

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 98 DU 9 DECEMBRE 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 4 B-5-09

INSTRUCTION DU 1<sup>er</sup> DECEMBRE 2009

ETALEMENT DE LA PLUS-VALUE REALISEE LORS DE LA CESSION D'UN IMMEUBLE PAR UNE ENTREPRISE A UNE SOCIETE DE CREDIT-BAIL. ARTICLE 3 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2009.

(C.G.I., art. 39 novodecies)

NOR : ECE L 09 10066 J

Bureau B 1

### ECONOMIE DE LA MESURE

L'article 3 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009) instaure un nouveau dispositif optionnel d'étalement de la plus-value réalisée lors de la vente d'un immeuble par une entreprise à une société de crédit-bail, à condition que l'entreprise en retrouve immédiatement la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail.

Cette mesure est applicable aux cessions réalisées du 23 avril 2009 au 31 décembre 2010.

•

1. En application des dispositions de l'article 39 novodecies du code général des impôts, issu de l'article 3 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-431 du 20 avril 2009), les plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'un immeuble par une entreprise à une société de crédit-bail peuvent, à condition que le cédant en retrouve immédiatement la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail, faire l'objet d'un étalement par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail, dans la limite de quinze ans.
2. La présente instruction commente ce dispositif. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

### **Section 1 : Conditions d'application du dispositif**

3. Peuvent prétendre au dispositif d'étalement prévu à l'article 39 novodecies les contribuables soumis soit à l'impôt sur les sociétés soit à l'impôt sur le revenu dans les catégories des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles ou des bénéficiaires non commerciaux, y compris pour la quote-part de plus-value réalisée par une société relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes dont ils seraient associés, qui serait imposable en leur nom dans ces mêmes conditions. Tel ne serait pas le cas, en revanche, si la quote-part de plus-value était imposable au nom d'une personne physique dans une autre catégorie (personne physique détenant des parts de société civile immobilière ayant une activité de location nue par exemple).
4. La cession doit porter sur un immeuble bâti ou non bâti inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise cédante ou au registre de ses immobilisations. En revanche ne sont pas concernées par la mesure les cessions portant sur des biens meubles, sur des droits afférents à des immeubles ou sur des titres de sociétés à prépondérance immobilière.
5. La cession doit être effectuée au profit d'une entreprise de crédit-bail, c'est-à-dire d'une entreprise réalisant à titre habituel des opérations de crédit-bail. Conformément à l'article L. 515-2 du code monétaire et financier, le cessionnaire est donc nécessairement une entreprise commerciale agréée en qualité d'établissement de crédit.
6. L'application du dispositif d'étalement prévu à l'article 39 novodecies est subordonnée à ce que le cédant retrouve immédiatement la jouissance du bien cédé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier, tel que défini au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier. Le cédant devenu crédit-preneur doit conserver de manière continue la jouissance de l'immeuble cédé. Le fait qu'il sous-loue l'immeuble ne porte pas atteinte en soi au respect de cette condition.

### **Section 2 : Modalités d'application du dispositif**

7. Ce dispositif d'étalement est optionnel, le fait d'y recourir constituant pour les entreprises une décision de gestion qui leur est opposable. Lorsqu'elle est exercée, l'option porte sur l'ensemble de la plus-value afférente à l'immeuble cédé, à court terme et à long terme : il n'est ainsi pas possible d'étaler la seule plus-value à court terme ou la seule plus-value à long terme. Chaque composante de la plus-value étalée est soumise au régime d'imposition qui lui est propre : au titre de chaque exercice, la plus-value à long terme est imposée d'après le taux applicable à ce type de plus-values et la plus-value à court terme est ajoutée au résultat de l'exercice.
8. La plus-value éligible à l'étalement est exclusivement celle afférente à l'immeuble cédé et remis à la disposition du cédant, après application, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B ou de l'exonération partielle prévue à l'article 151 septies. Dans ce dernier cas, lorsque la plus-value nette de l'exercice provient pour partie de la cession d'autres éléments d'actifs, seule la part de cette plus-value nette afférente à l'immeuble relevant des dispositions de l'article 39 novodecies peut bénéficier des dispositions de cet article. En revanche, cet étalement ne peut être cumulé avec celui codifié à l'article 39 quaterdecies, dont les dispositions prévoient, pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, un étalement de la plus-value nette à court terme sur l'année de réalisation et sur les deux années suivantes.

#### **Exemple :**

Une société soumise à l'impôt sur le revenu réalise une plus-value à court terme de 1 000 € à la suite de la cession d'un immeuble dans les conditions prévues à l'article 39 novodecies, une plus-value à court terme de 500 € et une moins-value de 400 € afférentes à d'autres éléments d'actifs. La plus-value nette de l'exercice, soit 1 100 €, entre dans le champ d'application de l'article 39 novodecies à hauteur de 1 000 €. Si l'entreprise bénéficie d'une exonération partielle de 60 % de ses plus-values nettes en application de l'article 151 septies, la plus-value imposable, soit 440 € peut bénéficier de l'étalement à hauteur de 400 €.

**9.** L'étalement est effectué par exercice. La plus-value est répartie, par parts égales, sur chacun des exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail sans excéder quinze ans. Elle doit donc être rattachée aux résultats de l'exercice de réalisation et à ceux des exercices suivants. Chaque fraction est égale au montant de la plus-value réalisée divisée par le nombre d'exercices devant être clos jusqu'au terme du contrat de crédit-bail ou, si le contrat excède une durée de quinze ans, jusqu'au terme des quinze ans suivant la signature de ce contrat. La plus-value est réintégrée par parts égales sur chacun des exercices clos durant la période ainsi déterminée. En cas de changement de la date de clôture de l'exercice entraînant une modification du nombre d'exercices clos avant l'expiration du contrat de crédit-bail ou du délai de quinze ans, l'entreprise doit recalculer le montant de chaque fraction en fonction du nouveau nombre d'exercices clos entre la date de modification et l'expiration du contrat de crédit-bail. Il en est de même en cas de signature d'un avenant au contrat de crédit-bail modifiant la durée de celui-ci et entraînant une modification de la durée d'étalement. Dans cette hypothèse, l'entreprise devra recalculer le montant de chaque fraction en fonction de la nouvelle durée d'étalement.

**Exemple :**

Une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés clôt ses exercices le 31 décembre de chaque année. Elle cède un immeuble le 31 mai 2009 et réalise à cette occasion une plus-value de 100 000 €. Le contrat de crédit-bail est conclu le 1<sup>er</sup> juin 2009 et sa durée est fixée à 10 ans, soit jusqu'au 31 mai 2019. La plus-value à réintégrer au cours de chaque période d'imposition est de 10 000 € et l'étalement est effectué sur les 10 exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail. La dernière fraction sera réintégrée au résultat de l'exercice clos le 31 décembre 2018.

Cette entreprise décide finalement de modifier sa date de clôture et clôt à cet effet un exercice le 30 juin 2015 au lieu du 31 décembre 2014, soit un exercice de 18 mois. A compter de cet exercice, le nombre d'exercices clos sur la durée du contrat de crédit-bail n'est plus de 10 mais de 9. L'entreprise devra recalculer le montant de la plus-value à étaler à compter de cette modification. Au cas d'espèce, chaque fraction s'élèvera, à compter de l'exercice clos le 30 juin 2015, à 12 500 € et non plus à 10 000 € (50 000 € de plus-value restant à étaler au 1<sup>er</sup> janvier 2014 et 4 exercices à clôturer avant le 31 mai 2019).

**10.** Il est mis fin à l'étalement en cas d'acquisition de l'immeuble par le crédit-preneur ou de résiliation du contrat de crédit-bail. Pour l'application de ce dispositif, la résiliation du contrat de crédit-bail s'entend de tout événement mettant fin au lien juridique existant entre la société de crédit-bail et le crédit-preneur. En particulier et sous réserve des dispositions des articles 202 ter, 210 A et 221 bis permettant, dans certaines conditions, de ne pas imposer immédiatement les bénéfices en sursis d'imposition, la cessation d'activité par le crédit-preneur ou la cession des droits afférents au contrat de crédit-bail par ce dernier emporte imposition immédiate de la plus-value.

### **Section 3 : Obligations déclaratives**

**11.** Les dispositions de l'article 39 novodecies ne sont pas soumises à des obligations déclaratives particulières. L'option pour ce régime se concrétise donc par l'inscription de la part de la plus-value faisant l'objet d'un étalement dans le cadre « déduction » du tableau 2058 A (lignes WV et WZ selon la nature de la plus-value) ou 2033 B (ligne 350).

**12.** Au titre de chaque exercice, la fraction de la plus-value à court terme doit être réintégrée dans le tableau 2058 A (ligne WN) ou dans le tableau 2033 B (ligne 330) et la fraction de plus-value à long terme doit être mentionnée sur la déclaration de résultat de l'exercice (n° 2031, n° 2035 ou n° 2143) et être reportée sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042).

**13.** Le suivi est assuré au moyen du tableau 2059 B pour les plus-values à court terme des entreprises relevant du régime réel normal. Pour les entreprises soumises à un régime simplifié d'imposition et pour les plus-values à long terme, un état de suivi similaire au cadre A du tableau 2059 B doit être fourni lors du dépôt de la déclaration de résultat de chacun des exercices clos pendant la durée de l'étalement. Cet état précise la durée d'étalement retenue. Pour les entreprises qui ne relèvent pas d'un régime réel d'imposition, l'option pour le régime de l'article 39 novodecies est établie sur papier libre et jointe à la déclaration d'ensemble des revenus. Le suivi de l'étalement est assuré en joignant un état de suivi similaire au cadre A du tableau 2059 B à la déclaration d'ensemble des revenus de chacune des années concernées.

**Section 4 : Entrée en vigueur**

**14.** Ces dispositions s'appliquent aux cessions d'immeubles réalisées entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2010.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT