

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 A-6-08

N° 66 du 24 JUIN 2008

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). PROROGATION ET AMENAGEMENT DU CHAMP ET DES MODALITES D'APPLICATION DE L'ARTICLE 239 SEXIES D. MODIFICATION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 39-10 (I ET VIII DE L'ARTICLE 87 DE LA LOI N° 2006-1771 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2006 DU 30 DECEMBRE 2006).

(C.G.I., art. 39-10, 239 sexies D)

NOR : ECE L 07 10057 J

Bureau B 1

PRESENTATION

Le VIII de l'article 87 de la loi n° 2006-1771 de finances rectificative pour 2006 du 30 décembre 2006 proroge, jusqu'au 31 décembre 2013, les dispositions de l'article 239 sexies D du code général des impôts qui dispensent les petites et moyennes entreprises d'opérer la réintégration prévue aux articles 239 sexies et 239 sexies B du même code lors de l'acquisition par le crédit-preneur d'un immeuble situé dans certaines zones d'aménagement du territoire.

A cette occasion, le VIII de l'article 87 tire les conséquences, d'une part, de la modification apportée par le II du même article à la notion de petites et moyennes entreprises prévue à l'article 39 quinquies D du code précité, auquel renvoie l'article 239 sexies D, et, d'autre part, de la suppression des territoires ruraux de développement prioritaire et de la création de nouvelles zones d'aménagement du territoire : les zones d'aides à finalité régionale.

Par ailleurs, il place désormais le bénéfice des dispositions de l'article 239 sexies D précité sous les conditions et limites prévues :

- s'agissant des immeubles situés dans les zones de revitalisation rurale et dans les zones de redynamisation urbaine, par le règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004, du 25 février 2004 ;

- s'agissant des immeubles situés dans les zones d'aides à finalité régionale, par le règlement (CE) n° 1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale.

Enfin, le I de l'article 87 tire également les conséquences pour l'application des dispositions du 10 de l'article 39 du code précité de la suppression des territoires ruraux de développement prioritaire et de la création des zones d'aides à finalité régionale.

La présente instruction a pour objet de commenter ces aménagements.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF ACTUEL	2
Section 1 : Rappel relatif aux dispositions prévues par le 10 de l'article 39	2
Section 2 : Rappel relatif à l'application des dispositions de l'article 239 sexies D	6
CHAPITRE 2 : AMENAGEMENTS APPORTÉS A CES DISPOSITIONS	8
Section 1 : Modifications communes apportées aux articles 39-10 et 239 sexies D	8
Section 2 : Modifications apportées au seul article 239 sexies D	11
Sous-section 1 : Prorogation du dispositif	11
Sous-section 2 : Révision de la notion de petites et moyennes entreprises	12
Sous-section 3 : Nouvelles conditions relatives aux encadrements communautaires	13
A. IMMEUBLES SITUÉS DANS LES ZONES DE REDYNAMISATION URBAINE ET DANS LES ZONES DE REVITALISATION RURALE	14
B. IMMEUBLES SITUÉS DANS LES ZONES D'AIDES À FINALITÉ RÉGIONALE	15
CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR	16
Annexe 1 : Extrait de l'article 87 de la loi n° 2006-1771 de finances rectificative pour 2006 du 30 décembre 2006	
Annexe 2 : Exemple de détermination du montant de l'aide accordée en application des dispositions de l'article 239 sexies D	

INTRODUCTION

1. Les dispositions du 10 de l'article 39 et les articles 239 sexies et sexies B du code général des impôts prévoient que le crédit-preneur d'un contrat de crédit-bail immobilier doit, le cas échéant, procéder à une réintégration d'une fraction des loyers respectivement en cours de contrat et lors de l'acquisition du bien. Toutefois, lorsque l'immeuble donné en location dans le cadre d'un contrat conclu jusqu'au 31 décembre 2006 est situé dans certaines zones d'aménagement du territoire, l'article 239 sexies D du code précité prévoyait que les petites et moyennes entreprises sont dispensées, sous certaines conditions, d'opérer la réintégration applicable lors de l'acquisition de l'immeuble.

L'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2006 (n° 2006-1771 du 30 décembre 2006) tire les conséquences pour l'application des dispositions des articles 39-10 et 239 sexies D déjà cités de la disparition au 1^{er} janvier 2007 des zones d'aménagement du territoire et des territoires ruraux de développement prioritaire et de la création des zones d'aides à finalité régionale. Par ailleurs, à l'instar des dispositions de l'article 39 quinquies D du code général des impôts modifiées également par l'article 87 précité, les dispositions de l'article 239 sexies D déjà cité sont prorogées, la notion de petites et moyennes entreprises est revue et des précisions sur les encadrements communautaires sous lesquels il s'applique sont apportées.

La présente instruction a pour objet de commenter les seules modifications apportées aux articles 39-10 et 239 sexies D du code général des impôts, celles relatives à l'article 39 quinquies D du même code faisant l'objet de commentaires séparés en série 4 D. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF ACTUEL

Section 1 : Rappel relatif aux dispositions prévues par le 10 de l'article 39

2. Conformément aux dispositions du 10 de l'article 39, la déduction de la fraction des loyers dus dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier représentative du capital est modulée en fonction de la nature et du lieu de situation de l'immeuble.

3. Ainsi, la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat et se rapportant à des éléments non amortissables n'est pas déductible du résultat imposable du crédit-preneur. En d'autres termes, le crédit-preneur ne peut déduire la fraction des loyers représentative du coût d'acquisition du terrain.

4. Toutefois, en application du 2^{ème} alinéa du 10 de l'article 39, la quote-part de loyers déductible pour les opérations concernant les immeubles achevés après le 31 décembre 1995 et affectés à titre principal à un usage de bureaux est déterminée de manière différenciée, lorsqu'ils :

- entrent dans le champ d'application de la taxe annuelle prévue à l'article 231 ter ;

- et ne sont pas situés dans les zones d'aménagement du territoire, dans les territoires ruraux de développement prioritaire et dans les zones de redynamisation urbaine définies à la dernière phrase du premier alinéa de l'article 1465 et au 1 du I ter de l'article 1466 A.

Pour ces opérations, la quote-part de loyer prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat n'est déductible du résultat imposable du crédit-preneur que dans la limite des frais d'acquisition de l'immeuble et de l'amortissement que le crédit-preneur aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien objet du contrat.

5. Pour plus de précisions, il convient de se reporter à la documentation administrative 4 A 2173 n^{os} 15 et suivants à jour au 9 mars 2001.

Section 2 : Rappel relatif à l'application des dispositions de l'article 239 sexies D

6. En application des dispositions des articles 239 sexies et 239 sexies B du code général des impôts, lorsque le prix d'acquisition par le locataire d'un immeuble loué en crédit-bail est inférieur à la valeur résiduelle de cet immeuble, le crédit-preneur doit réintégrer, dans ses bénéfices de l'exercice en cours lors de l'acquisition, la fraction des loyers correspondant à la différence entre ladite valeur résiduelle et le prix d'acquisition de l'immeuble.

Cette valeur résiduelle s'entend de la différence entre le prix de revient de l'immeuble et le montant des amortissements qui auraient été pratiqués si le crédit-preneur avait été propriétaire du bien dès la conclusion du contrat.

7. Par dérogation, les dispositions de l'article 239 sexies D prévoient que les petites et moyennes entreprises crédit-preneuses d'immeubles situés dans certaines zones d'aménagement du territoire sont dispensées de toute réintégration des loyers lors de la cession de l'immeuble pour les opérations conclues entre le 1^{er} janvier 1996 et le 31 décembre 2006.

Cette dispense est cantonnée aux petites et moyennes entreprises (PME) visées à l'article 39 quinquies D et aux contrats d'une durée effective d'au moins quinze ans.

En outre, seuls les immeubles à usage industriel et commercial situés dans les zones d'aménagement du territoire ou dans les territoires ruraux de développement prioritaire (TRDP) définis à l'article 1465, dans les zones de revitalisation rurale (ZRR) définis au II de l'article 1465 A ou dans les zones de redynamisation urbaine (ZRU) définies au I ter de l'article 1466 A sont concernés par cette dispense.

On se reportera aux instructions publiées dans la série 6 IDL pour connaître la liste des localités et des quartiers dans les zones éligibles et, notamment à l'instruction administrative 6 E-2-06 en date du 24 février 2006 s'agissant des ZRR et à l'instruction administrative 6 E-6-97 en date du 7 février 1997 s'agissant des ZRU. Toutefois, il est rappelé que les communes classées en ZRR antérieurement à la promulgation de la loi du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux restent classées en ZRR jusqu'au 31 décembre 2008¹.

Pour de plus amples précisions, il convient de se reporter à la documentation administrative 4 B 2412 en date du 7 juin 1999 et à l'instruction administrative 4 A-3-02 en date du 19 février 2002.

CHAPITRE 2 : AMENAGEMENTS APPORTÉS A CES DISPOSITIONS

Section 1 : Modifications communes apportées aux articles 39-10 et 239 sexies D

8. A compter du 1^{er} janvier 2007, de nouvelles zones d'aménagement du territoire sont créées : les zones d'aides à finalité régionale (zones AFR) qui se substituent aux zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire (zones PAT) classées pour les projets industriels visées à l'article 1465 et aux territoires ruraux de développement prioritaire (TRDP) visés au même article, lesquels arrivaient à échéance le 31 décembre 2006.

Parmi les zones AFR, il convient de distinguer les zones AFR proprement dites et les zones AFR limitées aux PME dont les entreprises pourront bénéficier si elles remplissent les conditions définies au règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001.

Par ailleurs, conformément aux lignes directrices de la Commission européenne, ce zonage comporte également différents types de zones en fonction du montant de l'aide maximale dont peuvent bénéficier les entreprises. Cette classification a une influence sur le champ d'application du dispositif puisque les plafonds d'aide diffèrent selon le type de zones.

A cet égard, certaines zones ne sont délimitées qu'à titre temporaire jusqu'au 31 décembre 2008 (zones AFR transitoires). Ces zones regrouperont une partie des zones anciennement éligibles à la PAT classées pour les projets industriels mais ne remplissant plus les conditions d'éligibilité au nouveau zonage. En conséquence, la non application des dispositions du deuxième alinéa du 10 de l'article 39 ou le bénéfice des dispositions de l'article 239 sexies D aux immeubles situés dans ces zones transitoires ne concernent que les opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2008.

La liste des zones AFR est fixée par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 relatif aux zones d'aide à finalité régionale et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises. A cet égard, il est précisé que les immeubles situés dans les zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises mentionnées également dans le décret précité ne sont pas visés par ces dispositions, sauf si ces zones sont comprises en 2RR ou 2RV. Par ailleurs, de nouvelles zones pourront être intégrées postérieurement par un nouveau décret en Conseil d'Etat.

¹ Articles 62 de la loi n° 2005-1720 de finances rectificative pour 2005 en date du 30 décembre 2005 et 70 de la loi n° 2006-1666 de finances pour 2007 en date du 21 décembre 2006.

9. Les opérations conclues à compter du 1^{er} janvier 2007 bénéficient de la dispense de réintégration des loyers prévue à l'article 239 sexies D, sous réserve que les immeubles visés par ces opérations soient situés dans les zones AFR, dans les ZRR ou dans les ZRU.

Par conséquent, les opérations de crédit-bail réalisées dans les zones PAT et TRDP depuis le 1^{er} janvier 2007 ne bénéficient plus de la dispense de réintégration des loyers prévue à l'article 239 sexies D sauf si, bien entendu, ces zones font partie des nouvelles zones d'aménagement du territoire, les zones AFR. En revanche, les contrats de crédit-bail en cours à cette date relatifs à des immeubles dans ces zones continuent de bénéficier des dispositions de l'article 239 sexies D, sous réserve du respect des autres conditions prévues par ce même texte (nature de l'immeuble, durée du contrat, taille de l'entreprise).

10. Du fait de la suppression des TRDP et zones PAT, les dispositions du second alinéa du 10 de l'article 39 s'appliquent, pour les contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2007, aux immeubles à usage de bureaux entrant dans le champ d'application de la taxe prévue à l'article 231 ter et qui ne sont pas en zone AFR ou ZRU.

Section 2 : Modifications apportées au seul article 239 sexies D

Sous-section 1 : Prorogation du dispositif

11. Les dispositions de l'article 239 sexies D s'appliquent désormais aux opérations de crédit-bail immobilier conclues jusqu'au 31 décembre 2013.

Sous-section 2 : Révision de la notion de petites et moyennes entreprises

12. Les dispositions de l'article 239 sexies D bénéficient aux seules petites et moyennes entreprises au sens de l'article 39 quinquies D, tel que modifié par le II de l'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2006.

Ainsi, en application des a et b de l'article 39 quinquies D, sont considérées comme des petites et moyennes entreprises les entreprises qui, cumulativement, remplissent les conditions suivantes :

- occupent un effectif de salariés employés inférieur à 250 ;
- ont réalisé un chiffre d'affaires annuel, c'est-à-dire porté ou ramené le cas échéant à douze mois, qui n'excède pas 50 millions € ou dont le total du bilan n'excède pas 43 millions € ;
- et dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux deux conditions précédentes ou par des entreprises répondant à ces conditions mais dont le capital ou les droits de vote sont détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises.

Pour les sociétés membres d'un groupe fiscal, les conditions de chiffre d'affaires et d'effectif s'apprécient en faisant la somme algébrique des chiffres d'affaires et des effectifs de l'ensemble des sociétés membres du groupe.

Ces conditions s'apprécient, en règle générale, à la date du dernier exercice clos lors de la signature du contrat de crédit-bail. Toutefois, en cas de création, lorsque le contrat de crédit-bail est conclu au cours du premier exercice d'exploitation de l'entreprise crédit-preneuse, les critères s'apprécient à la date de clôture de cet exercice.

Pour plus de précisions sur cette nouvelle définition de la petite et moyenne entreprise, il convient de se référer à l'instruction administrative publiée dans la série 4 D commentant les modifications apportées à l'article 39 quinquies D par le II de l'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2006.

Sous-section 3 : Nouvelles conditions relatives aux encadrements communautaires

13. Le troisième alinéa de l'article 239 sexies D cantonne désormais le bénéfice de cette dispense de réintégration au respect des encadrements communautaires propres aux petites et moyennes entreprises ou aux zones d'aides à finalité régionale suivant le lieu d'implantation de l'immeuble faisant l'objet du contrat de crédit-bail.

Il est rappelé qu'avant l'adoption des dispositions de l'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2006, les dispositions de l'article 239 sexies D étaient placées sous le règlement communautaire n° 69/2001 relatif aux aides de minimis (cf. la liste des aides sous de minimis figurant en annexe II de la circulaire du 26 janvier 2006 du Premier ministre relative à l'application au plan local des règles communautaires de concurrence relatives aux aides publiques aux entreprises – Journal officiel du 31 janvier 2006).

Pour apprécier le respect des plafonds d'aides prévus par ces règlements, il convient de considérer que l'aide accordée au titre de cette dispense de réintégration est égale à l'économie d'impôt actualisée résultant de l'absence de réintégration à opérer en application des dispositions des articles 239 sexies et 239 sexies D (pour une illustration des modalités de calcul de l'aide, cf. exemple en annexe 2).

A. IMMEUBLES SITUÉS DANS LES ZONES DE REDYNAMISATION URBAINE ET DANS LES ZONES DE REVITALISATION RURALE

14. Pour les immeubles situés dans les ZRU et ZRR, l'avantage procuré par l'application des dispositions de l'article 239 sexies D est subordonné au respect des conditions et limites prévues par le règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission européenne, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises.

A cet égard, il est rappelé que pour les régimes d'aides à l'investissement relevant de la finalité PME, l'intensité brute des aides allouées pour un projet d'investissement ne peut excéder 15 % pour les petites entreprises et 7,5 % pour les moyennes entreprises. Toutefois, et sous réserve de remplir les conditions prévues au n° 15, lorsque l'immeuble est situé dans une ZRU ou une ZRR également comprise dans le périmètre d'une zone AFR au sens du décret n° 2007-732 du 7 mai 2007, les taux d'intensité sont ceux mentionnés à l'annexe IV de ce texte.

Une instruction fiscale à paraître commentera la notion de PME au sens du règlement (CE) n° 70/2001 précité.

B. IMMEUBLES SITUÉS DANS LES ZONES D'AIDES À FINALITÉ RÉGIONALE

15. Le bénéfice des dispositions de l'article 239 sexies D pour les immeubles situés dans les zones AFR (cf. n° 8) est subordonné au respect des conditions et limites prévues par le règlement n° 1628/2006 de la Commission européenne, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale.

Ainsi, il est rappelé notamment que sont exclues du champ des aides à finalité régionale certains secteurs (pêche et aquaculture, construction navale, charbon, acier, fibres synthétiques).

Le taux d'intensité d'aide servant au calcul du plafond régional est modulé suivant le type de zones à finalité régionale et suivant qu'il s'agit d'une petite entreprise ou d'une moyenne entreprise, telle que définie par le règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission européenne du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises.

Une instruction administrative à paraître en série 4 A apportera des commentaires sur les conditions d'application du règlement relatif aux aides à finalité régionale, et plus particulièrement sur la détermination et les modalités d'application du plafond régional.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

16. Les modifications apportées au dispositif de limitation de la déductibilité des loyers en cours de crédit-bail immobilier, prévu par le 10 de l'article 39, ainsi qu'à la dispense de réintégration d'une fraction des loyers, prévue à l'article 239 sexies B, s'appliquent aux contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2007.

DB liée : 4 A 2173 n^{os} 34 et 81 à 89, 4 B 2412 n^{os} 26 et suivants.

BOI lié : 4 A-3-02

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



**Annexe 1 : Extrait de l'article 87 de la loi n° 2006-1771 de finances rectificative pour 2006 du
30 décembre 2006
NOR: ECOX0600190L**

Article 87

I. - Dans le deuxième alinéa du 10 de l'article 39 du code général des impôts, les mots : « dans les zones d'aménagement du territoire et dans les territoires ruraux de développement prioritaire définis à la dernière phrase du premier alinéa de l'article 1465 » sont remplacés par les mots : « dans les zones d'aide à finalité régionale », et les mots : « au I bis et, à compter du 1^{er} janvier 1997, » sont supprimés.

II. - L'article 39 quinquies D du même code est ainsi modifié :

1° Dans les deux premiers alinéas, l'année : « 2007 » est remplacée par l'année : « 2014 » ;

2° Dans le premier alinéa, les mots : « au I bis et, à compter du 1^{er} janvier 1997, » sont supprimés ;

3° Dans le troisième alinéa, après les mots : « aux entreprises qui, », sont insérés les mots : « au cours du dernier exercice clos » ;

4° Les trois derniers alinéas sont ainsi rédigés :

« a) Emploi moins de deux cent cinquante salariés et ont soit réalisé un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 millions d'euros, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit un total de bilan n'excédant pas 43 millions d'euros. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendent respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs des sociétés membres de ce groupe ;

« b) Et dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions prévues au a ou par des entreprises répondant aux conditions prévues au a mais dont le capital ou les droits de vote sont détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises. Cette condition doit être remplie de manière continue au titre de cet exercice. Pour apprécier le respect de cette condition, le pourcentage de capital détenu par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque dans l'entreprise n'est pas pris en compte, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des a et b du 12 de l'article 39 entre cette entreprise et ces dernières sociétés ou ces fonds. Pour les sociétés membres d'un groupe, la condition tenant à la composition du capital doit être remplie par la société mère du groupe.

« Le présent article s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004, du 25 février 2004, pour les immeubles mentionnés au premier alinéa, et dans les conditions et limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis pour les travaux mentionnés au deuxième alinéa. »

(...)

VIII. - L'article 239 sexies D du même code est ainsi modifié :

1° Dans le premier alinéa, les références : « 1, 2 et 3 » sont remplacées par les références : « a et b » ;

2° Le deuxième alinéa est ainsi rédigé :

« Ces dispositions s'appliquent aux opérations conclues entre le 1er janvier 1996 et le 31 décembre 2013 pour la location, par un contrat de crédit-bail, d'immeubles situés dans les zones d'aide à finalité régionale, dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A et dans les zones de redynamisation urbaine définies au I ter de l'article 1466 A. » ;

3° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Le présent article s'applique dans les conditions et limites prévues par le règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises pour les immeubles situés dans les zones de revitalisation rurale ou dans les zones de redynamisation urbaine, et dans les conditions et limites prévues par le règlement (CE) n° 1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale pour les immeubles situés dans les zones d'aide à finalité régionale.»

(...)

XV. - Les I et VIII s'appliquent aux contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2007. Le II s'applique aux immeubles achevés ou aux travaux de rénovation réalisés à compter du 1^{er} janvier 2007.



Annexe 2 : Exemple de détermination du montant de l'aide accordée en application des dispositions de l'article 239 sexies D

Hypothèses :

Soit une entreprise A soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, qui signe le 1^{er} janvier N un contrat de crédit-bail d'une durée de 15 ans portant sur un bâtiment à usage commercial d'une valeur de 1 700 001 €, dont 200 000 € pour le terrain, situé dans une zone d'aide à finalité régionale.

Le prix de cession, prévu au titre de la levée d'option devant intervenir le 1^{er} janvier N+15, est fixé à 1 €. La durée normale d'utilisation de la construction considérée, par simplification, comme égale à la durée normale d'utilisation de la structure est de 30 ans.

Par ailleurs, il est supposé que la durée normale d'utilisation des constructions appréciée à la date de la levée d'option est de 20 ans.

Solution :

1) Conséquences de l'application des dispositions de l'article 239 sexies du code général des impôts (CGI) ou de l'article 239 sexies D du CGI

a) Situation au 1^{er} janvier N+15 pour les entreprises ne bénéficiant pas des dispositions de l'article 239 sexies D du CGI :

En application de l'article 239 sexies du CGI, cette entreprise sera tenue de pratiquer les réintégrations suivantes :

Valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat	1 700 001 €
Valeur des constructions	1 500 001 €
Amortissements théoriques (1 500 001 × 15/30)	750 000 €
Valeur nette comptable théorique (dont 200 000 € au titre du terrain)	950 001 €
Prix de levée de l'option	1 €
Montant déjà des loyers non déductibles au titre de l'article 39-10 du CGI (terrain)	200 000 €
Différence entre VNC théorique et prix de cession majoré des loyers non déductibles au titre de l'article 39-10 du CGI [950 001 – (1 + 200 000)]	750 000 €
Montant de la réintégration au titre de la levée d'option	750 000 €

Par ailleurs, au titre des exercices N + 15 à N + 34 inclus, l'entreprise aura la faculté de déduire un amortissement fiscal égal par exercice à : $750\,000 / 20 = 37\,500$ €

b) Situation au 1^{er} janvier N+15 pour l'entreprise A bénéficiant des dispositions de l'article 239 sexies D du code général des impôts (CGI) :

Elle n'aura à procéder à aucune réintégration lors de la levée d'option, dès lors que l'immeuble pris en crédit-bail est situé dans une zone à finalité régionale et que les conditions et limites prévues par le règlement n° 1628/2006 précité sont par hypothèse respectées. Dans ces conditions, elle ne procédera à aucun amortissement fiscal au titre des exercices N +15 à N +34².

2) Estimation du montant de l'aide

Il est rappelé que l'aide résultant des dispositions de l'article 239 sexies D correspond à l'économie d'impôt actualisée résultant de l'absence de réintégration à opérer en application des dispositions des articles 239 sexies du CGI. En l'espèce, les incidences de l'aide fiscale accordée lors de la conclusion du contrat sont reportées au titre de l'exercice de levée d'option, soit au plus tôt à la date légale de dépôt du relevé de solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice du quinzième anniversaire du contrat³. Au cas d'espèce, l'aide ne sera effective qu'à compter du 15 avril N + 16.

² Par simplification l'amortissement sur une base d'un euro est assimilé à une absence d'amortissement.

³ Les dispositions de l'article 239 sexies D du CGI ne bénéficient qu'aux contrats dont la durée effective est d'au moins quinze ans.

Pour calculer la différence actualisée entre l'application des dispositions de l'article 239 sexies D du CGI et de l'article 239 sexies du même code, il convient de prendre en compte le nombre d'années comprises entre la date de conclusion du contrat et la date de liquidation de l'impôt au titre de l'exercice du quinzième anniversaire du contrat, arrondi au nombre d'années le plus proche. Au cas d'espèce, le nombre d'années à retenir est de 16 années.

Par ailleurs, il est rappelé que la formule d'actualisation des incidences fiscales est la suivante :

$$VA (\text{incidence fiscale}) = \text{incidence fiscale} / (1 + t)^n ;$$

- VA : valeur actualisée ;
- n, période, exprimée en années, entre la date d'actualisation et la date de l'incidence fiscale ;
- t : taux d'actualisation ; le taux d'actualisation à retenir est celui publié conformément à l'article 10 du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 (Journal officiel de l'Union européenne L 140 du 30 avril 2004) et à la communication de la Commission concernant la méthode de fixation des taux de référence et d'actualisation (Journal officiel de l'Union européenne C 273 du 9 septembre 1997 p 3). Cette publication s'effectue dans le cadre d'une Communication de la Commission concernant les taux d'intérêt applicables à la récupération des aides d'Etat et les taux de référence et d'actualisation pour 25 états membres.

Le montant de l'aide accordée à l'entreprise est égal à la somme actualisée du 15 avril N+16 au 15 avril N+35 des incidences fiscales de l'absence de réintégration des loyers en application de l'article 239 sexies D :

Exercice	Amortissement des loyers réintégrés en application de l'article 239 sexies	Avantage lié à l'application de l'article 239 sexies D	Incidence fiscale brute ⁽¹⁾	Incidence fiscale prise en compte	Incidence fiscale actualisée ⁽²⁾
N+15	37 500	-750 001	-237 500	0	0
N+16	37 500	0	12 500	-237 500	-108 802
N+17	37 500	0	12 500	12 500	5 454
N+18	37 500	0	12 500	12 500	5 194
N+19	37 500	0	12 500	12 500	4 947
N+20	37 500	0	12 500	12 500	4 711
N+21	37 500	0	12 500	12 500	4 487
N+22	37 500	0	12 500	12 500	4 273
N+23	37 500	0	12 500	12 500	4 070
N+24	37 500	0	12 500	12 500	3 876
N+25	37 500	0	12 500	12 500	3 691
N+26	37 500	0	12 500	12 500	3 516
N+27	37 500	0	12 500	12 500	3 348
N+28	37 500	0	12 500	12 500	3 189
N+29	37 500	0	12 500	12 500	3 037
N+30	37 500	0	12 500	12 500	2 892
N+31	37 500	0	12 500	12 500	2 754
N+32	37 500	0	12 500	12 500	2 623
N+33	37 500	0	12 500	12 500	2 498
N+34	37 500	0	12 500	12 500	2 379
N+35	0	0	0	12 500	2 266
Total	750 001	-750 001	0	0	-39 596

(1) Le taux d'imposition retenu est celui de l'impôt sur les sociétés en vigueur à la date de conclusion du contrat, par hypothèse 33,1/3 % ;

(2) Le taux d'actualisation est, par hypothèse, de 5 %.

Ainsi, le montant de l'aide accordée est estimé à 39 596 €, soit 2,64 % de la valeur des constructions aidées d'un montant de 1 500 001 €.