

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**5 G-6-04**

**N° 132 du 17 AOÛT 2004**

BENEFICIAIRES NON COMMERCIAUX. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES DE CESSION D'ÉLÉMENTS D'ACTIF.  
EXONÉRATION DES PLUS-VALUES NETTES RÉALISÉES PAR LES PETITES ENTREPRISES. ART. 41 DE LA LOI POUR  
L'INITIATIVE ÉCONOMIQUE (LOI N° 2003-721 DU 1<sup>ER</sup> AOÛT 2003) ET ART. 10 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2004  
(LOI N° 2003-1311 DU 30 DÉCEMBRE 2003).

(C.G.I., art. 151 septies)

NOR : ECO F 04 20145 J

**Bureau C 2**

## P R E S E N T A T I O N

L'article 41 de la loi pour l'initiative économique aménage le régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu aux articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

Ainsi, la limite d'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les titulaires de bénéfices non commerciaux qui exercent leur activité depuis plus de cinq ans est relevée de 54 000 € à 90 000 €. Au-delà de cette limite, une exonération dégressive des plus-values est prévue lorsque les recettes sont comprises entre 90 000 € et 126 000 €. Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

Par ailleurs, l'article 10 de la loi de finances pour 2004 prévoit que les cessions de terrains à bâtir affectés à l'exercice de la profession, par des contribuables qui ne remplissent pas les conditions de l'exonération, sont désormais imposés selon le régime des plus-values professionnelles. Ces dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

•

1. L'article 41 de la loi pour l'initiative économique aménage le régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu aux articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

Ainsi, la limite d'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les titulaires de bénéfices non commerciaux qui exercent leur activité depuis plus de cinq ans est relevée de 54 000 € à 90 000 €. Au-delà de cette limite, une exonération dégressive des plus-values est prévue lorsque les recettes sont comprises entre 90 000 € et 126 000 €.

Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

2. Par ailleurs, malgré leur caractère de bénéfices professionnels, certaines plus-values étaient soumises aux règles de taxation applicables aux particuliers. Il s'agissait notamment, dans certaines situations particulières, des terrains à bâtir.

L'article 10 de la loi de finances pour 2004 supprime ces dispositions. Les cessions de terrains à bâtir affectés à l'exercice de la profession, par des contribuables qui ne remplissent pas les conditions de l'exonération, sont désormais imposées selon le régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 151 septies V).

Ces dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

## CHAPITRE I : CONDITIONS DE L'EXONERATION

3. L'exonération est subordonnée au respect des trois conditions cumulatives suivantes :

- les recettes encaissées ne doit pas excéder un certain montant (section 1) ;
- l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans (section 2) ;
- le bien cédé ne doit pas constituer un terrain à bâtir (section 3).

### Section 1 : Condition tenant au montant des recettes

4. L'article 41 de la loi pour l'initiative économique prévoit une exonération totale ou dégressive des plus-values-professionnelles (A). Cette limite d'exonération est appréciée différemment selon que la plus-value est réalisée en cours d'exploitation ou en cas de cession ou cessation (B).

#### A. LIMITE D'EXONERATION

5. Selon le montant des recettes du contribuable, la plus-value bénéficie d'une exonération totale ou dégressive.

##### 1. Exonération totale

6. Les plus-values nettes, réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, sont exonérées pour la totalité de leur montant lorsque les recettes, toutes taxes comprises, n'excèdent pas 90 000 €, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

##### 2. Exonération dégressive

7. Calcul du montant de la plus-value imposable. Au-delà du seuil de 90 000 €, il est instauré une exonération dégressive. Le montant imposable de la plus-value nette est déterminé en appliquant un taux fixé selon les modalités suivantes :

- lorsque le montant des recettes, toutes taxes comprises, est inférieur ou égal à 90 000 €, le taux est égal à 0 %. La plus-value est alors totalement exonérée ;

- lorsque le montant des recettes, toutes taxes comprises, est strictement supérieur à 90 000 € mais inférieur à 126 000 €, le taux est égal au rapport entre, d'une part, la différence entre le montant des recettes et 90 000 € et, d'autre part, 36 000 €. La plus-value est alors partiellement exonérée ;

- lorsque le montant des recettes, toutes taxes comprises, est supérieur ou égal à 126 000 €, le taux est égal à 100 %. La plus-value est alors totalement imposable.

**8. Exemple.** Un titulaire de bénéfices non commerciaux réalise en 2004, 108 000 € de recettes. Il réalise une plus-value de 5 000 €.

Le montant de la plus-value imposable est égale à :  $5\,000 \times [(108\,000 - 90\,000) / 36\,000] = 2\,500 \text{ €}$ .

## B. APPRECIATION DE LA LIMITE D'EXONERATION

**9.** La limite d'exonération est appréciée différemment selon que la plus-value est réalisée en cours d'exploitation ou lors de la cession ou de la cessation. Il convient par ailleurs de préciser les règles à retenir en cas de pluralité d'entreprises.

### 1. Période de référence

**10. En cours d'exploitation.** La limite est appréciée en retenant les recettes de l'année civile au cours de laquelle la plus-value a été réalisée.

**11. En cas de cession ou de cessation.** L'article 202 bis du CGI, issu de l'article 41 de la loi pour l'initiative économique prévoit que les nouvelles limites d'exonération doivent être respectées à la fois au titre de l'année de leur réalisation, les recettes de cette année étant ramenées le cas échéant à douze mois, et au titre de l'année précédente.

Lorsque les recettes tous droits et taxes compris de l'une au moins de ces deux années sont comprises dans les limites autorisant une exonération partielle, la part imposable de la plus-value est calculée d'après le montant des recettes le plus élevé réalisé entre ces deux années.

**12. Exemple.** Un professionnel libéral cède son activité le 30 juin 2004. La plus-value est de 30 000 €. Ses recettes s'élèvent à 89 000 € en 2003 et à 49 500 € en 2004 (soit, ramené à 12 mois, 99 000 €).

Le montant imposable de la plus-value est déterminé en appliquant le taux le plus élevé :

- au titre de 2003 : 0 % ( $89\,000 < 90\,000$ )

- au titre de 2004 :  $(99\,000 - 90\,000) / 36\,000 = 25 \%$

Le taux retenu est celui de 2004, soit 25 %. Le montant de la plus-value imposable en 2004 est de  $30\,000 \text{ €} \times 25 \% = 7\,500 \text{ €}$ . Le montant exonéré de la plus-value est de 22 500 €.

### 2. Pluralité d'entreprises

**13. Définition.** Il s'agit des titulaires de bénéfices non commerciaux qui, au sein de la même exploitation ou d'exploitations différentes, exercent une activité dont les résultats sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et une activité dont les résultats sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles. Ne sont pas considérés comme exploitant personnellement plusieurs entreprises, au sens du IV de l'article 151 septies du CGI :

- les titulaires de bénéfices non commerciaux qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux. Cette mesure de tempérament est prévue lorsque, d'une part, le contribuable accepte d'être imposé sous une cote unique à ce titre pour l'ensemble de ces revenus et, d'autre part, les opérations accessoires à caractère commercial sont directement liées à l'exercice de l'activité libérale et constituent le prolongement de cette dernière (DB 5 G 1112, n° 10) ;

- les entreprises industrielles ou commerciales qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux en application des dispositions de l'article 155 du CGI ;

- les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination du bénéfice agricole en application des dispositions de l'article 75 du CGI.

Il n'est pas nécessaire que l'activité prédominante soit antérieure à l'activité accessoire.

**14. Recettes à retenir.** Le IV de l'article 151 septies du CGI prévoit que lorsque le contribuable exploite personnellement plusieurs entreprises, le montant des recettes à retenir est le montant total des recettes tous droits et taxes compris réalisées dans l'ensemble de ces entreprises.

La globalisation de ces recettes s'effectue toutefois par catégorie distincte de revenus pour les bénéficiaires industriels ou commerciaux, les bénéficiaires non commerciaux et les bénéficiaires agricoles.

## **Section 2 : Condition tenant à la durée de l'activité**

**15. Activité exercée depuis plus de cinq ans.** L'exonération prévue par l'article 151 septies du CGI est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Le délai de cinq ans auquel est subordonnée l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI est apprécié à partir du début de l'activité jusqu'à la date de clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value nette est déterminée.

Par exception à cette règle, si cette activité fait l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable, ce délai est décompté à partir de la date à laquelle le contrat de location-gérance ou la convention comparable prend effet et au plus tôt lors de la signature. Ce décompte de cinq ans n'est toutefois pas applicable aux contribuables qui, à la date de mise en location, remplissent les conditions de durée d'activité et de recettes prévues au I de l'article 151 septies du CGI (DB 4 B 213, n°s 10 à 22). Il convient, dans ce dernier cas et pour l'appréciation de la condition tenant au montant des recettes, de retenir la limite d'application de l'exonération dégressive soit 90 000 € ou 126 000 € selon les cas.

**16. Point de départ du délai de cinq ans.** Le délai de cinq ans doit être décompté à partir du début d'activité, lequel s'entend de la date de création ou d'acquisition de la clientèle libérale (voir DB 5 G 244, n° 64) par le contribuable (ou son conjoint lorsque l'entreprise est un bien de la communauté).

**17. Terme du délai de cinq ans.** Le dernier jour du délai est constitué par la date de clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value nette est déterminée. En cas de cession de parts sociales, le dernier jour du délai est constitué par :

- lorsque les parts figurent au registre des immobilisations, la date de clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été cédées ;

- lorsque les parts ne figurent pas au registre des immobilisations, la date de clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été cédées sauf, dans le cas de la cession totale des titres en une ou plusieurs fois au cours du même exercice, par la date de la dernière cession. Il en est de même lorsque l'associé ne cède qu'une partie des titres qu'il détient mais cesse, à cette occasion, d'exercer une activité professionnelle au sein de cette société.

Il est enfin précisé que le dernier jour du délai est constitué par la date de cession partielle ou totale des titres en cas d'application des dispositions de l'article 93 B du CGI.

## **Section 3 : Condition tenant à la nature du bien cédé**

**18. Exclusion des terrains à bâtir.** La plus-value ne doit pas résulter de la cession d'un terrain à bâtir ou de biens assimilés entrant dans le champ d'application de l'article 1594-0G-A du CGI.

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

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

Pour l'application de ces dispositions, les terrains expropriés qui ne remplissent pas les conditions mentionnées aux a et b du II de l'article L. 13-15 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique ne sont pas considérés comme des biens entrant dans le champ d'application de l'article 1594-0G-A du code précité (DB 5 G 244, n° 65).

**20. Portée de l'exclusion.** La plus-value brute afférente aux terrains à bâtir est imposable. Toutefois, dès lors que le régime d'exonération prévu par l'article 151 septies du CGI s'applique aux plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature, il a paru possible d'admettre que les moins-values s'imputent en priorité sur la plus-value brute afférente aux terrains à bâtir.

## CHAPITRE II : PORTEE DE L'EXONERATION

**21.** L'exonération s'applique uniquement aux plus-values résultant de la cession d'éléments de l'actif professionnel à l'exclusion, par conséquent, des biens faisant partie du patrimoine privé de l'exploitant.

Lorsque l'une des conditions tenant soit au montant des recettes, soit à la nature des biens cédés, soit à la durée de l'exercice de la profession n'est pas remplie, les plus-values réalisées ne peuvent faire l'objet de l'exonération. Elles sont en principe imposables selon le régime des plus-values professionnelles.

**22.** Malgré leur caractère de bénéficiaires professionnels, certaines plus-values sur cession d'éléments d'actif étaient soumises aux règles de taxation applicables aux particuliers. Il s'agissait notamment, dans certaines situations particulières, des terrains à bâtir qui étaient exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 151 septies du code général des impôts.

**23.** L'article 10 de la loi de finances pour 2004 supprime ces dispositions particulières. Les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir inscrits à l'actif d'une entreprise sont soumises au régime des plus-values professionnelles et exclues de l'exonération prévue à l'article 151 septies précité quel que soit le montant des recettes du contribuable et la durée d'exercice de l'activité.

Ce nouveau régime s'applique aux cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

Annoter : DB 5 G 244, n°s 59 et s.

La Directrice de la Législation fiscale  
Marie-Christine LEPETIT