-VALUE ; PLUS-VALUE À LONG TERME ;
CESSION ; DÉLAI DE PAIEMENT ; MAJORATION POUR PAIEMENT TARDIF

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

TPG	RGP	RF	T	DGE	TOM	CSOM	DOM					

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

4^{ème} Sous-direction - Bureau 4A

SOMMAIRE

1. ECONOMIE GÉNÉRALE	4
1.1. Champ d'application du dispositif d'étalement	4
1.1.1. Nature des opérations ouvrant droit à l'étalement.....	4
1.1.2. Objet de la cession	4
1.2. Définition des plus-values éligibles à l'étalement.....	4
1.3. Mode de calcul de la plus-value éligible à l'étalement	5
1.4. Détermination du montant de la plus-value pour l'application de l'étalement.....	5
2. INSTRUCTION DU DOSSIER DU CONTRIBUABLE	5
2.1. Mise en recouvrement du rôle	5
2.2. Demande d'étalement	5
2.2.1. Conditions de la demande	5
2.2.2. Date limite de dépôt de la demande	6
2.3. Le rôle du comptable	6
2.3.1. Vérification de la situation fiscale du contribuable	6
2.3.2. Acheminement de la demande	6
2.3.3. Suspension de la procédure de recouvrement.....	6
2.3.4. Mensualisation et prélèvement à la date limite de paiement	6
2.4. Réponse de la DSF.....	7
2.5. Information du contribuable	7
3. RECOUVREMENT DES IMPÔTS.....	7
3.1. Calendrier de paiement de l'Impôt sur le Revenu Net et de l'Impôt sur la Plus-value	7
3.2. Majoration de 10 % et remise gracieuse.....	9
3.3. Contentieux du recouvrement	9
3.3.1. Non respect du plan d'étalement	9
3.3.2. Constitution de garanties.....	9
3.3.3. Publicité du privilège du Trésor	9

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Loi n°2003-721 du 1 ^{er} août 2003 Article 41 - Titre V - Relatif au développement et à la transmission d'entreprise	10
ANNEXE N° 2 : Documentation administrative DGI - DB 2211.....	13
ANNEXE N° 3 : Documentation administrative DGI - DB 4 B 2221	19
ANNEXE N° 4 : Documentation administrative DGI - DB 4 B 3511	42

PRÉAMBULE

La loi « pour l'initiative économique » n° 2003-721 du 1^{er} août 2003 prévoit en son article 41 les conditions dans lesquelles les plus-values de cession des biens à caractère professionnel sont exonérées d'impôt sur le revenu.

Le secrétariat d'Etat aux PME, au commerce, à l'artisanat, aux professions libérales et à la consommation souhaite en outre développer le crédit-vendeur en échelonnant le paiement de l'impôt dû au titre des plus-values non exonérées.

La présente instruction vise à définir l'économie générale du dispositif de recouvrement mis en place à cet effet.

Les difficultés d'application de cette instruction devront être soumises sous le timbre du bureau 4A de la direction générale de la comptabilité publique.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 4^{ÈME} SOUS-DIRECTION

ETIENNE EFFA

1. ECONOMIE GÉNÉRALE

Le dispositif vise à permettre au contribuable l'étalement du paiement de l'impôt sur simple demande, tout en rendant transparent pour lui l'échange d'informations entre les services de la DGI et de la DGCP pour le traitement de son dossier.

1.1. CHAMP D'APPLICATION DU DISPOSITIF D'ÉTALEMENT

Est susceptible de bénéficier du dispositif d'étalement prévu dans la présente instruction, l'impôt afférent aux plus-values à long terme réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ou d'une branche complète d'activité.

1.1.1. Nature des opérations ouvrant droit à l'étalement

Seules ouvrent droit à l'étalement du paiement de l'impôt sur les plus-values, les cessions pour lesquelles les parties sont convenues contractuellement d'un paiement différé voire échelonné du prix de cession.

1.1.2. Objet de la cession

La cession doit porter sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, ou sur une branche complète d'activité.

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

Trois conditions doivent donc être remplies :

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

Il est précisé que la notion de branche complète d'activité doit être comprise comme en matière d'apports partiels d'actif.

Elle recouvre donc l'ensemble des éléments investis dans une division de l'entreprise qui constitue, du point de vue technique, une exploitation autonome, c'est à dire, un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

Sur ces différents points, il convient de se rapporter à la documentation administrative de la Direction Générale des Impôts 4B 3511, n° 8 à 20 (annexe n°4).

1.2. DÉFINITION DES PLUS-VALUES ÉLIGIBLES À L'ÉTALEMENT

Seul l'impôt afférent à une plus-value à long terme est éligible au dispositif d'étalement prévu dans la présente instruction.

Aux termes de l'article 39 duodecies-3 du CGI, le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans.

Ce sont donc d'une manière générale :

- d'une part, les plus-values provenant de la cession d'éléments non amortissables figurant dans l'actif depuis au moins deux ans (cf. documentation administrative de la Direction Générale des Impôts 4 B 2221- Annexe n°3) ;

- d'autre part, les plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables figurant dans l'actif depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles excèdent le montant global des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt, des amortissements expressément exclus des charges déductibles et des amortissements différés en infraction aux dispositions de l'article 39 B du CGI (cf. documentation administrative de la Direction Générale des Impôts 4 B 2211, n°17 et suivants – Annexe n°2).

1.3. MODE DE CALCUL DE LA PLUS-VALUE ÉLIGIBLE À L'ÉTALEMENT

Il est renvoyé à la documentation administrative de la Direction Générale des Impôts 4B 2221, n°3 – Annexe n°3.

1.4. DÉTERMINATION DU MONTANT DE LA PLUS-VALUE POUR L'APPLICATION DE L'ÉTALEMENT

L'application du dispositif d'étalement vise à individualiser, dans l'impôt sur le revenu global (IRG), l'impôt sur le revenu net hors plus-value (IRN) et l'impôt dû à la réalisation des plus-values taxables (IPV).

Les comptables doivent en effet être en mesure de consentir à l'étalement du recouvrement pour le seul impôt dû au titre des plus-values (IPV).

Le suivi de la demande et de l'étalement est géré par le comptable du Trésor qui saisit la DSF afin de déterminer le montant de l'impôt sur les revenus de l'année (IRN) et le montant de la plus-value (IPV). Le total de l'avis d'imposition IRG est égal à IRN + IPV.

2. INSTRUCTION DU DOSSIER DU CONTRIBUABLE

La demande du contribuable doit être traitée dans des conditions d'acheminement et d'instruction qui doivent être transparentes tout en garantissant le recouvrement.

2.1. MISE EN RECOUVREMENT DU RÔLE

Par définition, le contribuable bénéficiaire de plus-values et qui souhaite demander l'étalement n'est pas connu au moment de la confection et de la mise en recouvrement.

La mise en recouvrement est donc banalisée dans la série des rôles généraux.

2.2. DEMANDE D'ÉTALEMENT

2.2.1. Conditions de la demande

A réception de l'avis de recouvrement, le contribuable formule par écrit, et sur papier libre, une demande d'étalement dans laquelle il indique :

- les références de son imposition
- les références précises du patrimoine cédé au titre duquel il entend bénéficier de la mesure d'étalement de l'IPV

Il adresse sa demande au comptable du Trésor chargé du recouvrement de son impôt.

Le contribuable peut toutefois déposer plus précocement sa demande d'étalement, en la joignant à sa déclaration de revenus. Dans ce cas, le comptable devra obtenir communication de la demande auprès de la DSF dont les services ont traité la déclaration du contribuable demandeur.

2.2.2. Date limite de dépôt de la demande

La demande du contribuable doit avoir été reçue, par le comptable du Trésor, au plus tard à la date de majoration.

Passé ce délai, le contribuable n'est plus éligible au dispositif d'étalement.

Lorsque la demande a été déposée avec la déclaration de revenus, elle est réputée avoir été déposée dans les délais. Le contribuable doit produire au comptable du Trésor la preuve de ce dépôt à la DSF.

2.3. LE RÔLE DU COMPTABLE

2.3.1. Vérification de la situation fiscale du contribuable

Dès réception, le comptable du Trésor vérifie si le contribuable est à jour des impôts et autres dettes fiscales qu'il doit acquitter dans le poste. Si le comptable constate des restes à recouvrer, il informe le contribuable que sa demande ne pourra être prise en compte que si les dettes fiscales antérieures sont apurées avant la fin du délai de dépôt de la demande d'étalement. Cette réserve ne vise pas le cas des impôts qui ont fait l'objet d'une réclamation suspensive de paiement assortie de garanties suffisantes¹ ou pour lesquels le comptable a exercé des mesures conservatoires.

2.3.2. Acheminement de la demande

Le comptable du Trésor accuse réception par écrit de la demande du contribuable et l'informe de l'ouverture de la procédure d'information auprès des services de la DSF.

Il transmet la demande d'étalement aux services compétents de la DSF afin que ceux-ci individualisent l'Impôt sur le Revenu Net (IRN), qui devra être payé à l'échéance normale du rôle, et l'Impôt sur les Plus-Values (IPV), lequel devra bénéficier de l'étalement.

2.3.3. Suspension de la procédure de recouvrement

La réception de la demande du contribuable tendant à obtenir l'étalement constitue un motif de suspension de la procédure de recouvrement pendant le délai imparti à la DSF pour formuler sa réponse.

Lorsque le contribuable est à jour du paiement de son impôt sur le revenu des années antérieures, le comptable saisit donc dans l'application REC un code « Délai accordé » visant à empêcher l'édition de la lettre de rappel, voire du commandement.

2.3.4. Mensualisation et prélèvement à la date limite de paiement

L'application prolongée du contrat de mensualisation à l'IR du contribuable aurait des effets incohérents avec la demande d'étalement :

- le solde calculé et prélevé automatiquement l'année suivant celle de la cession porterait sur l'ensemble de l'imposition ;
- les mensualités de l'année N+1 seraient logiquement calculées sur la base IRN + IPV.

C'est pourquoi, à la réception de la demande d'étalement, le comptable invite le contribuable à demander la suspension du contrat de mensualisation pour l'année courante et effectue dans RAR le suivi des encaissements visant à apurer le rôle. Le contrat de mensualisation pour l'année N+1 devra faire l'objet d'une modulation pour ajuster les prélèvements. En effet, l'application REC-MEN est dans l'impossibilité de distinguer l'IRN et l'IPV.

Le cas échéant, le contribuable devra être invité à dénoncer le prélèvement à l'échéance.

¹ sauf dispense de garantie accordée par le comptable ou lorsque la créance est inférieure à 3000 euros (article R.277-7 du LPF)

2.4. RÉPONSE DE LA DSF

La DSF dispose d'un délai de 60 jours pour instruire le dossier de demande.

Pendant ce délai, elle vérifie l'éligibilité de la demande en s'assurant que la cession, au titre de laquelle le contribuable demande l'étalement, porte bien sur des plus-values à long terme éligibles à l'étalement.

Lorsque la DSF prononce l'éligibilité, elle recalcule en outre l'impôt en individualisant l'IRN et l'IPV. Elle communique un double de sa décision au comptable du Trésor chargé du recouvrement.

Lorsque la DSF n'a pas répondu dans le délai de 60 jours, ce défaut de réponse est considéré comme un rejet implicite de la demande. Le comptable lève les empêchements et reprend le recouvrement, comme en cas de décision de rejet par la DSF.

Lorsque le contribuable justifie avoir déposé un recours contentieux contre la décision de la DSF rejetant la demande d'étalement, le comptable doit exiger au moins le versement de l'IRN et la constitution de garanties (cf paragraphe 3.3.2) pour la partie non recouvrée. Dans ce cas, le montant de l'impôt sur le revenu net (IRN), payé l'année N-1, est pris comme base pour le calcul du montant à verser immédiatement, soit $IRN = IR_{n-1}$

Toutefois, la cession de biens professionnels générateurs de plus-values peut correspondre à une cessation d'activité ayant provoqué une baisse des revenus au cours de l'année de cession. Le contribuable peut donc, sous sa responsabilité, régler au comptable un montant IRN inférieur au montant IR_{n-1}

2.5. INFORMATION DU CONTRIBUABLE

Lorsqu'il reçoit la décision favorable de la DSF, le comptable invite le contribuable (par lettre recommandée avec AR) à se présenter à ses guichets, dans un délai de 10 jours, afin d'acquitter l'IRN et de définir les modalités de règlement de l'IPV.

3. RECOUVREMENT DES IMPÔTS

3.1. CALENDRIER DE PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU NET ET DE L'IMPÔT SUR LA PLUS-VALUE

Le solde de l'IRN, calculé par la DSF ou estimé selon la règle $IRN = IR_{n-1}$, doit être acquitté dans les 10 jours de la réception de la lettre du comptable du Trésor.

Le contribuable doit en outre régler immédiatement la première échéance de l'IPV correspondant aux termes échus du paiement du prix au crédit-vendeur.

Le contribuable peut demander l'étalement du paiement de l'IPV (correspondant aux termes non échus du paiement du prix au crédit-vendeur) dans la double limite :

- du 31 décembre N+2 à compter de la date de cession ;
- et de la durée prévue pour le paiement du prix de cession.

Le paiement de l'IPV doit être étalé sur une durée égale à celle prévue pour le paiement du prix de cession sans toutefois dépasser le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la cession.

Les échéances de versement de l'impôt devront donc être fixées conformément au rythme de paiement fixé par l'acte de vente :

- si le prix est payé mensuellement, trimestriellement ou semestriellement, l'échéancier de règlement de l'IPV prévoit des échéances respectivement mensuelles, trimestrielles ou semestrielles.

Dans ce cas de figure, le paiement de la première échéance de l'IPV intervient plusieurs mois après l'encaissement des premières échéances du prix. Son montant sera donc calculé au prorata temporis du nombre d'échéances devant avoir été payées entre la date de cession et la date d'exigibilité du premier versement (60 jours après la date de la demande d'étalement).

Exemple n° 1 :

Soit une cession au 15 février N, au prix de 1 000 000 euros avec une durée de paiement du prix étalée sur 30 mois

Le rôle est émis le 30 août N+1, majorable le 15 octobre : IRG = 20 000 euros

La demande d'étalement est formulée dans le délai le 10 octobre N+1

La DSF répond favorablement le 2 novembre N+1 et fixe l'IRN à 4 500 euros et l'IPV à 15 500 euros

La date d'exigibilité de l'IRN et de l'IPV échu est fixée au 12 novembre N+1 (2 novembre + 10 jours)

Nombre de mois écoulés depuis la cession (du 15 février N au 12 novembre N+1) = 20 mois

IPV échu : $\frac{15500 \times 20 \text{ mois}}{30 \text{ mois}} = 10\,333$ euros (calculé au prorata temporis)

- impôt à régler le 12 novembre : 4 500 euros (IRN) + 10 333 euros (IPV) = 14 833 euros

- solde à régler en 9 échéances mensuelles à partir du 12 décembre N+1 : $15\,500 - 10\,333 = 5\,167$ euros

Exemple n° 2 :

Soit une cession au 25 juin N, au prix de 1 200 000 euros avec une durée de paiement du prix étalée sur 60 mois

Le rôle est émis le 30 août N+1, majorable le 15 octobre : IRG = 28 000 euros

La demande d'étalement est formulée dans le délai le 14 octobre N+1

La DSF répond favorablement le 12 novembre N+1 et fixe l'IRN à 6 200 euros et l'IPV à 21 800 euros

La date d'exigibilité de l'IRN et de l'IPV échu est fixée au 22 novembre N+1 (12 novembre + 10 jours)

Nombre de mois écoulés depuis la cession (du 25 juin N au 22 novembre N+1) = 16 mois

IPV échu : $\frac{21\,800 \times 16 \text{ mois}}{30 \text{ mois}} = 11\,626$ euros

30 mois (du 25/06/N au 31/12/N+2, par application de la limite de durée – Point 3.1)

- impôt à régler le 22 novembre N+1 : 6 200 euros (IRN) + 11 626 euros (IPV) = 17 826 euros

- solde à régler en 13 échéances mensuelles à partir du 22 décembre N+1 : $21\,800 - 11\,626 = 10\,174$

Si la durée de paiement du prix de cession est fixée en années, la durée d'étalement pour le paiement de l'IPV est prise en compte dans la limite de deux années pleines après l'année de cession :

- si la date limite de paiement du prix de cession est antérieure au 1^{er} janvier de la deuxième année qui suit l'année de cession, l'IPV est réglé en une seule fois en même temps que l'IRN
- si la date limite de paiement du prix de cession est postérieure au 31 décembre de la première année qui suit l'année de cession, l'IPV est réglé en deux fois. Dans ce cas, la seconde échéance est acquittée au plus tard à la date anniversaire de majoration du rôle initial.

3.2. MAJORATION DE 10 % ET REMISE GRACIEUSE

La prise en charge du rôle étant effectuée pour le montant total de l'IRG, les applicatifs informatiques du recouvrement ne seront pas en mesure de déterminer dans l'IRG la part de l'IRN et de l'IPV.

La majoration de 10% sera donc liquidée sur la totalité de l'IRG non acquitté à la date limite de paiement.

Le dispositif en vigueur prévoit, dans la mesure où le plan de règlement sera scrupuleusement respecté (versements effectués aux dates fixées), la remise gracieuse totale de la majoration de 10%.

La remise gracieuse de la majoration de 10% (calculée sur les sommes versées) sera accordée par le ministre, le trésorier-payeur général, le receveur des Finances ou le comptable chargé du recouvrement, conformément aux seuils de compétence respectifs définis par la réglementation. Elle interviendra aux dates des échéances de paiement qui auront été fixées par le plan d'étalement.

- *[si l'IRN et l'IPV sont acquittés simultanément dans les délais, la majoration est immédiatement remise sur cette part ;*
- *les majorations relatives aux échéances postérieures à l'échéance initiale seront remises au plus tard au 31 décembre des années N+1 et N+2.]*

3.3. CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

3.3.1. Non respect du plan d'étalement

Si le contribuable ne respecte pas le plan d'étalement qui lui a été consenti, il est déchu du bénéfice du terme et doit acquitter immédiatement la totalité de la dette et des majorations qui s'y rattachent.

Le comptable adresse donc au contribuable une mise en demeure par lettre recommandée avec AR en l'invitant à régulariser sa situation dans un délai de 10 jours.

Le défaut de régularisation entraîne la caducité du plan.

Le recouvrement est poursuivi pour la totalité des sommes qui restent dues.

3.3.2. Constitution de garanties

La responsabilité du comptable étant engagée en matière de délais de paiement, il pourra exiger la constitution de garanties dans les mêmes formes que celles prévues dans le cas d'une réclamation contentieuse assortie d'une demande de sursis de paiement.

3.3.3. Publicité du privilège du Trésor

La publicité du privilège constitue une obligation pour les comptables du Trésor.

L'octroi du plan d'étalement ne fait donc pas obstacle à la publicité dans les conditions prévues à l'article 1929 quater du CGI.

ANNEXE N° 1 : Loi n°2003-721 du 1^{er} août 2003 Article 41 - Titre V - Relatif au développement et à la transmission d'entreprise

TITRE V
DÉVELOPPEMENT ET TRANSMISSION
DE L'ENTREPRISE

Article 41

A compter du 1^{er} janvier 2004, le code général des impôts est ainsi modifié :

I. - L'article 151 septies est ainsi modifié :

A. - Les deux premiers alinéas sont remplacés par les I à IV ainsi rédigés :

« I. - Les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité artisanale, commerciale ou libérale sont, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans et que le bien n'entre pas dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, exonérées pour :

« a. La totalité de leur montant lorsque les recettes annuelles n'excèdent pas :

« 1° 250 000 EUR 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 ;

« 2° 90 000 EUR s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux ;

« b. Une partie de leur montant, lorsque les recettes sont comprises entre 250 000 EUR et 350 000 EUR pour les entreprises mentionnées au 1° du a et entre 90 000 EUR et 126 000 EUR pour les entreprises mentionnées au 2° du a, le montant imposable de la plus-value étant déterminé en lui appliquant un taux fixé selon les modalités qui suivent.

« Pour les entreprises mentionnées au 1° du a, ce taux est égal à 0 % lorsque le montant des recettes est égal à 250 000 EUR et à 100 % lorsque le montant des recettes est au moins égal à 350 000 EUR.

« Lorsque le montant des recettes est compris entre les deux montants figurant à l'alinéa précédent, le taux est égal au rapport entre, d'une part, la différence entre le montant des recettes et 250 000 EUR et, d'autre part, le montant de 100 000 EUR.

ANNEXE N° 1 (suite)

« Pour les entreprises mentionnées au 2° du a, ce taux est égal à 0 % lorsque le montant des recettes est égal à 90 000 EUR et à 100 % lorsque le montant des recettes est au moins égal à 126 000 EUR.

« Lorsque le montant des recettes annuelles est compris entre les deux montants figurant à l'alinéa précédent, le taux est égal au rapport entre, d'une part, la différence entre le montant des recettes et 90 000 EUR et, d'autre part, le montant de 36 000 EUR.

« II. - Les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole sont exonérées dans les conditions applicables aux entreprises mentionnées au 1° du a du I. Le terme de recettes s'entend de la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent leur réalisation.

« III. - Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache aux deux catégories définies aux 1° et 2° du a du I :

« a. L'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes n'excède pas 250 000 EUR et si le montant des recettes afférentes aux activités définies au 2° du a du I n'excède pas 90 000 EUR ;

« b. Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, si le montant global des recettes n'excède pas 350 000 EUR et si le montant des recettes afférentes aux activités définies au 2° du a du I n'excède pas 126 000 EUR, le montant imposable de la plus-value est déterminé en appliquant le plus élevé des deux taux qui aurait été déterminé dans les conditions fixées au b du I si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes dans les catégories visées au 1° du a du I ou si l'entreprise n'avait réalisé que des activités visées au 2° du a du I.

« IV. - Lorsque le contribuable exploite personnellement plusieurs entreprises, le montant des recettes à comparer aux limites prévues au présent article est le montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces entreprises, appréciées, le cas échéant, dans les conditions prévues aux I, II et III. La globalisation des recettes est effectuée par catégorie de revenus. »

B - Au début du troisième alinéa, il est inséré la mention : « V. - » et, dans cet alinéa, les mots : « visées au premier alinéa » sont remplacés par les mots : « mentionnées au premier alinéa du I ».

C. - Le quatrième alinéa est ainsi rédigé :

« Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de matériels agricoles ou forestiers par des entreprises de travaux agricoles ou forestiers sont exonérées dans les conditions applicables aux entreprises mentionnées au 1° du a du I. Un décret précise les modalités d'application du présent alinéa. »

D. - Au cinquième alinéa, les mots : « premier, deuxième et quatrième alinéas » sont remplacés par les mots : « I, II et à l'alinéa précédent ».

E. - Au septième alinéa, les mots : « visées au premier, au deuxième ou au quatrième alinéa » sont remplacés par les mots : « mentionnées aux I, II, III, IV ou au deuxième alinéa du présent V ».

F. - Il est complété par un VI ainsi rédigé :

ANNEXE N° 1 (suite et fin)

« VI. - Pour l'application des dispositions du présent article, les recettes s'entendent tous droits et taxes compris. »

II. - L'article 202 bis est ainsi rédigé :

« Art. 202 bis. - I. - En cas de cession ou de cessation de l'entreprise, les plus-values mentionnées au I et au deuxième alinéa du V de l'article 151 septies ne sont exonérées que si les recettes de l'année de réalisation, ramenées le cas échéant à douze mois, et celles de l'année précédente ne dépassent pas les limites prévues au a du I ou au a du III de ce même article.

« II. - Lorsque les recettes de l'une au moins des années mentionnées au I dépassent les limites fixées au a du I ou au a du III de l'article 151 septies, sans excéder 350 000 EUR pour les activités mentionnées au 1° du a du I et 126 000 EUR pour les activités mentionnées au 2° du a du I du même article, le montant imposable des plus-values mentionnées au I est déterminé en lui appliquant le plus élevé des taux fixés dans les conditions prévues au b du I ou au b du III de l'article 151 septies pour chacune des deux années concernées.

« III. - Le montant des recettes s'apprécie dans les conditions fixées aux III, IV et VI de l'article 151 septies. »

III. - Dans le V de l'article 69, les mots : « du deuxième alinéa de l'article 151 septies » sont remplacés par les mots : « du II de l'article 151 septies ».

IV. - Dans le 1° bis du I de l'article 156, les mots : « huitième alinéa de l'article 151 septies » sont remplacés par les mots : « huitième alinéa du V de l'article 151 septies ».

V. - Dans le troisième alinéa de l'article 221 bis, les mots : « au premier, au deuxième ou au quatrième alinéa de l'article 151 septies » sont remplacés par les mots : « au I, au II, au III, au IV ou au deuxième alinéa du V de l'article 151 septies ».

ANNEXE N° 2 : Documentation administrative DGI - DB 2211

17 Aux termes de l'article 39 duodecies, sont considérées comme des plus-values à court terme les plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables :

- acquis ou créés depuis moins de deux ans. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements

expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B (ces dispositions sont applicables pour la détermination des plus-values ou moins-values réalisées au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 1993) ;

- acquis ou créés depuis au moins deux ans dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt (cf. ci-dessous, n° 4). Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B.

En effet, le II de l'article 35 de la loi n° 93-1353 du 30 décembre 1993 a complété les dispositions du 2 a de l'article 39 duodecies du code général des impôts, en précisant que les plus-values à court terme provenant de la cession de biens détenus depuis moins de deux ans sont, le cas échéant, majorées des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B.

Ces dispositions sont applicables aux plus ou moins-values réalisées au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 1993 (cf. n°s 34 et suiv.).

18 Toutefois, pour les exercices clos avant le 31 décembre 1993, il résultait de la doctrine administrative que les plus-values à court terme provenant de cession d'éléments amortissables -quelle que soit leur durée de détention- devaient être majorées, le cas échéant, du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui avaient été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI.

19 On examinera successivement ce qu'il convient d'entendre par :

- amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt ;
- amortissements expressément exclus des charges déductibles ou différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B.

I. Amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt

20 Les plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables acquis ou créés depuis au moins deux ans sont considérées comme étant à court terme dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt.

21 Pour la détermination du montant de la plus-value à court terme consécutive à la cession d'éléments acquis ou créés depuis au moins deux ans, les amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt au sens de l'article 39 duodecies-2-b du CGI s'entendent du montant cumulé des dotations pour amortissement technique majoré de la provision pour amortissement dérogatoire éventuellement constituée et non encore apurée à la date de cession du bien⁴.

Nota : Il convient, bien entendu, d'en tirer les conséquences pour la détermination du montant de la plus-value à long terme (CGI, art. 39 duodecies 3).

ANNEXE N° 2 (suite)

22 Il est rappelé que le plan comptable général 1982, dont les dispositions concernent les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1984 définit l'amortissement technique (ou amortissement pour dépréciation) comme la constatation de l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement des techniques ou de tout autre cause dont les effets sont jugés irréversibles.

Sont considérés comme amortissements dérogatoires les amortissements ou fractions d'amortissement qui ne correspondent pas à un amortissement normal pour dépréciation et qui résultent le plus souvent d'avantages accordés par la loi fiscale.

23 Le montant de l'amortissement fiscalement admis en déduction au titre de chaque exercice ou année résulte toujours de l'application des seules règles fiscales, et correspond, pour un élément d'actif déterminé, à l'annuité d'amortissement technique majorée, le cas échéant, de la dotation à la provision pour amortissement dérogatoire, ou diminuée de la reprise opérée sur cette provision, selon le degré d'exécution du plan d'amortissement de l'élément.

24 Ce montant comprend notamment :

- les amortissements exceptionnels (cf. DB 4 D 241 à 249) ;
- les amortissements accélérés propres aux entreprises qui étaient titulaires de la carte d'exportateur ou bénéficiant aux entreprises sidérurgiques et minières (cf. DB 4 D 25) ;
- les amortissements pratiqués par les entreprises de presse dans le cadre des dispositions de l'article 39 bis du CGI (cf. DB 4 E 552).

25 De même, les amortissements pratiqués en période déficitaire et réputés différés du point de vue fiscal ont affecté les résultats de l'entreprise et doivent être considérés comme déduits pour l'assiette de l'impôt. Toutefois, les entreprises qui le désirent et qui en ont la possibilité peuvent contrepasser l'amortissement correspondant et diminuer à due concurrence la plus-value imposable. Bien entendu, les amortissements « réputés différés » et contrepassés cessent alors d'être reportables.

26 En outre, sont assimilées à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt :

- la fraction des primes à la construction visées à l'article 42 octies du code précité qui, en cas de cession des immeubles ayant donné lieu à l'encaissement de ces primes, est déduite de la valeur comptable desdits immeubles pour le calcul de la plus-value de cession (cf. DB 4 A 2414) ;
- les subventions allouées à l'industrie du cinéma et affectées, conformément aux dispositions de l'article 39 sexies dudit code, à l'amortissement des immobilisations financées au moyen des fonds correspondants (cf. DB 4 A 2413) ;
- les subventions encaissées par des sociétés immobilières d'économie mixte dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction, lorsqu'elles entrent en compte, en vertu de l'article 210 quinquies du même code, pour la détermination des plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou construits au moyen des fonds correspondants.

-Pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 1995, était également assimilé à un amortissement déduit pour l'assiette de l'impôt la fraction des subventions d'équipement non encore rapportée aux bases de l'impôt visées à l'article 42 septies du CGI qui, en cas de cession d'éléments financés au moyen des fonds correspondants, était déduite de la valeur comptable de ces éléments pour le calcul de la plus-value de cession (cf. DB 4 A 2412, n° 11) ; Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1995, l'article 42 septies prévoit qu'en cas de cession

des immobilisations visées ci-dessus, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel cette cession est intervenue (sous réserve des dispositions particulières prévues pour les opérations visées aux articles 151 octies et 210 A du CGI ; cf. BO 4 A-4-95).

ANNEXE N° 2 (suite)

CAS PARTICULIERS**1. Plus-values réalisées lors de la cession d'éléments acquis en emploi de plus-values antérieures.**

27 Les plus-values précédemment exonérées temporairement en vertu de l'ancien article 40 du CGI (régime actuellement abrogé) et affectées à l'amortissement des biens acquis en emploi ne constituent pas un véritable amortissement au sens des dispositions de l'article 39 duodecies-2-b, puisque cette affectation ne correspond pas à un amortissement déduit pour l'assiette de l'impôt.

28 Par suite, lorsque de tels biens sont cédés à leur tour, la plus-value dégagée par cette cession ne doit pas être présumée à court terme dans la mesure où elle représente la plus-value précédemment affectée à l'amortissement de l'élément aliéné⁵.

29 Cette règle a les conséquences suivantes en ce qui concerne la nature des plus-values résultant de la cession d'immobilisations acquises en emploi depuis au moins deux ans.

30 Si l'immobilisation n'est pas amortissable, la plus-value est intégralement une plus-value à long terme⁶.

31 Si l'immobilisation est amortissable, la plus-value est une plus-value à court terme dans la mesure où elle correspond à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt et, pour le surplus, éventuellement, une plus-value à long terme.

Exemples :

32 1er cas. - Supposons qu'une entreprise, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, cède en 1976 pour 450 000 F un droit au bail qu'elle avait acquis en 1964 pour 230 000 F en emploi d'une plus-value de 70 000 F.

La plus-value imposable, soit :

$450\,000\text{ F} - (230\,000\text{ F} - 70\,000\text{ F}) = 290\,000\text{ F}$ représente, en totalité, une plus-value à long terme.

2ème cas. - Soit un élément amortissable sur vingt ans, acquis pour un prix de 10 000 F en emploi d'une plus-value de 5 000 F qui a été affectée à l'amortissement de cet élément. Après une période d'utilisation de dix années, pendant laquelle l'entreprise a pratiqué, en franchise d'impôt, des amortissements s'élevant à 2 500 F, l'élément en cause est cédé pour le prix de 11 000 F.

Cette cession dégage une plus-value de :

$11\,000\text{ F} - [10\,000\text{ F} - (5\,000\text{ F} + 2\,500\text{ F})] = 8\,500\text{ F}$

Cette plus-value doit être considérée comme constituant :

- une plus-value à court terme, à concurrence de 2 500 F, montant des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt ;

- une plus-value à long terme à concurrence du surplus, soit 6 000 F.

3ème cas. - Supposons, en reprenant les données de l'exemple précédent, que l'élément considéré soit cédé pour un prix de 5 500 F.

Cette cession dégage une plus-value de :

$5\,500\text{ F} - [10\,000\text{ F} - (5\,000\text{ F} + 2\,500\text{ F})] = 3\,000\text{ F}$

Cette plus-value doit être considérée comme constituant :

- une plus-value à court terme, à concurrence de 2 500 F, montant des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt ;

- une plus-value à long terme, à concurrence du surplus, soit 500 F.

2. Plus-values dégagées lors de la cession d'un élément précédemment réévalué.

33 On se reportera en ce qui concerne les éléments réévalués :

- sous l'ancien régime, cf. ci-après B 3211 ;

- sous l'empire des dispositions de l'article 238 bis J du CGI cf. ci-après B 3212.

ANNEXE N° 2 (suite)

II. Amortissements expressément exclus des charges déductibles ou différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI

34 La législation en vigueur exclut des charges déductibles des entreprises certaines dépenses et charges, et notamment les amortissements afférents aux biens « somptuaires » conformément à l'article 39-4 du code général des impôts, ainsi que les amortissements qui ont été irrégulièrement différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du même code.

En outre, les dispositions de l'article 39 duodecies du code déjà cité prévoient que les plus-values à court terme résultant de la cession des biens en cause sont majorées et les moins-values à court terme diminuées des amortissements expressément exclus des charges déductibles ou irrégulièrement différés.

Cette mesure a pour objet d'éviter que l'interdiction légale de déduction des amortissements ne soit systématiquement neutralisée lors de la cession des biens concernés.

Sans remettre en cause ce dispositif, la jurisprudence récente du Conseil d'État a mis en évidence les difficultés que comportait son application en cas de cession :

- de biens somptuaires autres que les véhicules de tourisme ;
- de biens détenus depuis moins de deux ans.

Par un arrêt du 22 mai 1992, n° 82072, le Conseil d'État a jugé que le correctif prévu à l'article 39 duodecies du code général des impôts n'était pas applicable à la plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'une résidence de tourisme ou d'agrément, au motif que les amortissements afférents à ces biens n'étaient pas expressément exclus des charges déductibles. Cette jurisprudence était potentiellement susceptible de s'appliquer à la cession de tous les biens somptuaires autres que les véhicules de tourisme.

En outre, par un arrêt du 23 juin 1989, n° 107969, relatif à la cession d'un bien détenu depuis moins de deux ans et qui, inscrit à tort en stock, n'avait fait l'objet d'aucun amortissement, la Haute Assemblée réunie en Assemblée Plénière a :

- conformément au 4 b de l'article 39 duodecies du code général des impôts, admis l'annulation de la moins-value constatée par imputation des amortissements irrégulièrement différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B de ce code ;
- mais, faute d'une disposition expresse au 2a de l'article 39 duodecies du code, a refusé la constatation d'une plus-value à court terme à hauteur de la fraction des amortissements irrégulièrement différés excédant le montant de la moins-value.

Afin de remédier à ces imprécisions, l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 1993, n° 93-1353 du 30 décembre 1993, a complété l'article 39-4 et le 2a de l'article 39 duodecies du code.

1. Amortissements expressément exclus des charges déductibles

35 Aux termes de l'article 39-4 du CGI, certaines dépenses et charges réputées « somptuaires » sont exclues des charges déductibles des entreprises (sur cette question, cf. DB 4 C 31).

36 Il s'agit d'une part, des dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche et, d'autre part, les charges, à l'exception de celles ayant un caractère social, résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences.

37 L'article 35-I de la loi n°93-1353 du 30 décembre 1993 a précisé la rédaction de l'article 39-4 du code en mentionnant expressément aux premiers et cinquième alinéas de cet article que les amortissements des biens somptuaires font partie des charges et dépenses non déductibles.

Dès lors, les plus-values à court terme réalisées lors de la cession de l'ensemble des biens somptuaires sont majorés du montant de l'amortissement afférent à ces biens, qui est exclu des charges déductibles.

Si la cession fait apparaître une moins-value, celle-ci est diminuée du même montant.

ANNEXE N° 2 (suite)

Ces dispositions ont un caractère interprétatif⁷.

En conséquence, les impositions établies avant l'entrée en vigueur de cette loi et qui résulteraient de l'application des 2b et 4b de l'article 39 duodecies aux plus ou moins-values à court terme provenant de la cession de l'ensemble de biens somptuaires, sont validées.

38 Les dispositions de l'article 39-4 du CGI excluent, également, sauf justifications, des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices :

- l'amortissement des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières pour la fraction du prix d'acquisition qui excède 120 000 F ;

- en cas d'opérations de crédit-bail ou de location portant sur des voitures particulières, à l'exception des locations de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables, la part du loyer supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant 120 000 F.

La limite de 120 000 F est applicable aux véhicules dont la première mise en circulation est intervenue à compter du 1er novembre 1996 ; elle était fixée à 100.000 F pour les véhicules dont la première mise en circulation est intervenue à compter du 1er novembre 1993 ; elle était fixée à 65.000 F pour les véhicules acquis à l'état neuf à compter du 1er janvier 1988

La date à prendre en compte est celle qui figure à ce titre sur la « carte grise » du véhicule.

39 Il résulte des dispositions de l'article 39 duodecies-2-b du CGI que les plus-values à court terme provenant de la cession des biens de caractère somptuaire, tels qu'ils ont été définis ci-dessus, doivent être majorées des amortissements expressément exclus des charges déductibles en vertu de l'article 39-4 du même code, qu'ils aient été comptabilisés ou non.

40 Ces dispositions ont donc pour effet de conférer le caractère de plus-value à court terme à la fraction de la plus-value imposable correspondant à ces amortissements, bien qu'ils n'aient pas été déduits des bénéfices imposables.

2. Amortissements différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B

41 L'article 39-B du CGI prévoit, dans son premier alinéa, qu'à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. À défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée (cf. 4 D 153, n°s 23 à 26).

42 Néanmoins, en cas de cession ultérieure d'un tel élément, détenu depuis 2 ans au moins, il y a lieu, conformément aux dispositions de l'article 39 duodecies-2-b, du même code, de majorer la plus-value à court terme éventuellement réalisée à cette occasion d'une somme égale à la fraction d'amortissement qui a été indûment différée, bien que cette fraction ait été expressément exclue des charges déductibles pour l'assiette de l'impôt⁸.

Concernant les biens amortissables détenus depuis moins de deux ans le III de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 1993 déjà citée complète les dispositions du 2a de l'article 39 duodecies du code général des impôts, en précisant que les plus-values à court terme provenant de la cession de biens détenus depuis moins de deux ans sont, le cas échéant, majorées des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B. Ces dispositions sont applicables aux plus ou moins-values réalisées au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 1993.

43 Les conséquences que l'application combinée des articles 39-B et 39 duodecies-2-b entraîne au regard de la détermination des plus-values imposables sont illustrées par l'exemple suivant.

Exemple : Soit une entreprise dont les exercices coïncident avec l'année civile et qui acquiert, le 1er janvier 1984, pour un prix de 60 000 F un élément dont la durée normale d'amortissement est de dix ans.

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

Supposons que cet élément puisse être amorti, suivant le mode dégressif, le taux correspondant étant de :

$$10 \times 2,5 = 25 \%$$

et que l'entreprise, après avoir pratiqué un amortissement de :

$$60\,000 \text{ F} \times 25 \% = 15\,000 \text{ F}$$

au titre de l'année 1984, ne pratique aucun amortissement au titre des exercices 1985 et 1986.

À la clôture des exercices 1984 et 1985, l'amortissement total pratiqué à raison de l'élément considéré, soit 15 000 F, est supérieur au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire (qui est de 6 000 F à la clôture de l'exercice 1984 et de 12 000 F à la clôture de l'exercice 1985).

En revanche, à la clôture de l'exercice 1986, les amortissements pratiqués à raison de l'élément dont il s'agit sont inférieurs de 3 000 F au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire :

$$60\,000 \text{ F} \times 10 \% \times 3 = 18\,000 \text{ F}$$

L'entreprise perd définitivement le droit de pratiquer en franchise d'impôt l'amortissement ainsi différé.

Si l'élément insuffisamment amorti est vendu au début de janvier 1987 pour le prix de 63 000 F, la plus-value imposable sera obtenue en ajoutant à la plus-value comptable (63 000 F - [60 000 F - 15 000 F] = 18 000 F), le montant des amortissements différés en infraction aux dispositions de l'article 39-B (3 000 F). Cette plus-value imposable de 21 000 F aura le caractère d'une plus-value à court terme, à concurrence des amortissements pratiqués en franchise d'impôt et des amortissements indûment différés (15 000 F + 3 000 F = 18 000 F). À concurrence du surplus (3 000 F) elle sera soumise au régime des plus-values à long terme.

¹ Le champ d'application du régime des plus ou moins-values à long terme a été modifié par la loi n° 97-1026 du 10 novembre 1997, pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés. Ces modifications sont examinées dans la DB 4 B 23.

² En cas de continuation de l'entreprise sous le bénéfice de l'article 41 du CGI, si les nouveaux exploitant cèdent des éléments amortissables qui figuraient dans l'actif de l'ancien exploitant, la fraction de la plus-value de cession considérée comme réalisée à court terme est déterminée en tenant compte de ces mêmes règles en ce qui concerne les amortissements afférents aux éléments cédés, pour l'ensemble de la période de possession desdits éléments tant par l'ancien que par les nouveaux exploitants. Les principes généraux ainsi exposés sont applicables, mutatis mutandis, dans le cas de cession, par une société, d'éléments amortissables reçus en apport dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée placée sous le bénéfice de l'article 210 du CGI.

³ Toutefois, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997, les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés cessent de bénéficier du régime des plus ou moins-values à long terme pour les cessions d'éléments de l'actif immobilisé à l'exception des parts ou actions visées au 1° et 3° alinéas du 1er de l'article 219-I du CGI (cf. DB 4 B 23).

⁴ La valeur résiduelle comptable n'est en effet pas influencée par la dotation à la provision pour amortissement dérogatoire.

⁵ En ce qui concerne la règle applicable aux plus-values dégagées lors de la cession d'un bien acquis en emploi et réévalué dans la cadre des dispositions issues de la loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977, cf. ci-après B 3212, n° 27.

⁶ Il en est ainsi, même si la plus-value précédemment réinvestie provenait de la cession d'un élément détenu depuis moins de deux ans ou d'un élément ayant donné lieu à la déduction d'amortissements.

⁷ Ce texte confirme donc que l'amortissement afférent à l'ensemble des biens somptuaires n'est pas admis en déduction sur le plan fiscal, tant pour le passé que pour l'avenir, au même titre que les autres charges et dépenses afférentes à ces biens (en ce qui concerne les voitures particulières, voir toutefois DB 4 C 351).

⁸ En ce qui concerne la règle applicable aux plus-values dégagées par la cession d'éléments réévalués dans le cadre des dispositions issues à l'article 238 bis J du CGI et insuffisamment amortis au 31 décembre 1976 (cf. ci-après B 3212, n°s 32 et suiv.).

SECTION 2

DÉFINITION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES À LONG TERME

SOUS-SECTION 1

Définition des plus-values à long terme

1 Remarque préliminaire : S'agissant du **champ d'application** du régime des plus et moins-values à long terme (entreprises et biens concernés), il est rappelé que l'article 2 de la loi n°97-1026 du 10 novembre 1997 portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier exclut du régime fiscal des plus-values ou moins-values à long terme les plus et moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés à l'occasion de la cession de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé (à l'exception de certains titres), pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1997. Les dispositions de l'article 2 de la loi précitée sont examinées dans la DB 4 B 23.

2 Sous réserve des restrictions spécifiques relatives aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, les plus-values à long terme sont toutes les plus-values d'actif immobilisé autres que les plus-values à court terme définies ci-avant (B 221).

D'autre part, certains profits ou plus-values sont expressément soumis au régime des plus-values à long terme.

• PLUS-VALUES À LONG TERME PROPREMENT DITES

3 Aux termes de l'article 39 duodécies-3 du CGI, le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que les plus-values à court terme. Ce sont donc d'une manière générale :

- d'une part, les plus-values provenant de la cession d'éléments non amortissables figurant dans l'actif depuis au moins deux ans (cf. ci-avant DB 4 B 2211) ;

- d'autre part, les plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables figurant dans l'actif depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles excèdent le montant global des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt, des amortissements expressément exclus des charges déductibles et des amortissements différés en infraction aux dispositions de l'article 39 B du CGI (cf. ci-avant DB 4 B 2211, n°s 17 et suiv.)¹

La distinction entre plus-values à court terme et plus-values à long terme est illustrée par l'exemple suivant.

Soit un élément dont le prix de revient est de 10 000 F et qui a donné lieu à la constitution, en franchise d'impôt, d'amortissements s'élevant à 5 000 F.

Si cet élément est vendu moins de deux ans après son entrée dans l'actif, pour un prix de 12 000 F, la plus-value en résultant (soit 12 000 F - 5 000 F = 7 000 F) est une plus-value à court terme.

Mais, si l'élément en cause est cédé au moins deux ans après son acquisition ou sa création, la plus-value en résultant est considérée comme constituant :

- une plus-value à court terme à concurrence de 5 000 F, montant des amortissements précédemment déduits des bénéfices imposables ;

- une plus-value à long terme à concurrence du surplus, soit 2 000 F (7 000 F - 5 000 F).

ANNEXE N° 3 (suite)

On remarquera que cette dernière somme correspond à l'excédent du prix de cession de l'élément en cause (12 000 F) sur son prix d'acquisition (10 000 F).

Si le même élément est vendu 8 000 F, la plus-value de cession (8 000 F - 5 000 F = 3 000 F), qui est inférieure au montant des amortissements précédemment déduits des bénéfices imposables (soit 5 000 F), doit être considérée comme constituant en totalité une plus-value à court terme.

• PLUS-VALUES OU PROFITS SOUMIS EXPRESSÉMENT AU RÉGIME DES PLUS-VALUES À LONG TERME

4 Sont expressément soumis au régime des plus-values à long terme :

- certains produits de la propriété industrielle ;
- les plus-values nettes constatées en cas de décès d'un exploitant soumis à un régime de bénéfice réel (art. 39 terdecies-2 du CGI)² ;
- les provisions pour dépréciation du portefeuille-titres devenues sans objet³ ;
- les plus-values nettes réalisées lors de la liquidation ou de la transformation de sociétés inactives dans le cadre des dispositions de l'article 239 bis-B du CGI ;
- certaines distributions réalisées par les sociétés de capital-risque.

A. PRODUITS DE LA PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE : RÉGIME APPLICABLE

AUX EXERCICES OUVERTS DEPUIS LE 1ER JANVIER 1992

Évolution du dispositif

5 En vertu des dispositions de l'article 39 terdecies-1 et 1 bis du CGI, tel qu'il a été modifié par l'article 73-I de la loi de finances pour 1984, le régime des plus-values à long terme est applicable, sous certaines conditions, aux produits de la propriété industrielle⁴ qui résultent :

- de la cession de brevets, de procédés ou de techniques ;
- de la concession de licences exclusives d'exploitation ;
- des concessions non exclusives d'exploitation pour l'imposition des bénéfices des exercices clos à compter du 31 décembre 1984 ;
- de la concession de licences d'exploitation par lesquelles le titulaire se dessaisit pour un secteur géographique déterminé ou pour une application particulière ; ces dispositions ont cessé d'être applicables pour l'imposition des bénéfices des exercices clos à partir du 31 décembre 1984 ;
- de cessions de brevets ou de concessions de licences d'exploitation de brevets en cours de délivrance.

L'application de ce régime a été étendue aux cessions ou concessions de logiciels originaux ou génériques par des personnes physiques par l'article 21 de la loi de finances pour 1990 et supprimée par l'article 40-II de la loi de finances rectificative pour 1990⁵ (loi n° 90-1169 du 29.12.1990).

6 L'article 100 de la loi de finances pour 1992 (n° 91-1322 du 30 décembre 1991) modifie ces dispositions pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992 :

- il réserve l'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts aux brevets et inventions brevetables ;
- il prévoit, sous certaines conditions, l'application du dispositif aux opérations portant sur des procédés de fabrication industriels qui sont l'accessoire indispensable d'un brevet ou d'une invention brevetable ;

ANNEXE N° 3 (suite)

- il permet le recours aux conseils d'agents de l'État ou des établissements publics dans le cadre de l'article L.45 A du livre des procédures fiscales quel que soit le chiffre d'affaires de l'entreprise ;

- il précise que le résultat des concessions qui est soumis au régime des plus-values à long terme est un résultat net.

Par ailleurs, l'article 2 de la loi n°97-1026 portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier exclut du régime fiscal des plus-values ou moins-values à long terme les plus et moins-values réalisées **par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés** à l'occasion de la cession de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé (à l'exception de certains titres), pour la détermination du résultat **des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997**. Mais, le résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels mentionnés à l'article 39 terdecies-1 reste éligible au régime des plus-values à long terme sous réserve du respect des conditions mentionnées par ce texte. En revanche, les plus ou moins-values provenant de la cession de ces mêmes éléments en sont exclues par application du 4^{ème} du I de l'article 219 du CGI (cf. B 23, ci-après).

En ce qui concerne le régime applicable pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 1992, il convient de se référer à l'édition précédente de la DB 4 B 2311 (à jour au 15 juin 1991).

I. Champ d'application du dispositif

1. Droits de la propriété industrielle entrant dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du CGI.

7 L'article 100 de la loi de finances pour 1992 a modifié les dispositions des 1 et 1 bis de l'article 39 terdecies du code général des impôts. Les développements qui suivent font référence aux dispositions de l'article 39 terdecies ainsi modifié.

Le régime des plus-values à long terme s'applique aux opérations portant sur des brevets ou des inventions brevetables, ainsi que, sous certaines conditions, sur des procédés de fabrication industriels qui constituent l'accessoire indispensable de brevets ou d'inventions brevetables (CGI, art. 39 terdecies-1).

Ces dispositions, en retenant les notions de brevets et d'inventions brevetables, font référence au droit positif interne des brevets, c'est-à-dire à la loi n° 68-1 du 2 janvier 1968 modifiée. Les droits en cause se définissent comme suit.

a. Les brevets.

1°. Définition des brevets.

8 Sur le plan juridique, la notion de brevet est clairement définie (art. 3-1°, 21 et 22 de la loi déjà citée du 2 janvier 1968 modifiée).

Un brevet est un titre de propriété industrielle protégeant une invention, délivré pour une durée de vingt ans à compter du dépôt de la demande, par une décision du directeur de l'institut national de la propriété industrielle (I.N.P.I.). Il est délivré au terme de la procédure prévue aux articles 19 et 20 de la loi du 2 janvier 1968 qui donne lieu à l'établissement d'un rapport de recherche destiné à établir l'état de la technique : la décision de délivrance d'un brevet est publiée au Bulletin officiel de la propriété industrielle et notifiée au demandeur.

2° Brevets étrangers ou délivrés selon une procédure internationale.

9 Les dispositions de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts s'appliquent également aux brevets délivrés dans un pays étranger dans les conditions suivantes :

ANNEXE N° 3 (suite)

- Les brevets délivrés dans le cadre de la procédure relative au « brevet européen » prévue par la convention de Munich du 5 octobre 1973 sont assimilés aux brevets français : ils répondent en effet aux mêmes critères de brevetabilité et sont délivrés au terme d'une procédure d'examen de ces critères. Cette procédure unique conduite par l'Office européen des brevets (O.E.B.) donne lieu à la délivrance de titres qui confèrent les mêmes droits que des brevets nationaux délivrés dans chacun des États contractants désignés lors du dépôt de la demande⁶.

- Il est admis que les brevets délivrés par la voie nationale dans les pays étrangers entrent dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts, s'ils concernent une invention qui a également fait l'objet de la délivrance d'un brevet français. À défaut, l'invention brevetée à l'étranger doit être appréciée au regard des critères de brevetabilité au sens du droit français (cf. n°s 14 et s.).

3°. Conditions relatives à la validité des brevets

10 Les brevets sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts, à condition d'être en cours de validité.

Les brevets doivent donc :

- ne pas avoir été déclarés nuls en application de l'article 49 de la loi du 2 janvier 1968 ; dans le cas contraire, l'application du régime de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts aux cessions intervenues et aux concessions en cours serait remise au cause, sous réserve des règles de prescription ;

- ne pas être atteints de déchéance pour cause de non-paiement de la taxe prévue à l'article 41 de la loi du 2 janvier 1968 (art. 48 de la même loi)⁷ ;

- ne pas être tombés dans le domaine public (art. 3 de la même loi).

Par ailleurs, le régime est susceptible de s'appliquer pour le titulaire du brevet, et à hauteur de ses droits sur celui-ci en cas de copropriété d'un brevet (au sens de l'art. 42 de la loi déjà citée).

4°. Cas particuliers.

• Certificats d'addition.

11 Les certificats d'addition sont supprimés par les articles 2 et 14 de la loi n° 90-1052 du 26 novembre 1990, relative à la propriété industrielle.

Les certificats d'addition délivrés antérieurement, qui se rattachent à un brevet ou à un certificat d'utilité, constituent l'accessoire de ceux-ci ; leur durée de validité expire avec celle du titre principal auquel ils se rattachent.

Sur le plan fiscal, en cas de cession le titre principal et les certificats d'addition correspondants en cours de validité sont considérés comme un seul et même élément.

• Certificats d'utilité.

12 Les certificats d'utilité ne sont pas expressément mentionnés à l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts.

Ces droits concernent en principe des inventions brevetables ; ils se distinguent des brevets :

- du fait de l'absence d'avis documentaire (I.N.P.I. : art. 20 de la loi du 20 janvier 1968) ;
 - du fait de leur durée de validité, qui est de six ans à compter du dépôt de la demande (art. 3 de la même loi).

Si les conditions de brevetabilité évoquées aux n°s 14 et suivants sont effectivement satisfaites, les opérations de cession ou de concession portant sur de tels droits sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts.

• Certificats d'obtention végétale.

ANNEXE N° 3 (suite)

13 Dans le cas d'imposition d'après le bénéfice réel, les profits provenant de la cession ou de la concession de certificats d'obtention végétale sont imposés dans les mêmes conditions que les bénéfices réalisés par les entreprises industrielles et commerciales à l'occasion de la cession ou de la concession de brevets (CGI, art. 238 bis G).

Ces dispositions ne sont pas modifiées par l'article 100 de la loi de finances pour 1992.

b. Les inventions brevetables.

14 L'article 39 terdecies-1 du CGI est applicable au résultat d'opérations portant sur des inventions brevetables.

L'introduction de cette notion dans le dispositif permet à la fois de tenir compte des cas fréquents dans lesquels les industriels ne souhaitent pas breveter une invention pour des raisons de secret et de stratégie, et de fixer les limites du dispositif par référence à la notion juridique de brevetabilité.

Ces dispositions font donc référence à la notion de brevetabilité définie par les articles 6 à 11 de la loi n° 68-1 du 2 janvier 1968 modifiée⁸.

Pour entrer dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts, sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public ou aux bonnes mœurs, un droit de la propriété industrielle doit donc satisfaire les trois critères suivants :

- constituer une invention nouvelle ;
- impliquer une activité inventive ;
- être susceptible d'application industrielle.

Ces critères sont exposés ci-après ; les modalités pratiques d'appréciation du caractère brevetable d'une invention sont décrites aux n°s 21 à 23.

En ce qui concerne le recours éventuel aux conseils techniques d'agents de l'État ou d'établissements publics, cf. n° 31.

15 Les demandes de brevets en cours de délivrance sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts, si elles satisfont aux conditions de brevetabilité. Toutefois, dès lors qu'elles auront été déposées, il ne sera pas insisté sur le critère de nouveauté de l'invention (cf. n° 17). Ces dernières demandes seront donc considérées comme entrant dans le champ d'application de cet article dès lors qu'elles concerneront une invention qui implique une activité inventive et est susceptible d'application industrielle.

1°. Premier critère : une invention nouvelle.

*** Existence d'une invention.**

16 L'article 6 de la loi du 2 janvier 1968 exige l'existence d'une invention.

L'exigence d'une invention entraîne l'exclusion légale du champ de la brevetabilité de certains éléments (art. 6-2 de la loi du 2 janvier 1968) ; ainsi, ne sont pas considérés comme des inventions notamment :

- les découvertes (d'un produit naturel ; les lois biologiques,...) ;
- les théories scientifiques ;
- les méthodes mathématiques ;
- les créations esthétiques ;
- les plans, principes et méthodes dans l'exercice d'activités intellectuelles, en matière de jeu ou dans le domaine des activités économiques, ainsi que les programmes d'ordinateurs⁹ ;
- les présentations d'information¹⁰.

• **Critère de nouveauté de l'invention.**

ANNEXE N° 3 (suite)

17 Une invention est considérée comme nouvelle si elle n'est pas comprise dans l'état de la technique (art. 8-1 de la loi du 2 janvier 1968).

Cette notion appelle les remarques suivantes.

- *Divulcation de l'invention (existence d'une antériorité destructrice de son caractère nouveau).*

L'état de la technique est constituée par tout ce qui a été rendu accessible au public avant la date de dépôt d'une demande de brevet (art. 8-2 de la loi du 2 janvier 1968). L'état de la technique est apprécié sans limitation particulière.

Dès lors, toute divulgation de l'invention constitue une « antériorité » destructrice du caractère de nouveauté. C'est donc une nouveauté absolue qui est exigée, sous réserve des dispositions de l'article 9 de la loi du 2 janvier 1968 (expositions officielles).

La loi déjà citée prévoit expressément qu'est considéré comme compris dans l'état de la technique le contenu de demandes de brevets

français, de demandes de brevet européen ou international désignant la France qui sont simplement déposées et non encore publiées (art. 8-3 de la même loi).

- *Forme, date, lieu et contenu de la divulgation de l'invention.*

La divulgation de l'invention crée une antériorité destructrice du caractère de nouveauté quelles que soient les conditions de cette divulgation.

Ainsi, la divulgation peut être établie quels que soient :

- sa forme (description écrite ou orale ; par exemple : publication datée, documents commerciaux vérifiables, témoignages de personnes ayant assisté à des essais, communication lors de colloques ou de conférences, actes de fabrication si la possession, l'observation, l'analyse de l'objet révèlent le secret de sa structure, ...) ;

- le destinataire de la divulgation (toute personne susceptible de la diffuser, sauf si celle-ci est tenue par une obligation de confidentialité) ;

- la date de la divulgation (celle-ci pourrait être très éloignée, ce qui exclut la reprise d'inventions anciennes passées dans le domaine public) ;

- le lieu de celle-ci (territoire national ou étranger).

Par ailleurs, la divulgation n'est destructrice de nouveauté que si elle porte sur tous les moyens caractéristiques de l'invention brevetable réunis (notion « d'antériorité de toutes pièces »)¹¹.

- *Date de l'appréciation du critère de nouveauté.*

Le critère de nouveauté est apprécié à la date du dépôt de la demande d'un brevet (art. 8-2 de la loi du 2 janvier 1968) ou à sa date de priorité.

S'agissant de l'appréciation de la brevetabilité d'une invention n'ayant pas fait l'objet d'une demande de brevet, la condition de nouveauté doit être satisfaite au moment où l'on se situe c'est-à-dire à la date de la cession des droits ou, s'agissant de concessions, pendant la période d'imposition considérée.

2°. Deuxième critère : une invention impliquant une activité inventive.

18 Une invention est considérée comme impliquant une activité inventive si, pour un homme du métier, elle ne découle pas d'une manière évidente de l'état de la technique (art. 10 de la loi du 2 janvier 1968).

*** État de la technique.**

Sur cette notion on se reportera aux développements du n° 17.

*** Référence à l'homme de métier.**

ANNEXE N° 3 (suite)

L'homme de métier est une personne relevant du ou des secteurs techniques auxquels se rattache l'invention.

L'homme de métier est présumé être un praticien normalement qualifié, au courant de ce qui formait les connaissances générales communes dans la technique à la date considérée. Il est également présumé avoir eu accès à tous les éléments de « l'état de la technique » et avoir eu à sa disposition les moyens et la capacité dont on dispose normalement pour procéder à des travaux et expériences courants. Si le problème suggère à l'homme de métier de rechercher la solution dans un autre domaine de la technique, le spécialiste compétent pour trouver la solution est le spécialiste dans ce domaine. En conséquence, les connaissances et les possibilités de ce spécialiste doivent être prises comme base pour apprécier si la solution implique une activité inventive¹².

* **Appréciation de l'existence d'une activité inventive d'après un faisceau d'indices.**

L'existence d'une activité inventive résulte de l'appréciation d'indices parmi lesquels il est possible de citer les suivants :

- l'existence, l'ampleur, la durée des opérations de recherche-développement ayant abouti au résultat sur lequel pourrait porter une demande de brevet¹³ ;
- le fait que l'invention surmonte un préjugé résultant des enseignements de l'état de la technique ;
- l'existence d'un perfectionnement ou d'un progrès technique ;
- le nombre et la dispersion des éléments connus qui sont combinés ;
- l'élimination d'opérations longues et coûteuses ;
- la durée nécessaire à la gestation de l'invention.

* **Date de l'appréciation de la condition d'existence d'une activité inventive.**

S'agissant du résultat d'un processus de recherche, celui-ci s'apprécie lors de la conclusion des opérations de cession ou de concession portant sur de tels droits.

3°. *Troisième critère : une invention susceptible d'application industrielle*

19 Une invention est considérée comme susceptible d'application industrielle si son objet peut être fabriqué ou utilisé dans tout genre d'industrie, y compris l'agriculture (art. 11 de la loi du 2 janvier 1968).

Cette condition suppose l'existence d'un résultat industriel de l'invention, c'est-à-dire un effet technique que produit un moyen déterminé dans la fonction qui lui est assignée¹⁴.

L'invention doit être réalisable à la date d'appréciation de la condition.

4°. *Éléments non brevetables en application de la loi*

20 La loi déjà citée du 2 janvier 1968 prévoit en outre des exclusions du domaine de la brevetabilité. Il s'agit :

1. des inventions dont la publication ou la mise en oeuvre serait contraire à l'ordre public ou aux bonnes moeurs ;
2. des droits protégés par un autre texte : les obtentions végétales bénéficiant de la protection instituée par la loi n° 70-489 du 11 juin 1970 (en ce qui les concerne. cf. n° 13), les programmes d'ordinateurs susceptibles d'être protégés dans le cadre de la loi n° 85-660 du 3 juillet 1985 ;
3. des races animales, et des procédés essentiellement biologiques d'obtention de végétaux ou d'animaux ; en revanche un produit obtenu par un procédé microbiologique est susceptible d'être breveté.

5°. *Modalités pratiques de l'appréciation du caractère brevetable d'une invention*

ANNEXE N° 3 (suite)

21 Le caractère brevetable d'une invention doit être apprécié par référence aux critères exposés ci-dessus, et compte tenu des exclusions expresses prévues par la loi.

Cela dit, en pratique, il conviendra de rechercher le caractère brevetable en retenant les phases d'investigation suivantes.

*** Investigations relatives aux conditions de brevetabilité directement vérifiables.**

Il s'agit de s'assurer de la réalité d'éléments objectifs pour conduire à une stricte appréciation d'une « invention » au regard des critères légaux de brevetabilité correspondants, exposés plus haut.

Il s'agit des éléments suivants :

- Réalité de l'existence d'une invention.

Cette notion est définie au n° 16.

- Appréciation du caractère industriel de l'application de l'invention.

Sur ce point, cf. n° 19.

- Réalité d'une activité inventive ayant eu cette invention pour résultat.

En pratique, l'existence d'opérations de recherche, entraînant une invention ne découlant pas de la simple application de l'état des techniques existantes, est le critère essentiel (sur cette notion, cf. n° 28).

*** Appréciation du critère de nouveauté.**

22 L'appréciation du critère de nouveauté peut être délicate s'agissant d'une invention qui, par hypothèse, a été gardée secrète.

Par ailleurs, il n'y a pas lieu d'exiger un rapport de recherche destiné à démontrer l'absence d'antériorité destructrice du caractère de nouveauté, dès lors qu'il s'agit d'une invention pour laquelle l'entreprise considérée souhaite conserver le secret.

Dans ces conditions, l'appréciation du caractère nouveau d'une invention sera réalisée en pratique selon les critères suivants.

- Il existe objectivement une antériorité.

Tel est le cas si une antériorité a effectivement été révélée, dans des conditions qui permettent à l'homme de métier d'y avoir directement accès.

Ce serait le cas notamment :

- si l'antériorité résulte d'actes de fabrication d'un bien qui est sur le marché, et que ce bien révèle, par observation ou analyse, le secret de sa structure ;

- si l'invention a fait l'objet, par une autre entreprise, d'une demande de brevet publiée ;

- si l'invention a fait l'objet d'une communication suffisamment ostensible de la part d'une autre entreprise l'ayant parallèlement mise au point.

Dans une telle situation, une invention, même effectivement mise au point par l'entreprise au terme d'un véritable processus de recherche, ne saurait objectivement être regardée comme nouvelle.

À cet égard, une entreprise qui, à la date du dépôt d'une demande de brevet par un tiers, est en possession d'une invention objet de cette demande, a le droit, à titre personnel, d'exploiter l'invention malgré l'existence d'un brevet. Mais la transmission de ce droit ne peut se faire que conjointement à la transmission de l'entreprise à laquelle ce droit est attaché (art. 31 de la loi du 2 janvier 1968). L'utilisation de l'invention à la suite d'une transmission par un autre moyen constitue un acte de contrefaçon.

- Il n'existe pas d'antériorité apparente.

23 Tel est le cas lorsque l'entreprise met au point une invention pour son compte, sans nécessairement être en mesure de démontrer l'absence d'antériorité, et en l'absence d'antériorité objective (cf. n° 22).

ANNEXE N° 3 (suite)

Dans cette situation, il est admis que l'invention en cause soit regardée comme nouvelle pour l'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts si les conditions suivantes sont satisfaites :

- « l'invention » ne résulte pas d'une simple application de l'état des techniques existantes, ce qui n'exclut pas les applications nouvelles de moyens connus ;
- « l'invention » a été mise au point dans le cadre d'opérations de recherche ou de développement nettement précisées et dont la réalité peut être démontrée à l'aide d'un dossier technique précis quant à l'objectif poursuivi et à ses résultats, et aux moyens (matériels et en personnels) mis en oeuvre (sur cette notion, cf. n° 28) ;
- le résultat des opérations de recherche présente un caractère innovant soit par son objet même (bien nouveau, ...), soit par l'amélioration technique de la fabrication, soit par l'amélioration de la compétitivité qu'il entraîne. Il doit donc être susceptible de conférer un avantage économique sur le marché considéré, c'est-à-dire une avance par rapport à la concurrence ;
- « l'invention » n'a pas été divulguée par l'entreprise elle-même ;
- « l'invention » n'est pas susceptible d'être exclue de la brevetabilité, ni en vertu d'une disposition expresse, ni compte tenu de ses caractéristiques propres (cf. notamment n°s 24 et suivants).

Cela étant, les conditions exposées ci-dessus pourraient :

- être démontrées au vu d'un rapport d'étude réalisé par un conseil en propriété industrielle spécialisé en brevets d'invention et concluant à la brevetabilité ;
- être au contraire privées d'effet, à compter de la date à laquelle l'invention serait éventuellement divulguée par une autre entreprise qui l'a parallèlement mise au point (divulgaration, par exemple, du fait du dépôt d'une demande de brevet).

Il est précisé que l'administration peut avoir recours aux conseils techniques d'agents de l'État ou d'établissements publics pour l'appréciation du caractère brevetable d'une invention (sur cette procédure, cf. n° 31).

6°. Illustrations des règles de brevetabilité¹⁵.

* **Eléments susceptibles d'être brevetés.**

24 Dès lors qu'elles satisfont aux conditions de brevetabilité, et qu'elles ne sont pas exclues par la loi, différentes catégories d'inventions brevetables peuvent être distinguées.

- Un produit : c'est-à-dire un corps certain le distinguant de tout autre objet par ses caractères particuliers.

Le produit doit résulter de l'intervention de la main de l'homme : cela exclut les produits naturels (par exemple, la découverte d'un champignon n'est pas brevetable en elle-même).

Il peut s'agir par exemple :

- d'un produit chimique (par exemple un article abrasif, pour sa texture particulière) ;
- d'un produit industriel (tel par exemple un dispositif de servodirection pour automobiles) ;
- d'un produit obtenu par un procédé microbiologique (art. 7-c de la loi du 2 janvier 1968) ;
- d'un produit notamment une substance ou une composition, utilisé pour la mise en oeuvre d'une méthode de traitement thérapeutique ou chirurgicale du corps humain ou animal ou d'une méthode de diagnostic (art 6-4 de la loi du 2 janvier 1968), mais à l'exclusion de ces méthodes elles-mêmes (exemple : un antibiotique, obtenu à partir de micro-organismes placés dans des conditions de fermentation particulières, est susceptible d'être breveté : en revanche, une technique d'opération chirurgicale du rein n'est pas brevetable).

- Un procédé : qui mène à l'obtention soit d'un résultat soit d'un produit.

À titre d'exemples :

ANNEXE N° 3 (suite)

- un procédé microbiologique (art. 7-c de la loi du 2 janvier 1968) ;
- un procédé technologique.
- *Un dispositif : produit complexe spécialement conçu pour la mise en oeuvre d'un procédé.*

Exemple :

- une machine à tisser mettant en oeuvre une technique nouvelle.
- *Une application :*

Exemple :

- une application d'un médicament au traitement d'une maladie donnée.
- *Une combinaison ou l'application nouvelle de moyens connus (ou « invention de groupement »).*

La combinaison nouvelle de moyens connus résulte de la réunion ou de l'association de moyens concourant à l'obtention d'un résultat d'ensemble.

L'existence d'un résultat commun se différencie de la simple addition des effets élémentaires obtenus par les différents moyens rassemblés.

Par exemple :

- l'application d'un principe connu à une machine à calculer dès lors que son adaptation permet la suppression d'une cause de dérèglement ou de mauvais fonctionnement de la machine. L'adaptation de ce principe présente un résultat industriel nouveau ;
- un stylo à bille résultant de la combinaison d'une bille traçante, d'une encre oléagineuse et d'un réservoir capillaire à section étroite ces trois moyens coopérant entre eux en vue d'un résultat commun.

*** Exemples d'éléments non brevetables.**

25 Sont notamment exclus du champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts :

- *les éléments ne constituant pas une invention.*

On se reportera aux n°s 16 et 20 en ce qui concerne les exclusions légales.

Ainsi sont exclus par exemple :

- les créations ornementales, architecturales, ... ;
- les éléments liés au goût ou qui constituent l'apparence d'un produit, les éléments liés à la mode ; ainsi sont exclus les dessins, patrons, modèles, dossiers, permettant la fabrication de prêt à porter ;
- les systèmes à caractère abstrait, les règles de jeu, les modes d'emploi, les méthodes financières ou comptables, les méthodes commerciales originales, les méthodes de gestion, les règles d'organisation du travail, de comptabilité, de gestion financière.
- *les autres droits de possession industrielle non brevetables et autres droits de la propriété industrielle.*

Sont ainsi exclus du champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts :

- Les droits de possession industrielle non brevetables tels que « savoir-faire », « secret de fabrique ».

Le « savoir-faire » peut être défini comme un ensemble d'informations techniques qui sont secrètes, substantielles et identifiées de toute manière appropriée¹⁶.

ANNEXE N° 3 (suite)

En pratique, cette notion peut recouvrir une grande diversité d'éléments parmi lesquels des procédés de fabrication, un tour de main, et plus généralement une expérience acquise.

Cette expérience se traduit notamment par des connaissances secrètes prenant la forme d'études, de rapports, de plans, de dessins, de tendances de marché, d'études de prix, d'études de marchés, de nomenclature de matériaux, de listes de fournisseurs, ...

De même sont exclus les simples dosages, et spécificités de leur réalisation.

- Les droits de la propriété industrielle autres que les brevets : il en est ainsi notamment :

- des marques (de fabrique ou commerciales) ;
- des dessins et modèles.

- *Les logiciels.*

- *Les prestations de services liées à une opération portant sur un brevet ou une invention brevetable.*

Les contrats peuvent prévoir une certaine assistance technique parallèlement au transfert des droits d'exploitation sur un brevet ou une invention brevetable.

L'assistance technique se matérialise par une aide sous forme de conseils, d'assistance, d'opérations de formation, de mise à disposition de techniciens ou spécialistes.

Ces prestations de services se situent hors du champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts.

c. Les procédés de fabrication industriels qui sont l'accessoire indispensable d'un brevet ou d'une invention brevetable.

26 Les contrats portant sur un brevet ou une invention brevetable prévoient fréquemment le transfert simultané d'un procédé accessoire qui est lié à cet élément.

Pour tenir compte de cette situation l'article 100 de la loi de finances pour 1992 fait entrer dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts les procédés de fabrication industriels non brevetables qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;
- il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ;
- il doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat que celui-ci.

1°. Notion de procédé de fabrication industriel.

27 Un procédé de fabrication industriel correspond à un moyen technique qui est mis en oeuvre directement dans le processus de fabrication d'un produit industriel.

Il se différencie d'une invention brevetable en ce qu'il constitue un niveau de connaissances propre à l'entreprise et en ce qu'il est dépendant d'un brevet sur le plan technique.

Il est précisé qu'une formule de fabrication, si elle constitue effectivement un procédé de fabrication industriel, ce qui se distingue d'un simple dosage ou mélange de produits, est susceptible d'être retenue à ce titre si elle remplit les conditions requises décrites ci-après.

2°. Première condition : le procédé doit résulter d'opérations de recherche.

28 Les dispositions des b et c de l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts définissent les opérations de recherche scientifique et technique (recherche appliquée et développement expérimental)¹⁷. Cette définition a une portée générale : il y a donc lieu de s'y référer pour l'application de l'article 39 terdecies-1, 2e alinéa. du code général des impôts (cf. DB 4 C 232 n° 3).

ANNEXE N° 3 (suite)

Les opérations de recherche qui ont donné naissance au procédé peuvent avoir été réalisées dans le prolongement de celles qui ont permis de mettre au point le brevet dont il est l'accessoire, ou constituer un développement autonome de celles-ci.

3°. Deuxième condition : le procédé doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un

brevet ou d'une invention brevetable.

29 Le procédé en cause n'étant pas brevetable par hypothèse, son éligibilité au régime prévu à l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts trouve sa source dans son caractère accessoire et indispensable à l'exploitation industrielle d'un brevet en cours de validité ou d'une invention brevetable. Transféré de manière isolé il ne bénéficie donc pas de ce dispositif.

Il est précisé que son caractère indispensable résulte du fait que sans le procédé en cause l'invention dont il est l'accessoire :

- serait techniquement difficile à mettre en oeuvre, ou ne permettrait pas d'atteindre un résultat technique ou qualitatif identique ;
- ou ne serait pas viable sur le plan économique.

4°. Troisième condition : le procédé doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à

l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat.

30 La simultanéité de la cession ou de la concession du procédé et du brevet dont il est l'accessoire implique également que ce brevet soit en cours de validité ; lorsque le droit en principal est une invention brevetable, l'appréciation de sa brevetabilité se fait dans les conditions exposées plus haut (n°s 14 et suivants).

Il résulte de la condition de simultanéité que les procédés de fabrication industriels cédés ou concédés de manière autonome, ou se rattachant à un brevet tombé dans le domaine public ou annulé (sur cette notion cf. n° 10) ou bien à une invention qui a perdu son caractère brevetable (divulgations,...) sont exclus du champ d'application du dispositif.

Par ailleurs, le transfert d'un procédé de fabrication industriel et du droit en principal dont il est l'accessoire doit résulter d'un même contrat.

S'agissant des concessions de licences, il est admis que la condition relative à l'unicité de contrat soit considérée comme satisfaite à compter de la date à laquelle les transferts d'un procédé donné et du droit en principal auquel il se rattache sont réunis dans un même contrat, lors de leur prorogation ou lors de la conclusion d'avenants, si, dès l'origine, les deux éléments ont été transférés simultanément, bien que par des contrats séparés.

2. Recours aux conseils techniques d'agents de l'État ou des établissements publics.

31 Lorsqu'une vérification de comptabilité ou une procédure de redressement requiert des connaissances techniques particulières, l'administration peut faire appel aux conseils techniques d'agents de l'État ou des établissements publics figurant sur une liste arrêtée par le ministre du Budget (L.P.F., art. L.45 A).

Cette disposition n'est en principe applicable qu'aux entreprises ainsi que, le cas échéant, à leurs mères et filiales, dont le chiffre d'affaires total dépasse 20 MF.

Le III de l'article 100 de la loi de finances pour 1992 prévoit que la limite de 20 MF n'est pas applicable lorsque cette procédure est mise en oeuvre pour l'appréciation du caractère brevetable d'une invention mentionnée au 1 de l'article 39 terdecies du code général des impôts.

La procédure peut donc être mise en oeuvre quel que soit le montant du chiffre d'affaires de l'entreprise en cause.

Les autres conditions d'application de ce régime particulier ne sont pas modifiées (se reporter à la DB 13 L 11 n° 1).

ANNEXE N° 3 (suite)

La liste des personnes auxquelles l'administration peut faire appel pour recueillir des conseils techniques ressort actuellement des arrêtés du 9 janvier et du 14 décembre 1984 (J.O. N.C. du 29 janvier et du 23 décembre 1984) et du 22 janvier 1985 (J.O. N.C. du 25 janvier 1985).

3. Conditions relatives à l'ensemble des droits de la propriété industrielle entrant dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts.

32 Le régime des plus-values à long terme ne s'applique pas aux brevets, inventions brevetables ou procédés de fabrication industriels accessoires mentionnés aux n°s 8 à 30 cédés ou concédés si ceux-ci :

- ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé ;
- ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

Par ailleurs, le régime des plus-values à long terme s'applique aux brevets en cours de délivrance.

À cet égard la Documentation administrative précédemment exprimée (et reprise ci-après), conserve toute sa portée.

a. Les brevets, inventions brevetables ou procédés de fabrication industriels accessoires doivent présenter le caractère d'éléments de l'actif immobilisé

33 Pour que l'article 39 terdecies-1 s'applique, il faut que les droits de la propriété industrielle concernés (cf. n°s 8 à 30) présentent le caractère d'éléments de l'actif immobilisé. Cette condition doit être appréciée différemment selon que ces droits font l'objet d'une cession ou d'une concession.

1°. Brevets, inventions brevetables ou procédés de fabrication industriels accessoires faisant

l'objet d'une cession.

34 Ces éléments présentent, pour les entreprises cédantes, le caractère d'éléments de l'actif immobilisé lorsque leur destination normale est d'être conservés dans les entreprises comme moyen d'exploitation.

35 Par suite, l'assimilation ne s'étend pas aux cessions qui sont réalisées par des entreprises ayant pour objet le commerce des droits attachés à la propriété industrielle et pour lesquelles les cessions dont il s'agit constituent, en réalité, des opérations sur stocks dont les résultats doivent être compris dans le bénéfice d'exploitation imposé au taux de droit commun.

36 Mais, en raison de l'intérêt qui s'attache au développement de la recherche scientifique et technique, la notion de commerce de droits attachés à la propriété industrielle doit être entendue dans un sens restrictif. Il convient d'admettre que ce commerce ne constitue l'objet même de l'activité d'une entreprise au regard des dispositions de l'article 39 terdecies-1 que si cette entreprise se livre à l'acquisition de tels droits en vue de la revente.

37 En revanche, les entreprises qui limitent leur négoce, sauf exceptions nécessitées par leur activité même, à la cession de brevets, procédés ou techniques qu'elles ont découverts ou mis au point elles-mêmes doivent être admises de plein droit au bénéfice de la taxation au taux réduit pour les profits qu'elles retirent de ces cessions.

2°. Brevets, inventions brevetables ou procédés de fabrication industriels faisant l'objet d'une concession.

38 Ces éléments faisant l'objet d'une concession doivent avoir le caractère d'éléments de l'actif immobilisé, c'est-à-dire que l'entreprise ne doit pas avoir pour objet d'acquérir ou de mettre au point, en vue de les revendre, des brevets, des procédés ou des techniques industriels.

b. Les brevets, inventions brevetables ou procédés de fabrication industriels accessoires doivent avoir été acquis à titre onéreux depuis au moins deux ans.

ANNEXE N° 3 (suite)

39 Aux termes de l'article 39 terdecies-1, 4e alinéa, du CGI, le régime des plus-values à long terme n'est pas applicable lorsque les éléments mentionnés ci-dessus ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

40 Il n'y a pas lieu de s'attacher à la date d'entrée dans l'actif de l'entreprise des éléments visés ci-dessus, lorsque ceux-ci ont été découverts ou mis au point par l'entreprise ou lui ont été cédés à titre gratuit. Dans cette hypothèse, les produits provenant de cessions ou de

concessions de licences d'exploitation de tels biens sont soumis au régime des plus-values à long terme.

41 En revanche, lorsque les éléments précités ont été acquis à titre onéreux, les plus-values provenant de leur cession ne sont soumises au régime des plus-values à long terme que si cette acquisition a été faite au moins deux ans avant la cession.

4. Contrats et entreprises concernés.

a. Nature et portée des contrats (cessions et concessions).

1°. Opérations concernées

42 Le régime prévu à l'article 39 terdecies-1 s'applique aux opérations de cession ou de concession.

La cession s'entend de toute opération entraînant la sortie de l'actif de l'entreprise des éléments en cause (cf. sur cette notion, DB 4 B 123 n°s 10 et 11).

La concession d'une licence d'exploitation est le contrat par lequel le titulaire d'un brevet concède à une personne, en tout ou partie, la jouissance de son droit d'exploitation moyennant le paiement d'une redevance.

La concession peut :

- être exclusive ou non ;
- être conclue pour l'ensemble du ou des territoires pour lesquels l'invention bénéficie d'une protection juridique, ou pour une partie de ceux-ci seulement ;
- porter sur la totalité des droits ou sur certains éléments seulement (par exemple, la concession pourrait ne concerner que certaines applications d'un brevet seulement).

2°. Portée des contrats.

43 Les contrats de transferts d'éléments de la propriété industrielle peuvent avoir un contenu très divers. Il y a donc lieu de distinguer les situations suivantes.

Première situation : le contrat porte exclusivement sur un brevet ou une invention brevetable et, le cas échéant, sur un procédé de fabrication industriel qui est son accessoire indispensable.

Dès lors que ces éléments satisfont aux conditions exposées plus haut (n°s 8 à 30), le régime de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts est susceptible de s'appliquer pour l'ensemble du contrat.

Deuxième situation : le contrat porte sur un ensemble d'éléments dont certains sont brevetés ou brevetables, ainsi que sur des prestations d'assistance technique, mais distingue ou permet de distinguer le prix facturé pour chaque élément ou prestation.

Dans ce cas, le régime de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts ne concerne que les éléments qui satisfont aux conditions exposées plus haut (n°s 8 à 30), compte tenu de la répartition du prix faite par le contrat lui-même sous réserve du droit de contrôle de l'administration.

Troisième situation : le contrat porte, comme dans la situation visée ci-dessus, sur un ensemble d'éléments dont certains sont brevetés ou brevetables et de prestations d'assistance technique, mais fixe un prix global pour l'ensemble.

Dans cette situation, le régime de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts ne concerne que les éléments qui satisfont aux conditions exposées plus haut (n°s 8 à 30).

ANNEXE N° 3 (suite)

La répartition corrélative du prix prévu au contrat est effectuée par l'entreprise dans les conditions prévues au n° 47 et sous réserve du droit de contrôle de l'administration.

b. Entreprises concernées.

44 Les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 1992 sont susceptibles de concerner les entreprises industrielles ou commerciales, ou agricoles, ainsi que les contribuables imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, relevant de l'impôt sur le revenu, et les entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés.

II. Régime fiscal de la cession ou de la concession des droits concernés

Le régime des plus-values à long terme s'applique aux plus-values de cession ou au résultat net de la concession des droits mentionnés aux n°s 8 à 30 (C.G. I. art. 39 terdecies-1).

Toutefois, en ce qui concerne les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, et pour les exercices ouverts à compter du **1er janvier 1997**, les plus et moins values provenant de la cession des droits mentionnés ci-avant sont exclues du régime des plus et moins-values à long terme, en application de l'article 219-I-a quater. En revanche, le résultat net des concessions de droits mentionnés à l'article 39 terdecies-1 du CGI reste éligible au régime des plus-values à long terme sous réserve du respect des conditions mentionnées par ce texte. Les règles applicables aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés à compter du 1er janvier 1997, en matière de cession ou de concession de droits de la propriété industrielle sont développées dans la DB 4 B 23.

Les développements qui suivent concernent donc les cessions ou concessions de droits de la propriété industrielle réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, et par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés jusqu'au 31 décembre 1996.

1. Cession des droits.

a. Résultat de la cession.

45 En cas de cession¹⁸ le régime prévu à l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts s'applique au montant de la plus-value qui est réalisée.

Lorsque les conditions tenant aux droits de la propriété concernés sont satisfaites, les plus-values provenant de la cession de tels

éléments bénéficient du régime des plus-values à long terme. Il en est ainsi, même si les cessions sont assorties de conditions résolutives destinées à garantir les droits du cédant.

Pour la détermination du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel les droits en cause ont été cédés, il y a lieu de considérer que l'aliénation des éléments concernés dégage immédiatement une plus-value qui est déterminée en fonction du prix de cession, sans qu'il y ait lieu de s'attacher aux modalités de paiement, notamment lorsque la vente est fait à tempérament.

Toutefois, les entreprises titulaires de droits de propriété industrielle qui contractent avec les pays de l'Est n'ont pratiquement pas la possibilité de choisir entre les deux procédés de réalisation des profits correspondants que constitue la cession ou la concession. En effet, la réglementation propre à ces pays ne leur permet de négocier l'exploitation de leurs droits que sous la forme de cession, dont le prix est payable à termes échelonnés.

Aussi bien, dans cette situation, les cessions de droits de propriété industrielle concernés, par mesure de tempérament, assimilées à des concessions de licences d'exploitation et, par suite, les redevances correspondant aux prix de cession ne sont taxées qu'au fur et à mesure de leur encaissement.

1 °. Prix de cession.

46 Le prix de cession s'entend de la valeur de la contrepartie reçue par le cédant ; il correspond à la somme acquise au vendeur en cas de vente, à la valeur réelle des biens reçus en cas d'échange, et à la valeur réelle des titres reçus en rémunération en cas d'apport. Ce prix s'entend net des frais de cession.

ANNEXE N° 3 (suite)

47 Cas particulier : contrats globaux portant sur un ensemble d'éléments, brevetables ou non, et de prestations d'assistance technique.

Différentes situations sont susceptibles d'être rencontrées (cf. n° 43).

1. Le contrat permet de distinguer le prix de vente de chaque élément transféré et de chaque prestation.

Dans ce cas, il y a lieu de retenir ce prix de vente pour le calcul de la plus-value de cession des seuls éléments de la propriété industrielle qui entrent dans le champ d'application du régime prévu à l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts.

2. Le contrat prévoit un prix de vente global.

Dans cette situation, dès lors que le régime prévu à l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts ne s'applique qu'à une partie des éléments transférés aux termes du contrat, il est nécessaire de faire une ventilation du prix de vente global.

Cette ventilation doit résulter d'éléments objectifs, tels que :

- valeur intrinsèque des droits transférés ;
- valeur retenue lors de l'acquisition des droits ;
- coût de revient des différents éléments et prestations couverts par le contrat.

Par ailleurs, les critères de valorisation retenus pour chacun des éléments du contrat doivent être homogènes.

2°. Valeur d'origine.

48 La valeur d'origine des éléments concernés est la valeur nette comptable pour laquelle ils figuraient à l'actif du bilan du cédant.

3°. Cas particuliers.

49 La plus-value est égale au prix de vente dans deux situations :

- lorsque l'élément en cause a été mis au point par l'entreprise, et que les dépenses de recherche correspondantes ont été déduites des résultats en application de l'article 236-I du code général des impôts ;
- lorsque le brevet en cause a été immobilisé (soit qu'il ait été acquis, soit qu'il ait été mis au point par l'entreprise) et est totalement amorti au moment de la cession.

b. Régime fiscal de la plus-value.

50 La plus-value ainsi déterminée est déduite extra-comptablement du résultat de l'entreprise pour être soumise au régime des plus-values à long terme dans les conditions de l'article 39 terdecies-1 du code général des impôts.

1°. La plus-value provenant de la cession est soumise au régime des plus-values à long terme.

Lorsque les conditions définies ci-dessus sont satisfaites, les plus-values provenant de la cession de brevets bénéficient du régime des plus-values à long terme alors même qu'ils seraient totalement ou partiellement amortis ou que les frais d'études ou de recherches ayant abouti à leur mise au point ont été passés en frais généraux : dans une telle hypothèse, en effet, les brevets conservent néanmoins leur caractère d'immobilisation même s'ils ne figurent pas au bilan.

ANNEXE N° 3 (suite)

D'autre part, les produits retirés de concessions de licences d'exploitation des droits concernés acquis à titre onéreux ne peuvent bénéficier du régime des plus-values à long terme qu'à partir de l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date d'acquisition des biens correspondants. Jusqu'à l'expiration de ce délai, ces produits doivent être soumis au régime fiscal des bénéfices d'exploitation. Il s'ensuit que, lorsque ce délai expire en cours d'exercice, il convient de déterminer -prorata temporis- la quote-part des profits en cause afférente à la période allant de la date d'expiration de ce délai à la fin de l'exercice. Seule la quote-part de ces profits ainsi déterminée peut bénéficier du régime applicable aux plus-values à long terme.

Sort de cette plus-value à long terme.

51 Celle-ci est susceptible :

- de se compenser avec les moins-values à long terme de l'exercice ;
- de s'imputer au franc le franc sur le déficit de l'exercice, et les déficits reportables des exercices antérieurs, y compris ceux qui correspondent à des amortissements réputés différés ;
- de s'imputer sur les moins-values à long terme constatées au cours des dix exercices antérieurs, et qui n'ont pas encore été imputées.

Les plus-values nettes à long terme en cause sont soumises au taux de 18 % s'agissant de l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992 (ce taux est porté à 19 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1994) pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, et au taux de 16 % pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.

Inscription à la réserve spéciale des plus-values à long terme, et prélèvements éventuels sur cette réserve.

52 On se reportera aux conditions générales relatives à cette réserve qui sont exposées dans la DB 4 B 2243.

2°. Le cas échéant, la moins-value de cession est à court terme.

53 Lorsque la cession d'un brevet, qui est un élément amortissable par nature, fait apparaître une moins-value, celle-ci constitue dans tous les cas une moins-value à court terme.

2. Concession d'une licence d'exploitation.

54 L'article 39 terdecies-1 du code général des impôts prévoit que c'est le « résultat net » de la concession de licences d'exploitation des éléments visés aux n°s 8 à 30 qui est soumis au régime des plus-values à long terme.

Le « résultat net » correspond au résultat de la gestion de la concession.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992, quelle que soit la date de conclusion des contrats en cause (cf. n° 86).

a. Résultat de la concession.

1°. Recettes entrant dans la composition du résultat net de la concession.

55 Les recettes à prendre en considération pour le calcul du « résultat net » de la concession sont constituées par les redevances contractuelles acquises, au cours de l'exercice considéré, au sens de l'article 38 du code général des impôts.

Cas particuliers : Contrats portant sur un ensemble d'éléments, dont seulement certains d'entre eux sont des brevets ou des inventions brevetables.

Dans ce cas, il y a lieu de faire application des principes exposés au n° 47.

2°. Dépenses entrant dans la composition du résultat net de la concession.

56 Le « résultat net » en cause est le résultat de la gestion de la concession, net des charges engagées correspondantes.

Dès lors il y a lieu de distinguer les éléments suivants.

ANNEXE N° 3 (suite)

57 Dépenses relatives à la gestion de la concession.

Ces dépenses sont prises en compte pour la détermination du résultat net de la concession ; en pratique, il s'agit notamment des dépenses suivantes¹⁹ :

Origine des dépenses	Nature des dépenses
Recherche d'un licencié	Frais d'études, honoraires des conseils en brevets
Négociation de la licence	- Frais généraux (quote-part) du service des brevets de l'entreprise ; - Frais de personnels ; - Frais de déplacement.
Conclusion de la licence	- Frais évoqués ligne précédente ; - Frais de dossier : frais de publicité des contrats, frais de reproduction, frais de traduction.
Gestion proprement dite de la licence	- Frais généraux du service des brevets ; - Frais de personnels ; - Frais de déplacement ; - Frais de maintenance des brevets ⁽¹⁾ (taxes I.N.P.I., honoraires des conseils en brevets, ...) - Assurances ; - etc...
Recouvrement	- Frais de recouvrement ; - Frais de contentieux.
⁽¹⁾ Ces frais ne doivent pas être confondus avec les frais de création d'un brevet, engagés en vue de sa délivrance (taxe perçue par l'I.N.P. pour le dépôt de la demande...) qui ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat imposable dès lors qu'ils ont pour contrepartie la constitution d'un élément d'actif immobilisé.	

Dépenses de recherche et amortissements des brevets acquis.

58 Les dépenses de recherche déduites du résultat en application de l'article 236-I du code général des impôts et l'amortissement des brevets acquis, qui correspondent aux brevets transférés dans le cadre d'une concession, ne sont pas retenus pour la détermination du « résultat net » de cette concession soumis au régime des plus-values à long terme¹⁹.

b. Régime fiscal applicable au « résultat net » de la concession.

59 Le résultat net est égal à la différence entre les redevances provenant de la concession et les charges de gestion correspondantes.

60 Il est retranché du résultat de l'entreprise pour être soumis au régime des plus-values à long terme dans les conditions exposées aux n°s 50 à 52.

3. Mesures particulières concernant le régime fiscal des redevances versées à l'intérieur d'un même groupe d'entreprises (C.G.I. art. 39 terdecies-1 bis).

61 En application des dispositions de l'article 39 terdecies-1 bis du code général des impôts, le montant des redevances tirées de l'exploitation des éléments mentionnés aux n°s 8 à 30 doit être exclu du bénéfice du régime des plus-values à long terme visé à l'article 39 terdecies-1 lorsque ces redevances ont été admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise avec laquelle existent des liens de dépendance.

Le II de l'article 100 de la loi de finances pour 1992 n'a pas modifié sur le fonds ces dispositions. Elles s'appliquent donc aux éléments mentionnés aux n°s 8 et suiv.

Les conditions d'application de ces dispositions ne sont pas modifiées, et sont exposées ci-après.

ANNEXE N° 3 (suite)

62 L'application des seules dispositions résultant de l'article 39 terdecies-1 du CGI aboutissait à des conséquences anormales lorsqu'une étroite communauté d'intérêts existait entre l'utilisateur du droit de propriété industrielle et le bénéficiaire des redevances et, notamment, lorsque la société de recherche, titulaire des droits de propriété et de possession industrielle, et la société d'exploitation des brevets appartenaient à un même groupe.

Il était, en effet, possible de constituer, à l'intérieur d'un même groupe d'entreprises, une société détenant systématiquement tous les droits de propriété industrielle ou assimilés mis en exploitation par les autres sociétés du groupe, bien que ces dernières eussent pu, le cas échéant, contribuer à la création ou à la mise au point de l'invention. Une telle organisation permettait de déduire du bénéfice de la société d'exploitation, taxable au taux normal, des redevances qui n'étaient taxées qu'au taux réduit au niveau de la société titulaire des droits.

63 L'article 42 de la loi de finances pour 1972, codifié sous l'article 39 terdecies-1 bis du CGI et applicable à tous les produits perçus au cours d'exercices clos à partir du 31 décembre 1971, a eu pour objet de remédier à cette anomalie lorsque la redevance est versée par une société d'exploitation française à une société titulaire du droit concédé et qu'il existe entre elles des liens de dépendance.

64 En application de ces dispositions, le montant des redevances tirées de l'exploitation des droits de propriété industrielle concernés doit être exclu du bénéfice du régime des plus-values à long terme visé à l'article 39 terdecies du code précité lorsque ces redevances ont été admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise avec laquelle existent des liens de dépendance.

65 Pour apprécier cette dépendance, le texte légal prévoit expressément que de tels liens sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies à l'alinéa précédent, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

66 La portée de ces dispositions appelle les commentaires suivants :

a. La limitation ne concerne pas l'ensemble des produits tirés de la propriété industrielle.

67 En principe, la limitation apportée à l'assimilation des produits de la propriété industrielle à des plus-values à long terme concerne exclusivement les redevances perçues à l'occasion de concessions de droits visés aux n°s 8 et suiv.

68 Cette limitation n'est donc pas applicable aux produits de la propriété industrielle réalisés à l'occasion de la cession des éléments concernés qui demeurent imposés au taux réduit.

69 Toutefois, il n'en serait ainsi que dans la mesure où la cession de tels droits correspondrait à une véritable aliénation et ne pourrait être regardée comme un nouveau mode d'exploitation.

b. Les sociétés utilisatrices des droits concédés doivent être soumises à l'impôt en France.

70 L'exclusion du régime des plus-values à long terme édictée par l'article 39 terdecies-1 bis ne vise, en effet, que les redevances comprises dans les charges déduites pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

71 Par suite, l'entreprise bénéficiaire ne perd le bénéfice du régime des plus-values à long terme qu'à raison des seules redevances qui lui sont versées par des entreprises imposables en France. Corrélativement, les redevances versées par des entreprises qui exercent leur activité à l'étranger (notamment les filiales à l'étranger) demeurent soumises au taux réduit. Toutefois, il devrait en aller différemment si ces entreprises étaient imposables en France dans le cadre du bénéfice consolidé prévu à l'article 209 quinquies ; mais, dans cette hypothèse, il convient de ne pas faire, en principe, application des dispositions de l'article 39 terdecies-1-bis.

c. Les redevances ne sont exclues du régime de taxation atténuée que dans la mesure où la concession est consentie à une entreprise avec laquelle existent des liens de dépendance.

ANNEXE N° 3 (suite)

72 Au sens de la présomption établie par l'article 39 terdecies-1 bis précité²⁰, ces liens de dépendance peuvent être bilatéraux ou résulter d'une situation triangulaire.

1° Liens de dépendance bilatéraux.

73 Le texte légal répute dépendantes l'une de l'autre, les entreprises dont l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision.

74 Cette présomption de dépendance repose sur un critère de droit ou un critère de fait.

75 • Critère de droit : détention directe ou indirecte de la majorité du capital social. En l'absence de toute qualification particulière, cette majorité s'entend normalement d'une participation supérieure à 50 % du capital de la société concernée.

76 Toutefois, cette participation peut être détenue indirectement pour tout ou partie et par l'intermédiaire de plusieurs sociétés.

En ce cas, l'appréciation des droits détenus par l'intermédiaire de filiales ou de sous-filiales s'opère en multipliant successivement, quel que soit le degré de filiation, les pourcentages détenus par chaque société mère.

77 Exemple : Une société A détient respectivement 60 % et 40 % des sociétés B et C ; elle a par ailleurs souscrit pour 10 % au capital d'une société d'exploitation D dont les sociétés B et C sont les autres coassociés à concurrence de 30 % pour B et 60 % pour C.

La participation indirecte de A dans la société D correspondant :

- par l'intermédiaire de B à 60 % x 30 %	18 %
- par l'intermédiaire de C à 40 % x 60%.....	24 %

Soit au total	42 %
----------------------------	-------------

Ayant une participation directe de 10 %, la société A doit être regardée comme tenant la société D sous sa dépendance (52 % du capital).

78 • Critère de fait : la détention directe ou indirecte du pouvoir de décision.

Dans la mesure où la majorité de 50 % du capital n'est pas atteinte suivant les modalités visées ci-dessus, le lien de dépendance peut encore résulter de la détention ou de l'acquisition du pouvoir de décision.

79 Pratiquement, ce pouvoir de décision est réputé exister lorsqu'une entreprise détient directement ou indirectement, soit la gestion de droit ou de fait d'une autre entreprise, soit 50 % au moins des droits de vote.

80 Pour l'appréciation du pouvoir de décision détenu ou acquis indirectement, il doit être fait application, mutatis mutandis, des règles à retenir pour la détermination du capital.

2° Situation triangulaire.

81 Le lien de dépendance entre deux entreprises peut résulter des liens qui existent entre chacune d'elles et une tierce entreprise, même en l'absence de liens bilatéraux entre elles.

82 La dépendance par rapport à cette tierce entreprise est déterminée dans des conditions analogues à celle définie dans le cadre de liens bilatéraux.

83 Dans cette situation, sont réputées dépendantes l'une de l'autre les entreprises liées à une tierce entreprise qui détient, directement ou indirectement, la majorité du capital de l'une et l'autre d'entre elles ou y exerce en fait le pouvoir de décision.

84 Pour apprécier ces différentes situations, il doit être fait application des mêmes règles que celles définies aux n°s 73 et suivants, ci-dessus.

85 Exemple : Une société A détient respectivement 51 %, 30 % et 70 % du capital des sociétés B, C et D. Par ailleurs, les sociétés C et D ont respectivement 30 % et 60 % du capital de la société E.

ANNEXE N° 3 (suite)

Les deux sociétés B et E doivent être considérées comme dépendantes du fait qu'elles sont placées toutes deux sous le contrôle de la société A. Cette société détient, en effet, une participation directe de 51 % dans la société B et une participation indirecte également de 51 % dans la société E par l'intermédiaire des sociétés C ($30 \% \times 30 \% = 9 \%$) et D ($70 \% \times 60 \% = 42 \%$).

S'agissant de la modification du régime applicable aux entreprises passibles de L'impôt sur les sociétés pour les exercices ouverts à compter du 1er Janvier 1997(cf. DB 4 B 23).

III. Entrée en vigueur

86 Les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 1992 s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992 (art. 100-IV de cette loi).

Elles concernant donc les plus-values de cessions d'éléments mentionnés aux n°s 8 à 30 et aux résultats nets des concessions des mêmes éléments, réalisés au cours des exercices.

S'agissant des concessions, il en est ainsi quelle que soit la date de conclusion des contrats.

B. AUTRES PROFITS OU PLUS-VALUES SOUMIS EXPRESSEMENT AU RÉGIME

DES PLUS-VALUES À LONG TERME

87 S'agissant du champ d'application du régime des plus et moins-values à long terme (entreprises et biens concernés), et de la modification de celui-ci pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés (pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997), cf. DB 4 B 23).

I. Plus-values nettes constatées en cas de décès d'un exploitant soumis

à un régime de bénéfice réel

(régime du bénéfice réel ou régime simplifié d'imposition)

88 Sous réserve des dispositions de l'article 41 du CGI (cf. ci-après DB 4 B 35), les plus-values et moins-values nettes constatées à la suite du décès de l'exploitant imposé d'après un régime de bénéfice réel (régime du bénéfice réel ou régime simplifié d'imposition), doivent, en principe, faire l'objet d'une compensation générale, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon qu'elles sont à court terme ou à long terme. La plus-value nette ou la moins-value nette d'ensemble est soumise au régime des plus-values ou moins-values nettes à long terme (CGI, art. 39 terdecies-2).

Mais les ayants-droit du défunt sont admis à demander l'application du régime général des plus-values ou moins-values s'il leur est plus favorable.

En ce qui concerne ce régime, cf. ci-après DB 4 B 363.

II. Provisions pour dépréciation du portefeuille-titres devenues sans objet

89 Aux termes de l'article 39-1-5° du CGI, les provisions pour dépréciation du portefeuille-titres sont soumises au régime des moins-values à long terme²¹. Corrélativement, les provisions de cette catégorie qui deviennent sans objet sont considérées comme des plus-values à long terme²¹.

90 Pour toutes les questions relatives aux provisions pour dépréciation du portefeuille-titres cf. ci-après B 3112, n°s 43 et suiv.

III. Plus-values réalisées lors de liquidation ou de transformations agréées de sociétés

ANNEXE N° 3 (suite)

91 Les plus-values nettes réalisées lors de la liquidation ou de la transformation de sociétés dont la dissolution a été agréée dans le cadre des dispositions de l'article 239 bis B peuvent être imposées en totalité suivant les règles applicables aux plus-values à long terme, quelle que soit la date d'acquisition des biens (sur le régime des liquidations agréées, cf. DB 13 O 224).

92 Sous réserve des limitations que peut comporter la décision d'agrément, les plus-values dégagées lors de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont donc taxables à l'impôt sur les sociétés au taux réduit sans qu'il soit nécessaire de distinguer, comme sous le régime de droit commun, entre plus-values à long terme et plus-values à court terme.

93 Toutefois, lors de ces opérations, les plus-values réalisées entre le 1er janvier 1988 et le 31 décembre 1991 sur des terrains d'assiette de bâtiments destinés à être démolis et des terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions, détenus depuis cinq ans au moins et qui ont cessé d'être affectés à l'exploitation depuis deux ans, peuvent être soumises en totalité au taux de 19 %.

Les plus-values à long terme ainsi réalisées ne peuvent être diminuées du montant des moins-values afférentes aux autres éléments de l'actif immobilisé (CGI, art. 239 bis B III).

IV. Distributions par les sociétés de capital risque (CGI, art. 39 terdecies-4)

94 Les distributions par les sociétés de capital risque qui fonctionnent dans les conditions prévues à l'article 1er de la loi n°85-695 du 11 juillet 1985 modifiée sont soumises, lorsque l'actionnaire est une entreprise, au régime fiscal des plus-values à long terme réalisées lors de la cession d'actions si la distribution est prélevée sur des plus-values :

- provenant de titres, cotés ou non cotés, détenus depuis au moins deux ans et de la nature de ceux composant la société de capital risque ;

- et réalisées au cours de l'exercice au titre duquel la distribution est effectuée ou des trois exercices précédents (article 95-II-1 de la loi de finances pour 1991 n° 90-1168 du 29 décembre 1990).

Les dispositions de l'article 2 de la loi n° 97-1026 du 10 novembre 1997 (qui excluent du régime fiscal des plus-values ou moins-values à long terme les plus ou moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés à l'occasion de la cession de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé, à l'exception de certains titres) ne concernent pas les profits qui, bien que n'étant pas réalisés à l'occasion de la cession d'un actif immobilisé, bénéficient néanmoins du régime des plus ou moins-values à long terme en application de l'article 39 terdecies du code général des impôts.

Les distributions effectuées par les sociétés de capital risque mentionnées au 4. de l'article 39 terdecies déjà cité restent soumises au régime des plus ou moins-values à long terme sous les conditions commentées ci-dessus (cf. DB 4 B 23).

¹ En ce qui concerne les règles applicables en cas de cession d'une immobilisation amortissable réévaluée en application de l'article 238 bis J du CGI CF. ci-après B 3212, n°s 21 et suiv.

² Sous réserve, à compter du 1er janvier 1977, de l'application de l'article 151 septies du CGI (cf. ci-avant B 213).

³ Sous réserve que les titres concernés ne soient pas exclus du régime des plus ou moins-values à long terme, lorsqu'ils sont détenus par des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés (cf. DB 4 2243, n°s 28 et 84, DB 4 B 23).

⁴ Ce régime est également applicable aux certificats d'obtention végétale (CGI, art. 238 bis G ; 5 E 63).

ANNEXE N° 3 (suite et fin)

⁵ À compter de l'entrée en vigueur de l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 1990, les produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux par leur auteur, personne physique sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et taxés au taux de 16 % applicable aux plus-values à long terme.

⁶ La procédure dite du brevet européen se distingue du brevet communautaire prévu par la Convention de Luxembourg du 15 décembre 1975. Seul le brevet communautaire constituera un véritable titre unitaire au niveau de la C.E.E. Cette dernière convention n'est pas encore en vigueur faute de ratification par l'ensemble des pays signataires. La convention de Munich a, quant à elle, été ratifiée par les pays membres de la C.E.E. (sauf l'Irlande) et par l'Autriche, le Liechtenstein, la Suède, la Suisse et Monaco.

⁷ Toutefois, la déchéance du brevet ne serait pas opposable à l'entreprise si ses droits sont restaurés conformément au 2 de l'article 48 de la loi du 2 janvier 1968.

⁸ Cf à cet égard, le rapport n° 2255 de la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale relatif à l'examen du projet de loi de finances pour 1992, pages 236 et s., et les débats correspondants (Débats A.N. du 15 novembre 1991, page 6142).

⁹ Sont donc exclus du champ de la brevetabilité : les méthodes financières, comptables, les règles de jeux, les systèmes à caractère abstrait, les méthodes de commercialisation, les idées publicitaires, les règles d'organisation du travail, de comptabilité, de gestion financière,... les logiciels.

¹⁰ Formalisation d'information par schémas, signaux, ...

¹¹ Cf. notamment Paris 22 mars 1982, G.P. 1983 som 275, et Paris 24 mars 1983, Dal. 1984, 212.

¹² Cf. également Paris 24 mars 1983, Dal. 1984, 212 et Com. 10 novembre 1982, Bull IV, p. 290.

¹³ Sur la notion de recherche en matière fiscale, cf. B.O.D.G.I. 4 A-8-83 et B.O.D.G.J. 4 C-7-84 en ce qui concerne la recherche appliquée et le développement expérimental et n° 28.

¹⁴ Cf. notamment Paris 1er février 1978, G.P. T.T. 1977-1979, voir Brevets n° 19

¹⁵ Les exemples pratiques cités ci-après ne peuvent être regardés comme ayant une portée juridique ; ils sont uniquement destinés à illustrer les notions évoquées, à partir des cas concrets constatés dans le passé.

¹⁶ Cf. art 1er-7 du règlement (C.E.E.) n° 556/89 de la commission du 30 novembre 1988 relatif aux licences de savoir-faire.

¹⁷ Le a de l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts est sans portée au cas particulier : il concerne la recherche fondamentale qui apporte une contribution théorique ou expérimentale à la résolution de problèmes techniques et ne peut déboucher directement sur une invention brevetable (cf. article 6-2, a de la loi du 2 janvier 1968).

¹⁸ Sur cette notion, cf n° 42.

¹⁹ Cf. en particulier le rapport de la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale n° 2255, p. 250 et Débats A.N. du 15 novembre 1991, p. 6142.

²⁰ En instituant dans certaines situations une présomption de dépendance, ce texte n'entend toutefois pas limiter la portée de l'exclusion précédemment visée qui doit normalement trouver à s'appliquer dans toute situation où un lien de dépendance réel est relevé entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire. Tel est, notamment, le cas lorsqu'un même groupe d'actionnaires majoritaires détient le pouvoir de décision dans deux sociétés distinctes l'une de l'autre, en raison de la communauté d'intérêts impliquée par cette situation qui crée un lien d'interdépendance entre les deux sociétés en cause.

²¹ Sous réserve que les titres concernés ne soient pas exclus, en matière d'impôt sur les sociétés, régime des plus et moins-values à long terme (cf. DB 4 B 2243).

ANNEXE N° 4 : Documentation administrative DGI - DB 4 B 3511

8 L'apport doit, ainsi que le précise l'article 151 octies, porter sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, ou sur une branche complète d'activité.

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

Trois conditions doivent donc être remplies :

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

1. Inscription à l'actif.

9 a. Cette condition est notamment respectée lorsque les biens figurent :

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

10 b. Toutefois, s'agissant des entreprises commerciales, industrielles ou artisanales, l'attention du service est appelée sur le fait que le critère retenu d'affectation à l'exploitation (cf. n° 11 ci-après) est indépendant de l'inscription ou de la non inscription du bien au bilan de l'entreprise. En effet, l'exploitant individuel, lorsqu'il est soumis à un régime de bénéfice réel normal, peut inscrire à son bilan des biens non affectés à l'exploitation ; les plus-values dégagées lors de l'apport en société, de tels biens ne peuvent pas bénéficier des dispositions de l'article 151 octies du CGI.

11 c. Par ailleurs, il peut arriver que l'exploitant apporte à la société des biens immobiliers ou autres qui ne figurent pas à l'actif de son entreprise et qu'il avait conservés dans son patrimoine privé (cas notamment des terres agricoles) [cf. 5 E 3223, n°s 80 et suiv.]. Dans cette situation, les plus-values afférentes à ces biens ne peuvent pas, non plus, être placées sous le régime de l'article 151 octies du CGI.

2. Affectation à l'exploitation.

12 Par biens affectés à l'exploitation, il convient d'entendre, en pratique, les biens nécessaires à l'exercice de la profession.

Sont notamment présumés comme n'étant pas nécessaires à l'exercice de l'activité :

- les terrains inscrits à l'actif de l'entreprise et non affectés à l'activité professionnelle au moment de l'apport. Il est précisé que les sols des bâtiments à usage professionnel et les terrains en formant une dépendance immédiate sont considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle ;
- les immeubles, même inscrits à l'actif, donnés en location (immeubles de rapport) ou mis à la disposition privative de l'exploitant ou de tiers (à titre, par exemple, de résidence principale ou de résidence secondaire). Toutefois, les immeubles servant au logement des salariés à l'exception des dirigeants et cadres visés à l'article 235 ter-V du CGI sont considérés comme nécessaires ;
- les véhicules affectés à un usage privatif ;

ANNEXE N° 4 (suite)

- les biens ou droits générateurs de dépenses et charges de toute nature (y compris l'amortissement) exclues des charges déductibles par application de l'article 39-4 du CGI : yachts, bateaux de plaisance à voile ou à moteur, résidences de plaisance ou d'agrément, propriétés utilisées pour la chasse ou l'exercice non professionnel de la pêche (ou droits correspondants). Il est précisé, néanmoins, que les véhicules et biens ou droits générateurs de dépenses somptuaires sont considérés comme nécessaires à l'exercice de l'activité lorsqu'il peut être allégué que l'entreprise a pour objet exclusif la vente, la location ou toute autre forme d'exploitation lucrative de ces biens ou droits.

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

13 Cette obligation exclut du régime spécial les apports d'éléments isolés, qui, dès lors, restent soumis au régime des plus-values professionnelles visées aux articles 39 duodecies et suivants du CGI.

Les dispositions de l'article 151 octies sont applicables en cas d'apport d'une branche complète d'activité (a), d'apport à une société par un exploitant agricole individuel de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles (b), aux apports de droits afférents aux contrats de crédit-bail mobilier et immobilier (c).

Par ailleurs, il est admis que l'article 15 octies soit appliqué dans les situations exposées ci-après (d à f).

a. Apport d'une seule branche complète d'activité.

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

Avant l'intervention de cette loi, l'administration admettait déjà cette solution. En effet, lorsque l'activité exercée comprenait plusieurs branches complètes, il était admis que l'apport puisse être placé sous le régime spécial même s'il ne comprenait qu'une seule branche complète.

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

Elle recouvre donc l'ensemble des éléments investis dans une division de l'entreprise qui constitue du point de vue technique, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens (cf. DB 4 I 221).

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

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

15 L'article 31 de la loi de finances rectificative pour 1995 (n° 95-1347 du 30 décembre 1995) a prévu que les dispositions de l'article 151 octies étaient applicables à l'apport à une société, par un exploitant agricole individuel, de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles, si ceux-ci sont immédiatement mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat écrit et enregistré visé aux articles L 411-1, L 411-2 et L 416-1 du code rural. Ces dispositions sont applicables aux apports réalisés à compter du 1er janvier 1996. S'agissant du sort des plus-values lorsque les immeubles mentionnés ci-dessus cessent d'être mis à la disposition de la société bénéficiaire, cf. ci-après DB 4 B 3512 n° 31.

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

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

ANNEXE N° 4 (suite et fin)

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

C'est pourquoi, le 1° du III de l'article 28 de la loi de modernisation de l'agriculture n° 95.95 du 1er février 1995 étend l'application des dispositions du 5 de l'article 210 A du code général des impôts aux apports de contrats de crédit-bail réalisés dans le cadre du régime de

l'article 151 octies du code général des impôts. Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1995.

Les modalités d'application de ce dispositif figurent ci-après DB 4 B 3512 n°s 32 et suiv.

d. Conservation d'immeubles dans le patrimoine privé.

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

Toutefois cette mesure de tempérament est subordonnée à la condition, s'agissant d'immeubles directement affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, que la nouvelle société puisse les utiliser. Bien entendu, les immeubles non apportés à la société sont retirés de l'actif professionnel et transférés dans le patrimoine privé. Il est rappelé que le retrait d'actif est considéré du point de vue fiscal comme une cession donnant lieu à taxation de la plus-value éventuellement constatée à cette occasion.

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

18 Il est précisé que dans l'hypothèse où un bail est conclu avec la société nouvelle et où les modalités de fixation du loyer associent le propriétaire de l'immeuble aux résultats du preneur -les produits de la location sont alors des bénéfices industriels et commerciaux-, le régime de faveur prévu à l'article 151 octies du CGI ne trouve pas à s'appliquer : l'immeuble non apporté à la société est retiré de l'actif professionnel et transféré dans le patrimoine privé ; cette opération est considérée, du point de vue fiscal, comme une cession qui donne lieu à taxation de la plus-value réalisée (cf. ci-dessus n° 13) [R.M. n° 11495, BRIANE, député ; JO, débats AN du 26 janvier 1987, p. 347-348].

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

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

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

Directeur de la publication :
Jean BASSERES

Impression : Imprimerie Nationale
27, rue de la Convention - 75732 PARIS CEDEX

ISSN : 0984 9114