

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 55 DU 2 JUIN 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**5 K-1-09**

INSTRUCTION DU 13 MAI 2009

DISPOSITIONS COMMUNES A DIVERSES CATEGORIES DE REVENUS. BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX. BENEFICES NON COMMERCIAUX. BENEFICES AGRICOLES. EXONERATION DES PLUS-VALUES REALISEES PAR LES PETITES ENTREPRISES. ARTICLE 37 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005

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

NOR : ECE L 09 10025 J

**Bureau B 1**

## ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) a aménagé le régime d'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, prévu à l'article 151 septies du code général des impôts.

Cet article prévoit l'exonération des plus-values, à l'exception de celles afférentes aux biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du même code, réalisées par les contribuables qui exercent leur activité depuis au moins cinq ans et dont les recettes n'excèdent pas 250 000 € pour les 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 ainsi que les entreprises relevant des bénéfices agricoles et 90 000 € pour les autres entreprises ou les titulaires de bénéfices non commerciaux. Au-delà de ces seuils, une exonération dégressive est prévue lorsque les recettes sont comprises entre 250 000 € et 350 000 € s'agissant de la première catégorie d'entreprises et entre 90 000 € et 126 000 € s'agissant de la seconde.

Pour l'essentiel, l'article 151 septies est modifié sur les points suivants :

- il est réservé aux plus-values de cession réalisées dans le cadre d'activités exercées à titre professionnel ;

- la notion de recettes annuelles pour le calcul des seuils ouvrant droit à exonération s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, réalisées au cours des deux années qui précèdent la période de réalisation des plus-values ;

- les règles applicables lorsque l'entrepreneur individuel est également associé d'une société ou d'un groupement soumis à l'impôt sur le revenu sont harmonisées ; il est tenu compte, quelle que soit la nature de l'activité exercée par le contribuable, des recettes réalisées par la société ou le groupement à proportion de ses droits dans les bénéfices ;

- la mise en œuvre du présent dispositif ne peut pas se cumuler avec celle du régime prévu à l'article 238 quindecies du code général des impôts ni avec celle des dispositifs instituant un report d'imposition (articles 41, 93 quater I ter, 151 octies, 151 octies A et 151 octies B du même code). Elle peut, en revanche, se cumuler avec l'application des articles 151 septies A (exonération des plus-values en cas de départ à la retraite) et 151 septies B du code déjà cité (abattement sur les plus-values à long terme afférentes à des immeubles d'exploitation détenus depuis plus de cinq ans).



## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION</b>	<b>5</b>
<b>Section 1 : Personnes et activités visées par le dispositif</b>	<b>5</b>
Sous-section 1 : Personnes visées par le dispositif	5
<b>A. LE CEDANT PEUT ETRE UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE</b>	<b>6</b>
<b>B. LE CEDANT PEUT ETRE UN ASSOCIE D'UNE SOCIETE OU D'UN GROUPEMENT RELEVANT DU REGIME D'IMPOSITION DES SOCIETES DE PERSONNES</b>	<b>7</b>
<b>C. LE CEDANT PEUT ETRE UNE SOCIETE OU UN GROUPEMENT RELEVANT DU REGIME D'IMPOSITION DES SOCIETES DE PERSONNES</b>	<b>9</b>
Sous-section 2 : Activités visées par le dispositif	10
<b>A. NATURE DES ACTIVITES</b>	<b>11</b>
I. Activité commerciale, industrielle ou artisanale	11
II. Activité libérale	12
III. Activité agricole	13
<b>B. EXERCICE DE L'ACTIVITE A TITRE PROFESSIONNEL</b>	<b>14</b>
I. Définition de l'activité exercée à titre professionnel lorsque le cédant est une personne physique	18
<b>1. Participation aux actes nécessaires à l'activité</b>	<b>19</b>
a) Actes nécessaires à l'activité	19
b) Participation aux actes nécessaires à l'activité	21
<b>2. Participation personnelle, directe et continue</b>	<b>22</b>
a) Participation personnelle et directe	23

---

b) Participation continue	25
c) Cas particuliers	26
1°) Situation des co-indivisaires	26
2°) Situation des bailleurs à métayage	27
II. Définition de l'activité exercée à titre professionnel lorsque le cédant est une société ou un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes	28
III. Période durant laquelle s'apprécie l'exercice d'une activité professionnelle	31
IV. Cas particulier des loueurs en meublé	32
<b>Section 2 : Plus-values visées par le dispositif</b>	<b>33</b>
Sous-section 1 : Le dispositif s'applique en principe à toutes les plus-values de cessions d'éléments immobilisés	34
<b>A. PRINCIPES</b>	<b>34</b>
<b>B. EXCEPTIONS</b>	<b>36</b>
I. Les terrains à bâtir	36
II. Plus-values réalisées par une entreprise qui n'entrent pas dans le champ de l'article 151 septies	39
<b>A. EXONERATION PARTIELLE DE CERTAINES CESSIONS DE TERRES AGRICOLES OU DE BATIMENTS</b>	<b>40</b>
<b>B. MODE D'IMPOSITION DE LA FRACTION DE PLUS-VALUE NON EXONEREE</b>	<b>41</b>
Sous-section 2 : Le dispositif ne vise que les plus-values de cession	42
CHAPITRE 2 : CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONERATION	45
<b>Section 1 : Condition tenant à la durée d'exercice de l'activité</b>	<b>46</b>
Sous-section 1 : Principe	46
<b>A. POINT DE DEPART DU DELAI DE CINQ ANS</b>	<b>47</b>
I. Cession d'éléments de l'actif immobilisé	48
<b>1. Principes</b>	<b>48</b>
<b>2. Modalités d'application</b>	<b>51</b>

a) Exercice à titre individuel dans plusieurs fonds, établissements ou exploitations	51
b) Exercice à titre individuel précédé ou suivi de l'exercice au sein d'une société	53
c) Situation des conjoints	54
d) Cession par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu	57
II. Cession de droits ou parts ayant le caractère d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies	58
<b>B. TERME DU DELAI DE CINQ ANS</b>	<b>60</b>
Sous-section 2 : Exception à la condition de cinq ans d'exercice de l'activité	61
<b>A. NATURE DU BIEN CEDE</b>	<b>63</b>
<b>B. APPRECIATION DE LA CONDITION DE RECETTES LORSQUE LA CESSION INTERVIENT AU COURS DES PREMIERES ANNEES D'ACTIVITE</b>	<b>64</b>
<b>Section 2 : Condition relative aux recettes</b>	<b>65</b>
Sous-section 1 : Cas général	66
<b>A. NOTION DE RECETTES</b>	<b>66</b>
I. Activités relevant des bénéfices industriels et commerciaux	67
II. Activités relevant des bénéfices non commerciaux	68
III. Activités relevant des bénéfices agricoles	69
IV. Cas des subventions, primes et indemnités	79
<b>B. RECETTES NON PRISES EN COMPTE</b>	<b>84</b>
I. Recettes exclues propres à certaines entreprises	85
II. Recettes diverses exclues (toutes activités)	87
<b>C. DETERMINATION DES RECETTES ANNUELLES</b>	<b>88</b>
I. Règles applicables aux contribuables soumis à une comptabilité d'engagement	89
II. Règles applicables aux contribuables déclarant suivant les recettes encaissées	92
III. Cas particulier des anciens loueurs de fonds	94

Sous-section 2 : Règles applicables en cas de pluralité d' activités ou lorsque l'exploitant individuel est par ailleurs associé ou membre d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes	95
<b>A. PRINCIPES</b>	<b>95</b>
<b>B. REGLES APPLICABLES EN CAS DE PLURALITE D'ENTREPRISES INDIVIDUELLES</b>	<b>98</b>
<b>C. CAS DES CONJOINTS EXPLOITANT UNE OU PLUSIEURS ENTREPRISES INDIVIDUELLES</b>	<b>101</b>
<b>D. CAS DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL PAR AILLEURS MEMBRE D'UNE SOCIETE OU D'UN GROUPEMENT DONT LE RESULTAT EST IMPOSE SUIVANT LE REGIME DES SOCIETES DE PERSONNES</b>	<b>103</b>
I. Principes	103
II. Cas particulier des plus-values réalisées par les sociétés civiles agricoles	107
III. Précisions s'agissant de la répartition des bénéfices	108
Sous-section 3 : Règles applicables en cas de plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu	109
<b>A. CAS GENERAL</b>	<b>109</b>
<b>B. CAS PARTICULIER DES ASSOCIES DE SOCIETES CIVILES AGRICOLES</b>	<b>111</b>
CHAPITRE 3 : PORTEE DE L'EXONERATION	112
<b>Section 1 : Principe</b>	<b>112</b>
Sous-section 1 : Cas général	112
Sous-section 2 : Cas des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de certains terrains ou bâtiments (rappel)	114
Sous-section 3 : Cas des plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance	115
Sous-section 4 : Cas de l'associé exerçant son activité professionnelle au sens de l'article 151 nonies dans une société visée à l'article 8 ou 8 ter	116
<b>Section 2 : Portée de l'exonération</b>	<b>117</b>
<b>A. REGLES GENERALES</b>	<b>118</b>
I. Exonération totale des plus-values	118
II. Exonération dégressive linéaire	119

<b>B. CAS DES ACTIVITES MIXTES (VENTES/PRESTATIONS DE SERVICES)</b>	<b>121</b>
I. Exonération totale	122
II. Exonération dégressive linéaire	123
III. Précisions sur la délimitation des activités mixtes	125
<b>C. CAS PARTICULIER DE LA CESSION DE MATERIELS AGRICOLES OU FORESTIERS PAR DES ENTREPRISES DE TRAVAUX AGRICOLES OU FORESTIERS</b>	<b>126</b>
I. Champ d'application	127
<b>1. Travaux agricoles ou forestiers</b>	<b>127</b>
<b>2. Entreprises concernées</b>	<b>130</b>
<b>3. Matériels concernés</b>	<b>133</b>
II. Modalités d'application	136
<b>1. Cession des matériels agricoles ou forestiers</b>	<b>136</b>
<b>2. Cession des autres éléments d'actif</b>	<b>138</b>
CHAPITRE 4 : COMBINAISON DU REGIME PREVU A L'ARTICLE 151 SEPTIES AVEC LES AUTRES REGIMES D'EXONERATION, D'ABATTEMENT OU DE REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES	139
CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR	147

---

## INTRODUCTION

1. Les dispositions des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts prévoyaient jusqu'en 2005 une exonération totale des plus-values professionnelles réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu exerçant une activité commerciale, artisanale, agricole ou libérale à condition que l'activité ait été exercée depuis au moins cinq ans, que le bien n'entre pas dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du même code et que les recettes, toutes taxes comprises, de l'année de leur réalisation, ramenées le cas échéant à douze mois, et celles de l'année précédente en cas de cession ou de cessation de l'entreprise, n'excèdent pas :

- 250 000 € s'agissant d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter sur place ou de fournir le logement<sup>1</sup> (première catégorie d'entreprises) ;

- 90 000 € s'agissant des autres entreprises (seconde catégorie d'entreprises).

Les plus-values étaient exonérées partiellement lorsque les recettes étaient comprises :

- entre 250 000 € et 350 000 € s'agissant de la première catégorie d'entreprises ;

- entre 90 000 € et 126 000 € s'agissant de la seconde catégorie d'entreprises.

En ce qui concerne les exploitants agricoles, cette limite d'exonération était appréciée en comparant la moyenne des recettes encaissées, toutes taxes comprises, au cours des deux années civiles précédant celle de la réalisation de la plus-value nette aux seuils de :

- 250 000 € pour l'application de l'exonération totale ;

- ou de 350 000 € pour l'application de l'exonération dégressive.

2. L'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2005 a aménagé ce dispositif.

Tout d'abord, l'article 151 septies s'applique désormais expressément, d'une part, aux activités industrielles et, d'autre part, aux seules plus-values de cession.

Ensuite, ce régime est modifié sur les points suivants :

- il est réservé aux activités exercées à titre professionnel ;

- si les seuils d'exonération demeurent inchangés, les recettes annuelles s'apprécient dorénavant sur la moyenne des recettes hors taxes, acquises ou encaissées au cours des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation des plus-values ou au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values ;

- les règles applicables lorsque l'entrepreneur individuel est aussi associé d'une société de personnes ou d'un groupement à l'impôt sur le revenu sont harmonisées. Il est tenu compte, pour le calcul des recettes, quelle que soit la nature de l'activité exercée par le contribuable, des recettes réalisées par la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu à proportion des droits de l'associé ou membre dans les bénéfices ;

- l'application de ce dispositif ne peut pas se cumuler avec l'exonération prévue à l'article 238 quindecies du code général des impôts ni avec la mise en œuvre des dispositifs de report d'imposition prévus aux articles 41, 93 quater I ter, 151 octies, 151 octies A et 151 octies B du même code. Elle peut, en revanche, se cumuler avec l'application des dispositifs prévus aux articles 151 septies A (exonération des plus-values en cas de départ à la retraite) et 151 septies B du code déjà cité (abattement sur les plus-values à long terme afférentes à des immeubles d'exploitation détenus depuis plus de cinq ans).

Ces dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 ainsi qu'aux plus-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

3. Le champ, les conditions d'application, la portée de l'exonération prévue à l'article 151 septies ainsi que la combinaison de ce dispositif avec les autres régimes d'exonération, d'abattement ou de report d'imposition des plus-values professionnelles sont examinés ci-après.

---

<sup>1</sup> A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, est exclue de cette catégorie la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés

4. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

## CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

### Section 1 : Personnes et activités visées par le dispositif

#### Sous-section 1 : Personnes visées par le dispositif

5. L'exonération est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'impôt sur le revenu :
- quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées (régime réel ou autre) ;
  - qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

#### A. LE CEDANT PEUT ETRE UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE

6. Au sens de la présente instruction, l'entreprise individuelle se définit comme une unité économique autonome, gérée et détenue par une ou plusieurs personnes physiques n'ayant pas constitué entre elles une société et regroupant des moyens d'exploitation et une clientèle propres. L'entreprise individuelle dispose d'un bilan fiscal où sont inscrits des éléments (actifs et passifs) affectés à l'exercice d'une activité professionnelle de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole ainsi que ceux que l'exploitant a décidé d'y porter dans le cadre de la liberté de gestion qui, le cas échéant, lui est reconnue par la loi.

#### B. LE CEDANT PEUT ETRE UN ASSOCIE D'UNE SOCIETE OU D'UN GROUPEMENT RELEVANT DU REGIME D'IMPOSITION DES SOCIETES DE PERSONNES

7. Hormis le cas où l'associé est un exploitant individuel, un associé d'une société de personnes peut être dans le champ de la présente mesure lorsqu'il exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels ou commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles. En application du I de l'article 151 nonies, ses droits ou parts dans la société sont alors considérés, notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

8. Conformément à ces principes, en cas de cession de ces droits ou parts, la plus ou moins-value constatée est soumise au régime des plus ou moins-values professionnelles prévu aux articles 39 duodecies à 39 quindecies.

#### C. LE CEDANT PEUT ETRE UNE SOCIETE OU UN GROUPEMENT RELEVANT DU REGIME D'IMPOSITION DES SOCIETES DE PERSONNES

9. Il s'agit notamment, lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés :
- des sociétés en nom collectif ;
  - des sociétés civiles en règle générale ;
  - des sociétés en commandite simple pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;
  - des sociétés en participation (ou des sociétés créées de fait) à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'administration ;
  - des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée lorsque l'associé unique est une personne physique (EURL) ;
  - des sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour les régimes prévus aux articles 239 bis AA et 239 bis AB ;
  - des exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), des sociétés civiles d'exploitation agricole et des GAEC.

Sont hors du champ de la mesure les entreprises, sociétés ou groupements soumis à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option.

#### Sous-section 2 : Activités visées par le dispositif

**10.** Les plus-values susceptibles d'être éligibles au régime de l'article 151 septies sont celles réalisées dans le cadre d'activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles exercées à titre professionnel.

#### **A. NATURE DES ACTIVITES**

##### I. Activité commerciale, industrielle ou artisanale

**11.** Il s'agit des activités dont les revenus sont imposables en tant que bénéfices industriels et commerciaux.

Sur la nature des activités imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, il convient de se reporter à la documentation de base 4 F 111 en date du 7 juillet 1998.

##### II. Activité libérale

**12.** Sont qualifiées de professions libérales, les professions dans lesquelles l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consistent en la pratique personnelle d'une science ou d'un art. Peuvent également bénéficier du dispositif prévu à l'article 151 septies les titulaires de charges et offices non commerciaux.

Pour plus de détails sur la définition des professions libérales, il convient de se reporter à la documentation de base 5 G 112 en date du 15 septembre 2000.

##### III. Activité agricole

**13.** Il s'agit des activités dont les revenus sont imposables en tant que bénéfices agricoles.

Sur la nature des activités imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles, il convient de se reporter à la documentation de base 5 E 10 en date du 15 mai 2000 et aux compléments figurant dans le BOI 5 E -1-05 du 12 janvier 2005.

#### **B. EXERCICE DE L'ACTIVITE A TITRE PROFESSIONNEL**

**14.** Sous réserve des dispositions spécifiques aux loueurs en meublé professionnels, l'application de l'article 151 septies implique que l'activité soit exercée à titre professionnel.

**15.** L'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. En revanche, le volume de l'activité déployée est sans incidence sur son exercice à titre professionnel, sans préjudice, notamment, de la condition tenant à une participation continue à cette activité (cf. n° 25).

**16.** Le respect de la condition d'exercice de l'activité à titre professionnel au sens de l'article 151 septies relève de l'appréciation de chaque situation de fait. Elle nécessite une étude approfondie des actes et diligences accomplis par le contribuable ou la société dans la poursuite de l'activité, compte tenu de la nature et de la taille de l'entreprise. Cette analyse pourra être appuyée des éléments du contexte propre à chaque affaire tels que les autres activités exercées par les personnes concernées, leur qualification à participer à l'activité en cause, etc.

**17.** A cet égard, les services sont invités à se fonder sur un faisceau d'indices pour apprécier le caractère non professionnel de l'activité.

##### I. Définition de l'activité exercée à titre professionnel lorsque le cédant est une personne physique

**18.** Les développements suivants s'appliquent aux cédants personnes physiques, entrepreneurs individuels ou associés d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes au sens de l'article 151 nonies.

## 1. Participation aux actes nécessaires à l'activité

### a) Actes nécessaires à l'activité

**19.** Les actes nécessaires à l'activité s'entendent de ceux réalisés dans le cadre des fonctions que nécessite la gestion opérationnelle d'une entreprise ou d'une société. La nature des actes nécessaires dépend du type d'activité exercée et de la taille de l'entreprise ou de la société.

Il s'agit notamment, pour une activité industrielle et commerciale, de l'achat des matières premières et marchandises, de la conception et la production des produits ou services, de la prospection des clients, de l'animation des forces de vente, de la négociation des contrats commerciaux, de l'embauche des salariés et, plus généralement, de la gestion du personnel, de la gestion financière de l'entreprise (gestion de trésorerie, relations avec les établissements financiers), de sa gestion comptable et administrative (tenue de comptabilité, établissement des déclarations fiscales, règlement des factures et salaires, gestion des créances clients), etc.

**20.** Le fait que le contribuable ait participé au financement de l'activité ne saurait à lui seul caractériser l'exercice à titre professionnel de l'activité.

### b) Participation aux actes nécessaires à l'activité

**21.** L'exercice d'une activité professionnelle au sens de l'article 151 septies n'est pas subordonné à la condition que le contribuable se consacre seul à l'accomplissement de l'ensemble des actes nécessaires à l'activité. Le concours de salariés ou l'exploitation conjointe de l'entreprise par plusieurs partenaires n'est pas incompatible avec l'exercice par le contribuable d'une activité professionnelle au sein de l'entreprise, dans la mesure où ce dernier participe effectivement aux actes nécessaires à l'activité.

Ainsi, l'exercice des tâches nécessaires à l'activité peut être réparti entre plusieurs personnes. Il ne saurait donc être exigé qu'une personne accomplisse l'ensemble des actes nécessaires à l'activité pour que soit reconnu le caractère professionnel de l'exercice de celle-ci.

Cette participation doit répondre aux conditions mentionnées ci-après (n<sup>os</sup> 22 et suivants) et résulter de l'accomplissement d'un ensemble d'actes constitutifs d'une des fonctions nécessaires à l'entreprise et non d'actes isolés, même si ces derniers sont en eux-mêmes nécessaires à l'activité (signature des déclarations fiscales par exemple).

Le point de savoir si l'accomplissement de tâches administratives et comptables caractérise la participation à titre professionnel à l'activité dépend de la taille de l'entreprise et de la complexité de son organisation. Ainsi, la seule gestion du personnel d'une entreprise qui ne compte qu'un nombre restreint de salariés ne peut être regardée comme constitutive d'une participation à titre professionnel à l'activité.

## 2. Participation personnelle, directe et continue

**22.** La participation aux actes nécessaires à l'activité par le contribuable revêt un caractère professionnel au sens de l'article 151 septies lorsque celle-ci est à la fois personnelle, directe et continue.

### a) Participation personnelle et directe

**23.** Le contribuable doit participer en personne, pour son propre compte, à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

La participation de l'associé d'une société soumise au régime des sociétés de personnes ne revêt pas un caractère personnel et direct, par exemple lorsque les actes sont réalisés par une autre personne physique, qu'il s'agisse d'un salarié, d'un associé ou d'un tiers, agissant pour le compte de cette société.

La participation ne peut pas non plus être réalisée au titre d'une convention plaçant l'associé dans la situation d'un tiers à la société. Ainsi, l'expert-comptable associé d'une société ayant réalisé une plus-value ne pourra être considéré comme ayant agi à titre professionnel dans cette société au titre des prestations de conseil qu'il y a rendues, dès lors qu'il a reçu une rémunération pour ces prestations déconnectée de la réalisation, ou non, de bénéfices par la société.

La notion de participation directe exige du contribuable qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité. Les contribuables qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires de l'entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion, ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise.

**24.** Ainsi, de manière générale, les personnes qui confient, en droit ou en fait, la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention<sup>2</sup> ne peuvent être considérées comme participant de façon personnelle, directe et continue à la gestion de l'entreprise.

Sont plus généralement concernées les personnes investissant dans des entreprises dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

#### b) Participation continue

**25.** La notion de participation continue implique un investissement constant et, en général, régulier dans le fonctionnement de l'entreprise. De ce fait, les activités de rapport ne sont pas en principe considérées comme pouvant être exercées à titre professionnel, quelle que soit l'organisation juridique de cette activité.

Si la participation continue à la poursuite de l'activité suppose que le contribuable y consacre une grande partie de son temps, elle n'implique pas en revanche qu'il exerce là sa seule activité professionnelle ni que l'accomplissement des diligences en cause constitue sa profession principale.

Ne peuvent donc pas bénéficier des dispositions prévues à l'article 151 septies, notamment, les loueurs en meublé n'ayant pas la qualité de loueur professionnel au sens du VII de l'article 151 septies, les loueurs d'immeubles industriels et commerciaux munis de leurs équipements, les particuliers qui se livrent par l'intermédiaire de sociétés de gestion, à la location de wagons, containers, etc., les loueurs de fonds de commerce ainsi que les bailleurs à ferme.

#### c) Cas particuliers

##### 1°) Situation des co-indivisaires

**26.** Conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, les co-indivisaires d'une exploitation acquièrent, du fait même de cette qualité, celle de co-exploitant au regard de la loi fiscale (CE, arrêt du 23 juin 1978, req. n° 4834)<sup>3</sup>.

Cette jurisprudence, à laquelle l'administration s'est ralliée, établit une règle purement fiscale selon laquelle la qualité de co-indivisaire d'une entreprise entraîne celle de co-exploitant. Toutefois, et comme l'indique la jurisprudence la plus récente (CE arrêt du 28 avril 2006, n° 278857), la qualité de co-indivisaire n'emporte aucune conséquence quant à la caractérisation d'une participation à titre professionnel, ou non, à l'activité de l'indivision.

Ainsi, pour la mise en œuvre de la présente exonération, ne seront considérés comme exploitants exerçant une activité professionnelle que les co-indivisaires, usufruitiers ou nu-propriétaires, ayant participé de manière personnelle, directe et continue aux actes nécessaires à l'exploitation de l'activité en indivision.

##### 2°) Situation des bailleurs à métayage

**27.** Les bailleurs à métayage peuvent bénéficier des dispositifs prévus à l'article 151 septies dans la mesure où ils participent effectivement aux risques de l'exploitation, conformément aux prescriptions des articles L. 417-1 et suivants du code rural.

---

<sup>2</sup> Bien évidemment, cette règle n'interdit pas que certaines fonctions soient exercées par un salarié.

<sup>3</sup> Cf. documentation de base 4 F 1225 du 7 juillet 1998.

II. Définition de l'activité exercée à titre professionnel lorsque le cédant est une société ou un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes

**28.** Les sociétés ou groupements qui exercent une activité de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole de manière continue sont réputés exercer une activité professionnelle.

**29.** Cela étant, les activités qui ne requièrent pas le déploiement de diligences régulières ou continues ne sont pas éligibles à la présente exonération. Les entités qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires d'une entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion, ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise au sens des dispositions de l'article 151 septies.

**30.** Il est précisé que les sociétés civiles de moyens qui fonctionnent conformément à leur objet, c'est-à-dire qui facilitent l'activité professionnelle de leurs membres, peuvent bénéficier des dispositions de l'article 151 septies.

En revanche, ne sont pas considérés comme exerçant une activité à titre professionnel, les sociétés ou groupements qui confient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention.

Plus généralement, les sociétés ou les groupements investissant dans des sociétés ou entités dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de leurs associés ou membres (sociétés civiles immobilières, sociétés civiles de portefeuilles, ...) ne sont pas réputés exercer une activité professionnelle.

III. Période durant laquelle s'apprécie l'exercice de l'activité professionnelle

**31.** L'exercice à titre professionnel de l'activité s'apprécie au titre de la période fiscale au cours de laquelle la plus-value de cession est réalisée ainsi qu'au titre des cinq années d'exploitation exigées par la loi<sup>4</sup>.

Tolérances :

1°) Il sera toutefois admis que l'exercice à titre professionnel d'une activité puisse, sous certaines conditions, perdurer jusqu'à la fin du cycle économique attaché à cette activité.

**Exemple :** Un viticulteur vend son exploitation à un repreneur, en conservant néanmoins une partie du stock de bouteilles et des hangars et entrepôts abritant l'outillage et les installations viticoles cédées. Ces biens immobiliers sont loués au nouvel exploitant et demeurent inscrits au bilan d'exploitation du cédant.

Au cours des années qui suivent la cession, le viticulteur cédant vend son stock de vins par exemple à des touristes de passage et des restaurants locaux.

Il est réputé alors, pour l'application de l'article 151 septies, poursuivre son activité professionnelle jusqu'à la liquidation de son stock de vins. S'il vend les biens immobilisés loués avant ce terme, il pourra donc bénéficier de l'exonération des plus-values dans les conditions prévues à l'article 151 septies.

Il est précisé que cette tolérance est subordonnée à la condition qu'à la fin de l'exercice à titre professionnel de l'activité<sup>5</sup>, les recettes de l'exploitation n'excèdent pas les seuils mentionnés au a du 1° et au 2° de l'article 151 septies<sup>6</sup>. En outre, l'exonération ne peut porter que sur les éléments de l'actif immobilisé inscrits au bilan de l'entreprise lorsqu'elle cesse son activité professionnelle et qui demeurent inscrits à ce bilan au cours de la période de liquidation.

Bien évidemment, si au cours de la période qui suit la fin de l'exercice à titre professionnel de l'activité les seuils de recettes étaient dépassés, l'exonération ne s'appliquerait pas pour les cessions intervenues durant cette période de liquidation.

2°) Il est également admis qu'en cas de dissolution d'une société, celle-ci soit considérée comme continuant d'exercer une activité professionnelle jusqu'à la clôture des opérations de liquidation.

<sup>4</sup> Cf. n<sup>os</sup> 46 et suivants.

<sup>5</sup> Au moment de la vente de l'entreprise à un repreneur dans l'exemple.

<sup>6</sup> Cette condition n'est pas exigée pour les exploitants ayant cessé leur activité professionnelle avant l'entrée en vigueur du nouveau dispositif.

#### IV. Cas particulier des loueurs en meublé

**32.** Le régime applicable aux loueurs en meublé fera l'objet d'une instruction spécifique à paraître dans la série 4 F.

### **Section 2 : Plus-values visées par le dispositif**

**33.** Entrent dans le champ du dispositif prévu à l'article 151 septies les plus-values professionnelles, c'est-à-dire celles réalisées à l'occasion de la cession d'un élément d'actif immobilisé par une entreprise ou une société ou un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés qui exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole. Toutefois, certaines plus-values, bien que présentant un aspect professionnel, ne relèvent pas du présent dispositif.

Sous-section 1 : Le dispositif s'applique en principe à toutes les plus-values de cession d'éléments immobilisés

#### **A. PRINCIPES**

**34.** Sont visées par le présent dispositif les plus-values réalisées à l'occasion de la cession<sup>7</sup> :

- d'éléments corporels ou incorporels inscrits à l'actif immobilisé ou sur le registre des immobilisations, à l'exception de certains terrains à bâtir (cf. n<sup>os</sup> 36 à 38) ;

- de droits ou parts détenus par un associé d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes qui y exerce son activité professionnelle au sens du I de l'article 151 nonies.

**35.** Il en est ainsi également des éléments d'actif considérés, par nature, comme affectés à l'activité professionnelle, comme, notamment, le fonds de commerce ou le fonds agricole.

#### **B. EXCEPTIONS**

##### I. Les terrains à bâtir

**36.** Les terrains à bâtir s'entendent des biens qui entrent dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, c'est-à-dire ceux dont la mutation est dans le champ d'application de la TVA et exonérée de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement.

Il est précisé que les terrains expropriés qui ne remplissent pas les conditions mentionnées aux a et b du 1° du II de l'article L. 13-15 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique ne sont pas considérés, pour le présent dispositif, comme des biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G<sup>8</sup>.

**37.** Les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir ne peuvent bénéficier d'aucune exonération au regard des dispositions de l'article 151 septies.

Toutefois, sont éligibles au dispositif d'exonération les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir à des personnes physiques lorsque les terrains sont destinés à la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation et supportent, de ce fait, la taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement.

**38.** A titre de rappel, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, 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 prévu aux articles 39 duodécies à 39 quindecies et 93 quater, quels que soient le montant des recettes du contribuable et la durée d'exercice de l'activité.

---

<sup>7</sup> A l'exclusion des plus-values réalisées lors de transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire effectués dans le cadre d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil (article 10 de l'ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009).

<sup>8</sup> Pour plus de précisions, cf. la documentation administrative DB 5 E 3223 du 15 mai 2000.

II. Plus-values réalisées par une entreprise qui n'entrent pas dans le champ de l'article 151 septies

**39.** Hormis le cas des cessions de locaux d'habitation meublés dont le bailleur n'est pas considéré comme un loueur professionnel (cf. supra, n°32), les cessions de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole font l'objet d'un traitement fiscal particulier.

#### **A. EXONERATION PARTIELLE DE CERTAINES CESSIONS DE TERRES AGRICOLES OU BATIMENTS**

**40.** En application de l'article 38 sexdecies GA de l'annexe III, les plus-values réalisées lors de la cession de terres ou de bâtiments d'exploitation ne sont pas retenues dans la base de l'impôt pour la fraction acquise avant le 1<sup>er</sup> janvier de la première année au titre de laquelle le montant des recettes a dépassé la limite du forfait.

Cette exonération partielle s'applique uniquement aux terres et aux bâtiments d'exploitation qui, au moment de leur aliénation, figurent au bilan de l'exploitation soumise à un régime réel d'imposition (régime réel normal ou simplifié de droit ou sur option). Elle est subordonnée aux conditions suivantes :

- l'activité agricole doit avoir été exercée à titre principal pendant au moins cinq ans ;
- le bien cédé ne doit pas constituer un terrain à bâtir au sens du A de l'article 1594-0 G.

Par ailleurs, bien que l'article 38 sexdecies GA de l'annexe III ne vise que les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de terres et de bâtiments, il est admis que le bénéfice de l'exonération partielle s'applique également aux plus-values de cession afférentes aux améliorations foncières permanentes ainsi qu'aux installations qui présentent un caractère immobilier et en constituent un élément du prix de revient. En revanche, l'exonération ne s'étend pas aux plantations et aux améliorations temporaires<sup>9</sup>.

#### **B. MODE D'IMPOSITION DE LA FRACTION DE PLUS-VALUE NON EXONEREE**

**41.** Lorsque l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, la fraction de plus-value acquise avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au titre de laquelle les recettes de l'agriculteur ont franchi pour la première fois la limite du forfait est imposée selon le régime des plus-values des particuliers<sup>10</sup>.

Sous-section 2 : Le dispositif ne vise que les plus-values de cession

**42.** L'exonération prévue à l'article 151 septies s'applique aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments d'actif immobilisé ou d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies.

**43.** Pour l'application de ce dispositif, la cession répond à une définition large et correspond, en règle générale, à toute opération aboutissant à la sortie de l'actif de l'élément considéré. La cession revêt ainsi le plus souvent la forme d'une vente, mais peut consister également en d'autres opérations (apport en société, échange, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité, etc). La cession peut aussi résulter d'événements tels que l'expropriation, l'expulsion, l'éviction ou la réquisition<sup>11</sup>.

**44.** Les rachats ou annulations des droits ou parts par la société ou le groupement qui les a émis entrent dans le champ du présent dispositif.

### **CHAPITRE 2 : CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONERATION**

**45.** Le dispositif d'exonération prévu à l'article 151 septies peut s'appliquer sous le respect de deux conditions :

<sup>9</sup> Cf. la documentation de base 5 E 3223 du 15 mai 2000, n° 65.

<sup>10</sup> Pour plus de précisions sur ces dispositions particulières, cf. la documentation de base 5 E 3223 du 15 mai 2000, n°s 62 et suivants.

<sup>11</sup> Sur le régime des indemnités d'expropriation perçues par les exploitants agricoles, il est renvoyé au BOI 5-E-3 01.

- l'activité doit être exercée depuis au moins cinq ans ;
- le cédant réalise un montant de recettes qui n'excède pas certaines limites.

## **Section 1 : Condition tenant à la durée d'exercice de l'activité**

### Sous-section 1 : Principe

**46.** L'exonération prévue à l'article 151 septies est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans. Le délai de cinq ans court à compter de la date du début de l'exercice effectif à titre professionnel de l'activité et s'achève à la date de clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est déterminée.

#### **A. POINT DE DEPART DU DELAI DE CINQ ANS**

**47.** Il convient de distinguer selon que la cession porte sur :

- des immobilisations inscrites à l'actif d'une entreprise individuelle ou d'une société ou d'un groupement soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes ;

- des droits ou parts détenus par les associés de sociétés ou de groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes qui y exercent leur activité professionnelle au sens du I de l'article 151 nonies.

I. Cession d'éléments de l'actif immobilisé

#### **1. Principes**

**48.** Le délai de cinq ans prévu à l'article 151 septies est décompté à partir du début effectif d'activité.

**49.** Le délai s'apprécie activité par activité. Seule est prise en compte la période au cours de laquelle l'activité est exercée à titre professionnel.

Exemple : Le 30 juin 2007, un entrepreneur individuel cède l'exploitation qu'il a créée le 1<sup>er</sup> janvier 1998. Il a mis son fonds en location gérance du 1<sup>er</sup> janvier 2000 au 31 décembre 2003, avant de l'exploiter à nouveau en direct.

Le délai de cinq ans s'apprécie en cumulant les périodes d'exercice à titre professionnel, soit du 1<sup>er</sup> janvier 1998 au 31 décembre 1999 et du 1<sup>er</sup> janvier 2004 au 30 juin 2007. La condition de délai est donc satisfaite au cas particulier.

**50.** En cas de cessation d'activité ou de changement d'activité, les durées d'activité ne peuvent pas être cumulées pour l'appréciation du délai de cinq ans.

#### **2. Modalités d'application**

a) Exercice à titre individuel dans plusieurs fonds, établissements ou exploitations

- Exercice de la même activité

**51.** Lorsque la même activité est exercée au sein de plusieurs fonds, établissements ou exploitations, que ce soit successivement ou conjointement, les délais d'exploitation des différents fonds, établissements ou exploitations sont cumulés pour l'appréciation du délai de cinq ans prévu pour l'application de l'article 151 septies.

Exemple : Un boulanger a commencé son activité de boulangerie (création de fonds) le 10 janvier 2001 puis a acquis deux autres fonds, respectivement les 1<sup>er</sup> février 2003 et 31 décembre 2003. Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le 31 octobre 2006, il cède le fonds qu'il a acquis le 31 décembre 2003. La condition de délai de cinq ans est satisfaite (10 janvier 2001 – 31 décembre 2006).

- Exercice d'activités différentes

**52.** Lorsque le contribuable exerce des activités professionnelles différentes au sein de fonds, établissements ou exploitations distincts, la durée d'activité s'apprécie séparément au sein de chaque fonds, établissement ou exploitation, pris isolément.

Exemple : Ce boulanger décide d'exploiter, parallèlement à ses trois boulangeries, une épicerie fine qu'il acquiert le 30 juin 2005. Le 31 octobre 2006, il cède cette épicerie. La condition de délai de 5 ans n'est pas satisfaite.

Il est précisé que les activités distinctes par nature mais exercées au sein du même fonds ou établissement sont réputées constituer une seule et même activité pour le décompte du délai de cinq ans dès lors qu'elles relèvent de la même catégorie d'imposition.

Exemples : activités de culture de terres et d'élevage de bétail exercées au sein de la même exploitation agricole ; activités de bar et de restaurant exercées au sein du même établissement.

b) Exercice à titre individuel précédé de l'exercice au sein d'une société

**53.** Lorsque le contribuable a exercé successivement au sein d'une société relevant du régime des sociétés de personnes, puis à titre individuel, les durées d'exploitation peuvent se cumuler lorsque l'activité exercée est la même et qu'il l'a exercée à titre professionnel dans la société dans les conditions prévues au I de l'article 151 nonies. Il n'est pas possible de cumuler en revanche les durées d'exploitation lorsque le contribuable a exercé au sein d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés puis à titre individuel ou dans le cadre d'une société de personnes, ou inversement.

c) Situation des conjoints

**54.** Pour l'application de l'article 151 septies, et notamment la computation du délai de cinq ans, il convient d'apprécier les conditions requises séparément pour chacun des époux ou, à l'inverse, globalement au niveau du couple, en fonction du régime matrimonial qui les unit et des conditions effectives d'exploitation de la ou des entreprises.

1<sup>er</sup> cas : Les époux détiennent l'entreprise en communauté ou en indivision.

Dans ce cas, les époux sont présumés exploiter une seule et même entreprise. Le délai quinquennal s'apprécie alors à compter du début d'exploitation effectif par l'un des époux.

Exemple : M. et Mme X ont exploité ensemble un restaurant durant leur période de mariage entre le 1<sup>er</sup> janvier 2003 et le 30 juin 2006.

M. X exploitait seul auparavant le restaurant depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000 et Mme X était alors sa salariée.

Le divorce du couple a entraîné la dissolution de la communauté puis le partage de l'indivision le 30 juin 2006, Mme X se retirant de l'exploitation de l'entreprise.

A raison de la transmission de biens dans son patrimoine privé, Mme X est imposable sur les plus-values afférentes aux biens de la communauté qui étaient inscrits au bilan de l'exploitation. La condition de délai de 5 ans est réputée remplie à son égard pour la mise en œuvre de l'exonération prévue à l'article 151 septies (1<sup>er</sup> janvier 2000 – 30 juin 2006). Il est précisé que dans cette hypothèse Mme X peut bénéficier de cette exonération même si elle n'a jamais exploité personnellement le fonds.

En revanche, lorsqu'à l'examen des conditions réelles d'exploitation, il ressort qu'en dépit du régime matrimonial, chacun des époux exploite une entreprise distincte, les conditions prévues à l'article 151 septies s'apprécient de manière séparée au niveau de chacun des époux.

Il en est ainsi à l'issue de l'examen d'indices, qui, ensemble, permettent de caractériser une entreprise distincte.

Ces indices sont, notamment, les suivants :

- chacun des époux gère son exploitation avec des biens qui lui appartiennent en propre ;

- les exploitations sont gérées de manière autonome (les comptes bancaires, les comptabilités, les personnels salariés, les moyens d'exploitation mis en œuvre, les clientèles... sont distincts) ;

- les époux sont inscrits au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers en leur nom propre et, le cas échéant, sous des professions différentes ;

- les fonds agricoles ont fait l'objet de déclarations distinctes auprès du centre de formalités des entreprises ;

- les époux produisent des déclarations fiscales professionnelles (impôt sur les bénéfices, TVA,...) distinctes.

**55.** 2<sup>ème</sup> cas : L'entreprise est détenue en propre par l'un des époux.

Dans ce cas, chacun des époux est réputé exploiter sa propre entreprise et le délai de cinq ans s'apprécie alors distinctement pour chaque entreprise.

Il en va autrement uniquement lorsque les époux procèdent à l'exploitation de l'entreprise dans le cadre d'une société créée de fait<sup>12</sup>.

**56.** Pour mémoire, et conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, l'existence d'une société créée de fait suppose la réunion de trois conditions :

- la réalisation d'apports en capital ou en industrie ;

- la participation de chacun des membres à la gestion effective de l'entreprise, c'est-à-dire aux fonctions de direction ou de contrôle, qui doit pouvoir engager l'entreprise vis-à-vis des tiers ;

- le partage entre les membres des résultats bénéficiaires ou déficitaires de l'entreprise<sup>13</sup>.

d) Cession par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu

**57.** Le délai de cinq ans s'apprécie à compter du début effectif d'activité de la personne morale ou du groupement.

En cas de changement d'activité de la personne morale, un nouveau délai quinquennal court pour l'application de la présente exonération.

En cas de changement de régime fiscal de la société ou du groupement, les périodes d'exercice de l'activité sous le même régime fiscal peuvent se cumuler pour le calcul du délai de cinq ans.

II. Cession de droits ou parts ayant le caractère d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies

**58.** Pour les contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes, le délai de cinq ans prévu à l'article 151 septies est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité professionnelle dans la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu. Le début de l'activité correspond donc en général à la date de création ou d'acquisition des droits ou parts de la société ou du groupement qui sont cédés.

Dans l'hypothèse où le contribuable a antérieurement exercé au sein de plusieurs sociétés ou groupements, ou à titre individuel, il n'est tenu compte que de la durée de l'activité exercée dans le cadre de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés, hormis le cas où l'associé a apporté son activité individuelle à une société relevant du régime des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 151 octies.

**59.** Exemple : M. Y, avocat, exerce sa profession au sein d'une société civile professionnelle « YBC », créée le 1<sup>er</sup> juin 1990 et n'ayant jamais opté pour l'impôt sur les sociétés. Avant de devenir associé de la SCP YBC, M. Y a exercé auparavant pendant 15 ans son activité d'avocat à titre individuel.

---

<sup>12</sup> Bien évidemment, pour l'application de l'article 151 septies, il est supposé que la société créée de fait n'est alors pas soumise à l'impôt sur les sociétés.

<sup>13</sup> Cf. documentation de base 4 F 1224 du 7 juillet 1998.

M. Y cède des parts de la SCP YBC le 1<sup>er</sup> juin 2006.

Première hypothèse : M. Y fait partie des associés fondateurs de la SCP YBC.

Les parts constituant un actif professionnel de M. Y depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1990, la condition d'exercice de l'activité pendant cinq ans est satisfaite, y compris lorsqu'une partie des parts YBC cédées a été acquise depuis moins de cinq ans (à l'occasion du retrait d'un autre associé par exemple).

Deuxième hypothèse : M. Y a acquis les parts de la SCP le 30 juin 2002.

Les parts n'étant détenues que depuis le 30 juin 2002, la condition d'exercice de l'activité pendant cinq ans n'est pas satisfaite.

Troisième hypothèse : M. Y a apporté son activité à la SCP YBC sous le régime de l'article 151 octies le 31 mai 2002.

La cession des parts reçues en rémunération de l'apport est éligible à l'exonération.

## B. TERME DU DELAI DE CINQ ANS

**60.** Le délai quinquennal trouve son terme à la clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est réalisée. En cas de cession ou de cessation de l'entreprise, il est retenu la date de cession ou de cessation.

Exemple : M. Z exerce son activité dans une SNC. La SNC clôture son exercice au 31 décembre de chaque année.

En 2006, M. Z cède la moitié de ses parts à un tiers. Pour savoir si M. Z peut bénéficier du régime de l'article 151 septies pour cette cession, le terme du délai de 5 ans s'apprécie à la clôture de l'exercice de cession, soit au 31 décembre 2006.

Le 30 juin 2007, M. Z part à la retraite et cesse donc son activité professionnelle. Les parts ne constituent plus un actif professionnel. Pour savoir si M. Z respecte le délai de 5 ans pour pouvoir bénéficier de l'exonération des plus-values constatées à l'occasion de sa cessation d'activité, il convient de se placer à la date de cette cessation, soit le 30 juin 2007.

En 2008, il décide de céder les parts de la SNC qu'il détient encore. Cette cession relève du régime des plus-values des particuliers et sera donc hors du champ de l'article 151 septies.

### Sous-section 2 : Exception à la condition de cinq ans d'exercice de l'activité

**61.** Le V de l'article 151 septies prévoit, pour les plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance, que la condition d'exercice de l'activité pendant au moins cinq ans n'est pas requise.

**62.** S'agissant des plus-values réalisées à la suite d'une expropriation, il n'y a pas lieu de distinguer selon que le transfert de propriété est fixé judiciairement ou résulte d'un accord amiable constaté dans un acte de cession, dans un traité d'adhésion à ordonnance d'expropriation ou dans un jugement de donné acte.

Il en est ainsi même lorsque la cession amiable est antérieure à la déclaration d'utilité publique dès lors que le bien cédé est inclus dans l'expropriation par une ordonnance de donné acte.

Bien entendu, les autres conditions applicables pour le bénéfice de l'exonération, en particulier celles concernant les recettes, doivent être remplies.

La portée de cette exception au délai de cinq ans en ce qui concerne les plus-values exonérées est précisée au n° 115.

## A. NATURE DU BIEN CEDE

**63.** Aucune condition tenant à la nature du bien cédé n'étant prévue, l'exonération s'applique donc aux plus-values réalisées lors de la cession d'éléments inscrits à l'actif immobilisé.

En revanche, elle ne s'applique pas aux terrains à bâtir (cf. n<sup>os</sup> 36 à 38).

## **B. APPRECIATION DE LA CONDITION DE RECETTES LORSQUE LA CESSION INTERVIENT AU COURS DES PREMIERES ANNEES D'ACTIVITE**

**64.** La dérogation ne portant que sur la condition d'exercice de l'activité pendant cinq ans, la condition tenant au montant des recettes doit être satisfaite. Pour apprécier le niveau de recettes lorsque des indemnités d'expropriation et des indemnités d'assurance aboutissent à la réalisation de plus-values au cours des premières années qui suivent le début de l'activité, il y a lieu, pour l'appréciation de la moyenne des recettes réalisées au cours de la période biennale de référence, de retenir un montant de recettes nul pour la ou les périodes d'imposition au titre de laquelle ou desquelles l'activité n'avait pas débuté. Il est rappelé que les recettes annuelles réalisées au cours de l'exercice de début d'activité doivent être, le cas échéant, ramenées à douze mois.

Exemple : Une entreprise dégage au cours de sa deuxième année d'exploitation des plus-values à la suite de la perception d'indemnités d'assurances. Il est supposé que son premier exercice a eu une durée de douze mois.

Pour le calcul du seuil de recettes en vue de l'application de l'exonération, il conviendra de retenir les recettes de la première année d'exploitation, divisées par deux.

### **Section 2 : Condition relative aux recettes**

**65.** L'exonération des plus-values est réservée aux entreprises ou sociétés dont le montant des recettes annuelles n'excèdent pas certains seuils.

#### Sous-section 1 : Cas général

### **A. NOTION DE RECETTES**

**66.** Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes hors taxes compte tenu, le cas échéant, des rectifications opérées par le service. Il s'agit en règle générale des recettes d'exploitation proprement dites augmentées des recettes accessoires.

#### I. Activités relevant des bénéfiques industriels et commerciaux

**67.** Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes hors taxes. Il s'agit essentiellement des produits concourant normalement à la formation du chiffre d'affaires de l'entreprise ainsi que des recettes accessoires rattachées aux bénéfiques industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI.

#### II. Activités relevant des bénéfiques non commerciaux

**68.** Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes proprement dites, c'est-à-dire des honoraires perçus dans le cadre de l'exercice de la profession et des sommes reçues en contrepartie des services aux clients, augmentées des recettes accessoires.

#### III. Activités relevant des bénéfiques agricoles

**69.** Sauf exceptions, les recettes à retenir sont déterminées en tenant compte de l'ensemble des opérations réalisées par l'exploitant. Elles comprennent pour l'essentiel celles qui proviennent de l'exercice de l'activité agricole, les subventions, primes ou indemnités, ainsi que les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété et les recettes et produits accessoires ne présentant pas un caractère par nature agricole<sup>14</sup>. Il est précisé que la notion de recettes pour l'application de l'article 151 septies du CGI recouvre indifféremment des créances acquises ou des recettes encaissées. Ainsi, lorsque l'entreprise agricole est soumise aux règles de la comptabilité d'engagement, les recettes à prendre en considération s'entendent des créances acquises.

---

<sup>14</sup> Il s'agit, sous réserve des précisions ci-dessous, des sommes inscrites sur les lignes FR, FV, FW et GZ de la liasse n° 2146 (régime réel normal) ou de celles inscrites sur les lignes EA, EB, EC, ED, EE, EJ, EL et EN de la liasse n° 2139 (régime réel simplifié).

**70. Recettes tirées de l'exercice de l'activité agricole** : pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération prévue à l'article 151 septies, les recettes provenant de l'exercice de l'activité agricole, et notamment des ventes des produits d'exploitation<sup>15</sup>, sont retenues pour leur montant total, frais compris (sur les frais à retenir, les précisions de la documentation de base 5 E 2221 du 15 mai 2000, n<sup>os</sup> 4 à 6 sont applicables).

Il en est notamment ainsi des recettes provenant de la vente ou de l'apport en société par un exploitant de polyculture de la totalité de son cheptel vif dans la mesure où les animaux qui le composent ne constituent pas des éléments de l'actif immobilisé, des sommes versées à un exploitant par une caisse de péréquation, des ristournes, avances ou acomptes versés par les coopératives ou les négociants.

Il en est de même, pour les éleveurs, préparateurs et entraîneurs de chevaux de course, des gains et profits assimilés, des primes encaissées, des produits de ventes de saillies ainsi que des ventes de chevaux qui ne figurent pas à un compte d'immobilisations.

**71.** Il y a lieu également de tenir compte des recettes forestières pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération des plus-values<sup>16</sup>.

**72.** Il convient de retenir également :

- les soultes d'entraide ;
- les aides à l'implantation de couverts végétaux ;
- les remboursements perçus au titre du coût de remplacement d'un salarié en congé maladie ;
- le remboursement de certains frais de prophylaxie qui constituent des charges déductibles.

**73. Redevances ayant leur origine dans le droit de propriété** : à la différence des règles de détermination du régime d'imposition applicable (article 38 sexdecies A de l'annexe III), il est tenu compte, pour l'appréciation du franchissement de la limite de l'exonération prévue par l'article 151 septies, des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété d'éléments figurant au bilan.

Ainsi, doivent notamment être retenues les recettes issues de la location du droit de chasse, de pêche, de cueillette, du droit d'affichage, de la concession du droit d'exploitation de carrières, de l'indemnité d'occupation temporaire ou de la location d'immeubles bâtis ou non bâtis inscrits au bilan d'une exploitation agricole.

**74. Recettes accessoires** : à la différence des règles de détermination du régime d'imposition applicable (article 38 sexdecies A de l'annexe III), il est tenu compte, pour l'appréciation du franchissement de la limite de l'exonération prévue par l'article 151 septies, des recettes accessoires imposables dans la catégorie des bénéfiques agricoles.

Il s'agit notamment des recettes retirées d'activités commerciales ou non commerciales accessoires rattachées au bénéfice agricole en application des articles 75 et 75 A.

**75. Recettes des exploitants agricoles soumises à un régime particulier** : certaines recettes agricoles font l'objet d'un retraitement spécifique entraînant une correction à la hausse ou à la baisse des recettes brutes réalisées.

- Corrections à la hausse :

Application de la règle du quintuplement pour les opérations de travail à façon : conformément au V de l'article 69, le franchissement de la limite d'exonération s'apprécie en multipliant par cinq les recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers. Les précisions apportées par la documentation de base 5 E 2222 du 15 mai 2000, n<sup>os</sup> 11 à 21, sur les modalités d'application de la règle du quintuplement et les recettes qui y sont soumises, demeurent applicables.

<sup>15</sup> Y compris celles qui proviennent de la vente de stocks provenant de récoltes levées sous le régime du forfait.

<sup>16</sup> La mesure de tolérance prévue au n° 11 de la documentation de base 5 E 2223 du 15 mai 2000, qui prévoit de ne pas tenir compte des recettes forestières pour la détermination du régime d'imposition, reste bien entendu applicable.

- Corrections à la baisse

**76. Abattement de deux tiers sur certaines primes, indemnités ou recettes** : lorsque l'abattement de tout ou partie du cheptel a été imposé à l'éleveur en application de la réglementation sanitaire, il est admis que les indemnités d'abattement ainsi que le produit de la vente de la viande puissent n'être retenus qu'à concurrence d'un tiers pour les animaux à cycle long tels que les vaches laitières, les vaches nourrices (allaitantes), les taureaux, les génisses et, plus généralement, tous les bovins âgés de plus d'un an. Les ovins, caprins et porcins ne sont considérés comme à cycle long, pour l'application de cette mesure, que s'ils sont adultes.

**77.** Il est également admis de ne retenir qu'à concurrence d'un tiers :

- les indemnités d'assurance destinées à compenser une perte d'animaux à cycle long à la suite d'un incendie ou d'une épizootie ;

- les indemnités versées aux ostréiculteurs pour les huîtres à cycle long, victimes d'épizootie, en cas d'éradication imposée par la réglementation sanitaire ;

- le produit de la vente de la viande des vaches laitières abattues sur décision de l'exploitant sous réserve qu'il bénéficie de l'une des primes ou indemnités pour abandon définitif de toute production en vue de la commercialisation de lait ou de produits laitiers instituées dans le cadre de la mise en œuvre de la politique communautaire.

**78. Elevages de type industriel** : il est admis, pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération prévue à l'article 151 septies, d'appliquer un abattement de 30 % au montant des recettes provenant d'élevages pour lesquels le pourcentage moyen du bénéfice brut par rapport aux recettes est inférieur à 20 %.

Cette mesure de tempérament s'applique dans les mêmes conditions que celles prévues par le dernier alinéa de l'article 38 sexdecies A de l'annexe III pour la détermination du régime d'imposition applicable. Les précisions figurant dans la documentation de base 5 E 2222 du 15 mai 2000, n<sup>os</sup> 2 à 10 sont également applicables.

#### IV. Cas des subventions, primes et indemnités

**79.** Pour l'appréciation des seuils de recettes, il convient de distinguer selon que les subventions, primes et indemnités :

- constituent un substitut de produits d'exploitation, c'est-à-dire qu'elles ont pour objet de compenser un manque à gagner, tel que la perte de stocks, ou un surcroît de charges ou encore qu'elles présentent le caractère d'un supplément de prix ;

- ou ont pour objet de compenser la perte d'un élément d'actif immobilisé.

Dans le premier cas, elles doivent être prises en compte pour le calcul des seuils de recettes. Il en est ainsi, par exemple, s'agissant des agriculteurs, des aides communautaires, des indemnités d'assurance versées à la suite d'une calamité frappant les récoltes ou encore des indemnités ou subventions versées aux éleveurs dont le cheptel est victime d'épizootie, sous réserve des précisions apportées ci-avant quant au montant à prendre en compte.

Dans le second cas, les sommes reçues ne sont pas prises en compte.

**80. Subventions et primes d'équipement** : il est fait abstraction des subventions et primes d'équipement pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération des plus-values.

S'agissant des agriculteurs, tel est également le cas de la dotation aux jeunes agriculteurs ou des aides perçues dans le cadre d'un contrat territorial d'exploitation ou d'un contrat d'agriculture durable dès lors qu'elles sont affectées à la création ou l'acquisition d'immobilisations.

**81. Indemnités d'assurance** : les indemnités d'assurance ayant pour objet de compenser la perte d'un élément d'actif immobilisé ne sont pas à prendre en compte pour l'appréciation du franchissement de cette limite. Il en est de même des indemnités destinées à couvrir des frais de réparation d'un tel élément et qui sont immobilisés.

En revanche, il doit être tenu compte, pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération, des indemnités destinées à couvrir des frais de réparation d'un élément d'actif qui constituent des charges déductibles.

Il est précisé que, s'agissant des exploitants agricoles, il doit aussi être tenu compte des indemnités versées à la suite d'une calamité frappant les récoltes ou les animaux sauf lorsque ces derniers sont immobilisés, sous réserve des précisions apportées ci-avant quant au montant à prendre en compte.

**82. Indemnités d'expropriation** : les indemnités versées dans le cadre d'une opération d'expropriation qui relèvent du régime des plus-values professionnelles ne sont pas prises en compte, que les plus-values soient ou non imposables.

Les indemnités qui restent imposables en tant que recettes de l'exploitation doivent bien entendu être prises en compte pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération.

S'agissant des exploitants agricoles, il est toutefois admis que seule la fraction de l'indemnité destinée à compenser la perte de récoltes de l'année de l'expropriation soit retenue pour l'appréciation du franchissement des seuils visés à l'article 151 septies.

**83. Indemnités d'éviction versées en contrepartie de la résiliation de son bail par le bailleur** : les indemnités d'éviction perçues par un exploitant à la suite de la résiliation de son bail par le bailleur ne sont pas prises en compte pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération, le droit au bail de l'entrepreneur ou le droit du fermier à la continuation de son bail rural constituant un élément d'actif par nature de l'entreprise et de l'exploitation agricole.

En revanche, la fraction de l'indemnité qui a pour objet de couvrir des frais engagés par l'exploitant pour le transfert de son exploitation (frais de déménagement et de réinstallation, droits de mutation) ou de compenser la perte temporaire de recettes subies par celui-ci du fait de son éviction doit être prise en compte.

## **B. RECETTES NON PRISES EN COMPTE**

**84.** Pour l'appréciation des seuils de recettes prévus à l'article 151 septies, il est fait abstraction des produits financiers<sup>17</sup> et des recettes exceptionnelles, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

### **I. Recettes exclues propres à certaines entreprises**

**85.** Pour les entreprises relevant des bénéfiques non commerciaux, ne sont pas à prendre en compte :

- les débours (sommes payées par le professionnel pour le compte de son client) et, le cas échéant, les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif ;

- les rétrocessions d'honoraires.

**86.** Pour les entreprises agricoles, il n'est pas tenu compte de la valeur de certains produits prélevés dans l'exploitation. Tel est le cas, à la différence des règles d'appréciation du régime d'imposition applicable (article 38 sexdecies A de l'annexe III), de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués au personnel salarié ou au propriétaire du fonds en paiement du fermage.

Il est par ailleurs admis de ne pas retenir, pour l'appréciation du franchissement de la limite d'exonération :

- les dons de produits agricoles alimentaires à des associations à but non lucratif ;

- les apports de stocks effectués au profit d'un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC).

Cette mesure de tempérament s'applique uniquement aux apports de stocks rémunérés exclusivement par des parts sociales mais ne concerne pas les « apports » qui donnent lieu à un paiement sous une autre forme, notamment une inscription en compte courant ouvert au nom de l'apporteur dans les écritures du groupement, de telles opérations s'analysant en effet comme des ventes et non comme de véritables apports.

### **II. Recettes diverses exclues (toutes activités)**

**87.** Il est admis de ne pas retenir pour l'appréciation des seuils de recettes :

- les indemnités journalières versées en cas d'incapacité de travailler pour cause de maladie ou d'accident intervenu ou non dans le cadre de l'activité professionnelle du contribuable ;

---

<sup>17</sup> Hormis le cas où ces produits constituent l'activité même de l'entreprise ou son activité prépondérante.

- les remboursements de crédit de TVA<sup>18</sup> ;
- les rabais, remises et ristournes d'ordre commercial (en revanche, les ristournes accordées aux coopérateurs, qui constituent des compléments de prix, sont à retenir parmi les recettes à prendre en compte pour l'appréciation de la limite d'exonération) ;
- les escomptes ;
- les versements reçus dans le cadre d'un emprunt souscrit auprès d'un établissement bancaire ou de tiers ou dans le cadre des assurances invalidité ;

### C. DETERMINATION DES RECETTES ANNUELLES

**88.** Le montant des recettes annuelles s'apprécie hors taxe à partir de la moyenne des recettes réalisées au cours des périodes fiscales closes dans les deux années précédant celle de réalisation de la plus-value nette. Ce montant s'apprécie différemment suivant que l'entreprise est soumise aux règles de la comptabilité commerciale ou déclare ses revenus suivant les encaissements reçus.

#### I. Règles applicables aux contribuables soumis à une comptabilité d'engagement

**89.** Conformément au 1<sup>er</sup> alinéa du IV de l'article 151 septies, le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, correspondant aux produits acquis au titre des exercices clos, ramenées le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation des plus-values.

**90.** Il s'agit des contribuables redevables de l'impôt sur le revenu dans la catégorie :

- des bénéficiaires industriels et commerciaux ;
- des bénéficiaires non commerciaux lorsque le contribuable a exercé l'option pour la détermination des créances acquises et des dépenses engagées<sup>19</sup> ;
- des bénéficiaires agricoles, à l'exception des contribuables soumis au régime du forfait.

**91.** Exemples :

1) Un commerçant, qui clôt ses exercices au 31 décembre de chaque année, cède son exploitation le 30 juin 2007. Les recettes réalisées sur les exercices antérieurs s'élèvent à :

- 320 000 € pour l'exercice 2005
- 200 000 € pour l'exercice 2006

Le montant des recettes annuelles à retenir pour l'application de l'article 151 septies s'élève à 260 000 € (320 000 + 200 000 / 2).

2) Le même commerçant a clos trois exercices au cours des années 2005 et 2006 :

- deux exercices en 2005, l'un de 13 mois (clos le 31 janvier), l'autre de 11 mois (clos le 31 décembre)
- un exercice en 2006 de 12 mois (clos le 31 décembre)

---

<sup>18</sup> Et les remboursements forfaitaires dont peuvent bénéficier les agriculteurs qui ne sont pas assujettis à la TVA.

<sup>19</sup> Pour plus de précisions, cf. doctrine exprimée à la documentation de base 5 G 221 du 15 septembre 2000, n<sup>os</sup> 13 et suivants.

Le montant des recettes annuelles à retenir pour l'application de l'article 151 septies doit être calculé comme suit :

Exercices	Recettes de l'exercice (en €)	Retraitement pour ramener les recettes sur douze mois
Exercice clos le 31 janvier 2005	390 000	$390\,000 \times 12/13 = 360\,000$
Exercice clos le 31 décembre 2005	180 000	$180\,000 \times 12/11 = 196\,364$
Exercice clos le 31 décembre 2006	200 000	200 000

La moyenne des recettes à prendre en compte pour le calcul du seuil s'élève donc à :

$$(360\,000 + 196\,364 + 200\,000) / 3 = 252\,121$$

## II. Règles applicables aux contribuables déclarant suivant les recettes encaissées

**92.** Pour les entreprises dont les recettes sont imposées suivant les encaissements, le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes encaissées, appréciées hors taxes, au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values.

**93.** Il s'agit des contribuables redevables de l'impôt sur le revenu dans la catégorie :

- des bénéficiaires non commerciaux à condition que le contribuable n'ait pas exercé l'option pour les règles des créances acquises ;

- des bénéficiaires agricoles soumis au régime du forfait<sup>20</sup>.

Pour ces entreprises, la période d'imposition correspondant à l'année civile, il n'est pas nécessaire de procéder à un retraitement particulier pour le calcul de la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années qui précèdent celle de réalisation de la plus-value.

## III. Cas particulier des anciens loueurs de fonds

**94.** Comme indiqué précédemment (cf. n° 49), il est admis que le délai de cinq ans s'apprécie en cumulant les périodes d'exercice à titre professionnel. Ainsi, une personne qui reprend en direct l'exploitation d'un fonds de commerce qu'elle donnait en location gérance peut cumuler, en se plaçant dans le cadre de cette tolérance et pour le décompte du délai de cinq ans, la période d'exploitation en direct antérieure à la mise en location gérance avec celle écoulee depuis la reprise de l'exploitation en direct.

En revanche, le montant des recettes annuelles s'appréciant en fonction des recettes réalisées les deux exercices précédant celui de la réalisation de la plus-value, le dispositif de l'article 151 septies ne pourra en principe être mis en œuvre que si la cession générant une plus value intervient à compter du deuxième exercice qui suit celui de la reprise ; étant rappelé que les recettes réalisées au cours de l'exercice de reprise devront, le cas échéant, être ramenées à douze mois.

Cependant, lorsque la reprise en direct de l'exploitation a été effectuée moins de deux ans avant la cession, il est admis d'apprécier le seuil de recettes en prenant en considération les recettes du locataire dans les conditions prévues au IV de l'article 151 septies. Dans ce cas, il appartiendra bien entendu au contribuable de pouvoir justifier de la réalité du montant des recettes prises en compte pour apprécier le dépassement ou non des seuils d'exonération.

<sup>20</sup> Pour plus de précisions, il est renvoyé à la doctrine administrative (DB 5 E 2111 du 15 mai 2000).

Sous-section 2 : Règles applicables en cas de pluralité d'activités ou lorsque l'exploitant individuel est par ailleurs associé ou membre d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes

## A. PRINCIPES

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

**96.** Il est également tenu compte des recettes réalisées par les sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 ter et par les groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements.

**97.** Pour l'application de ces règles, la globalisation des recettes est effectuée par catégorie de revenus.

## B. REGLES APPLICABLES EN CAS DE PLURALITE D'ENTREPRISES INDIVIDUELLES

**98.** Les seuils de recettes ouvrant droit au régime d'exonération prévu à l'article 151 septies s'apprécient en totalisant l'ensemble des recettes réalisées par le contribuable à titre individuel et relevant de la même catégorie d'imposition.

**99.** Pour l'application de cette règle, la circonstance que les recettes soient réalisées au sein d'entreprises individuelles distinctes est sans incidence dès lors qu'elles relèvent de la même catégorie d'imposition : bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux ou bénéfices agricoles.

**100.** Pour l'appréciation de la catégorie d'imposition des différentes activités exercées, il est tenu compte de leur régime d'imposition dans une catégorie de bénéfices professionnels et non de leur nature commerciale, libérale ou agricole. Ainsi, les activités considérées comme accessoires à une activité principale et imposées dans la même catégorie que cette activité principale sont prises en compte pour le calcul des recettes de l'entreprise, au même titre que celles issues de l'activité principale.

Il en est ainsi pour :

- les entreprises industrielles ou commerciales qui étendent leur activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux en application des dispositions de l'article 155<sup>21</sup> ;

- 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 ses revenus et, d'autre part, les opérations accessoires à caractère industriel et commercial ou agricole sont directement liées à l'exercice de l'activité libérale et constituent le prolongement de cette dernière<sup>22</sup> ;

- 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 industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, lorsqu'il est tenu compte de ces résultats pour la détermination du bénéfice agricole en application des dispositions des articles 75<sup>23</sup> et 75 A.

## C. CAS DES CONJOINTS EXPLOITANT UNE OU PLUSIEURS ENTREPRISES INDIVIDUELLES

**101.** Il convient de retenir les principes déjà exposés pour le calcul du délai de cinq ans (n<sup>os</sup> 54 et suivants).

---

<sup>21</sup> Pour plus de précisions, cf. la doctrine exprimée à la documentation de base 4 F 113 du 7 juillet 1998.

<sup>22</sup> Pour plus de précisions, cf. la doctrine exprimée à la documentation de base 5 G 1112 du 15 septembre 2000, n<sup>os</sup> 10 et suivants.

<sup>23</sup> Pour plus de précisions, cf. la doctrine exprimée à la documentation de base 5 E 1112 du 15 mai 2000, n<sup>os</sup> 21 et suivants.

Par conséquent, en fonction du régime matrimonial des époux et des modalités d'exploitation, les conjoints peuvent être considérés comme exploitant une ou plusieurs entreprises individuelles. Les recettes prises en compte seront globalisées ou non en fonction de la caractérisation d'une seule ou de plusieurs entreprises individuelles au sein du couple.

**102.** Il est précisé que les recettes ne sont pas globalisées au niveau des époux lorsque des entreprises distinctes sont caractérisées, y compris lorsque les deux entreprises déploient des activités relevant de la même catégorie d'imposition.

#### **D. CAS DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL PAR AILLEURS MEMBRE D'UNE SOCIETE OU D'UN GROUPEMENT DONT LE RESULTAT EST IMPOSE SUIVANT LE REGIME DES SOCIETES DE PERSONNES**

##### I. Principes

**103.** Outre les recettes réalisées dans l'ensemble des activités exercées à titre individuel et imposables dans la même catégorie d'imposition, il convient également de tenir compte de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont l'entrepreneur individuel<sup>24</sup> est associé ou membre à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés ou groupements.

**104.** Le franchissement de la limite d'exonération prévue à l'article 151 septies s'apprécie en totalisant les recettes réalisées à titre personnel par l'associé et les recettes de la société ou du groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou membre à proportion de ses parts ou droits.

**105.** Les règles applicables aux conjoints prévues aux n<sup>os</sup> 105 et 106 sont transposables dans cette situation. Il convient ainsi de totaliser l'ensemble des quotes-parts de recettes réalisées par le groupement ou la société dont les époux sont associés ou membres et les recettes réalisées à titre individuel lorsqu'ils exploitent une seule et même entreprise. Lorsqu'ils disposent d'entreprises distinctes, les quotes-parts de recettes dans la société ou le groupement peuvent être rattachées distinctement à chacune des entreprises exploitées séparément lorsque le régime matrimonial des conjoints permet une telle distinction.

**106.** Que la plus-value soit réalisée à l'occasion de la cession d'éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise individuelle ou de la cession des parts de sociétés ou groupements soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes, il convient de globaliser, sous réserve que les recettes soient imposables dans la même catégorie d'imposition :

- les recettes réalisées par l'entreprise individuelle
- et la quote-part de recettes réalisées par la société ou le groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

Les recettes réalisées par la société ou le groupement sont prises en compte au cours de la même période de référence, c'est-à-dire au titre des exercices clos au cours des deux années précédant celui de réalisation de la plus-value ou au cours des deux années précédant celle de réalisation de la plus-value. Dans le cas où la société ou le groupement aurait clos un exercice d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois, la quote-part de recettes prise en compte doit également être ramenée sur douze mois.

##### II. Cas particulier des plus-values réalisées par les sociétés civiles agricoles

**107.** Il conviendra de se reporter à l'instruction administrative 5 E-3-08 du 11 avril 2008 et à une instruction à paraître dans la série 5 E.

##### III. Précisions s'agissant de la répartition des bénéfices

**108.** La quote-part des recettes des sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est déterminée proportionnellement aux droits du contribuable dans les bénéfices comptables de ces sociétés ou groupements.

---

<sup>24</sup> Ou l'associé d'une société de personnes dans laquelle il exerce son activité professionnelle.

La clef de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de chacun des exercices clos au cours de la période biennale de référence, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition du bénéfice entre les associés avant la date de clôture de ces exercices.

Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et en principe enregistrés avant la clôture de l'exercice.

Par ailleurs, s'il apparaissait que de telles conventions n'ont été conclues que dans le but d'éluider l'impôt, le service serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Sous-section 3 : Règles applicables en cas de plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu

## **A. CAS GENERAL**

**109.** Lorsque les plus-values sont réalisées par une société ou un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, le montant des recettes annuelles s'apprécie au niveau de cette société ou de ce groupement.

**110.** Outre les recettes réalisées par cette société ou ce groupement, il convient également de tenir compte de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont la société ou le groupement est associé ou membre à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés ou groupements.

## **B. CAS PARTICULIERS DES ASSOCIES DE SOCIETES CIVILES AGRICOLES**

**111.** Il conviendra de se reporter à l'instruction administrative 5 E-3-08 du 11 avril 2008 et à une instruction à paraître dans la série 5 E.

# CHAPITRE 3 : PORTEE DE L'EXONERATION

## **Section 1 : Principe**

### Sous-section 1 : Cas général

**112.** L'exonération prévue à l'article 151 septies s'applique aux plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature. Cette règle s'applique quelle que soit la nature de l'activité exercée (industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole).

Les plus ou moins-values sont de même nature lorsqu'elles sont soumises au même régime fiscal, à court terme ou à long terme, conformément aux dispositions des articles 39 duodécies et 39 quindecies.

**113.** Lorsque la compensation fait apparaître une plus-value nette à court terme ou à long terme, celle-ci est exonérée si les conditions d'application de l'article 151 septies sont réunies.

En revanche, lorsque cette compensation fait apparaître une moins-value nette, celle-ci est déductible du résultat imposable dans les conditions de droit commun s'il s'agit d'une moins-value à court terme ou, s'il s'agit d'une moins-value à long terme, imputable sur les plus-values de même nature réalisées au cours des dix exercices suivants.

Il est rappelé que la moins-value nette à long terme réalisée au titre de l'exercice clos lors de la cession ou de la cessation de l'entreprise, ainsi que les moins-values nettes à long terme des exercices précédents qui sont encore susceptibles de faire l'objet d'une imputation, peuvent être déduites du bénéfice de l'exercice de cession ou de cessation pour une fraction de leur montant<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Cf. la doctrine exprimée à la documentation de base 4 B 2244 du 7 juin 1999, n<sup>os</sup> 53 à 56.

Sous-section 2 : Cas des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de certains terrains ou bâtiments  
(rappel)

**114.** Dès lors que les biens entrent dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, c'est-à-dire les terrains à bâtir dont la mutation est dans le champ d'application de la TVA et exonérée de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement (cf. n° 36), la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de tels biens n'entre pas dans la détermination de la plus-value nette exonérée pour l'application de l'article 151 septies.

De même, certaines plus-values de cessions de terres agricoles ou de bâtiments bénéficient d'un régime particulier qui les situe hors du champ de l'article 151 septies (exonération particulière ou imposition suivant le régime des plus-values des particuliers – cf. n°s 39 et suivants).

Sous-section 3 : Cas des plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurances

**115.** Les plus-values réalisées directement à la suite d'expropriation ou de sinistres peuvent être exonérées sur le fondement de l'article 151 septies avant l'expiration du délai de cinq ans. Il en est de même des plus-values réalisées à la suite d'une réduction d'activité ou d'une réorganisation directement due à l'expropriation ou au sinistre. En revanche, dans l'hypothèse où l'entreprise ou la société aurait réalisé au cours de la même période fiscale des plus-values d'une autre nature, celles-ci demeurent imposables dans les conditions de droit commun.

Exemple : A l'occasion de la destruction dans un incendie de l'un des deux magasins qu'il exploitait, M. Z, commerçant dans le prêt-à-porter depuis trois ans, a perçu une indemnité de sa compagnie d'assurances de 50 000 €, représentative de la valeur du droit au bail qui était attaché à ce magasin. Il a perçu en outre une indemnité de 10 000 € représentative de la valeur des installations qu'il avait lui-même aménagées dans le magasin détruit.

La même année, et à la suite de ce sinistre, M. Z a vendu l'entrepôt, attenant au magasin détruit et qui figurait au bilan de son entreprise.

Par ailleurs, M. Z a retiré dans son patrimoine privé les murs de l'autre magasin.

Il est supposé que l'entreprise de M. Z n'a pas réalisé des recettes excédant le seuil ouvrant droit à une exonération totale des plus-values.

Tous ces éléments, cédés ou détruits, ayant figuré au bilan d'exploitation de M. Z, les plus et moins-values de l'exercice sont les suivantes :

- sur le droit au bail : une moins-value de 500 € ;
- sur les installations détruites : une plus-value de 1 500 € ;
- sur l'entrepôt : une plus-value de 3 000 € ;
- sur le retrait dans son patrimoine privé des murs du deuxième magasin: une plus-value de 3 000 €.

Seule la plus-value nette afférente aux plus et moins-values réalisées consécutivement au sinistre peut bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies (plus-value nette de :  $3\,000 + 1\,500 - 500 = 4\,000$  € dans l'exemple). Par conséquent, la plus-value nette réalisée dans le cadre de l'activité économique normale de l'entreprise ou consécutivement à des décisions de gestion de l'exploitant est imposable dans les conditions de droit commun (plus-value nette à long terme de 3 000 € dans l'exemple).

Il est précisé que les plus-values nettes exonérées ou imposables se calculent distinctement par catégorie de plus ou moins-values, suivant qu'elles sont à court ou à long terme.

Sous-section 4 : Cas de l'associé exerçant son activité professionnelle au sens de l'article 151 nonies dans une société visée à l'article 8 ou 8 ter

**116.** En cas de cessation d'activité d'une société visée à l'article 8 ou 8 ter entraînant la cessation d'activité de l'associé y exerçant son activité professionnelle, l'opération se traduit par le transfert de ses droits ou parts de son patrimoine professionnel vers son patrimoine privé à la date de la cessation ou de la cession. Ce transfert constitue le fait générateur d'une plus ou moins-value soumise au régime des plus ou moins-values professionnelles dont le montant est déterminé conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 16 février 2000, n° 133296, SA Ets Quémener) à partir du prix de revient fiscal de ces droits ou parts, lequel tient compte des bénéfices imposés et des déficits comblés ainsi que des déficits déduits et des bénéfices distribués.

A cet égard, lorsque la plus-value réalisée par la société visée à l'article 8 ou 8 ter est exonérée sur le fondement des dispositions de l'article 151 septies, cette plus-value exonérée est néanmoins prise en compte pour la détermination du prix de revient fiscal des droits ou parts de l'associé exerçant son activité professionnelle dans cette société. En pratique, le prix d'acquisition des droits ou parts est majoré du montant de cette plus-value exonérée. Il en est de même en cas de cession de ses droits dans la société qui a réalisé la plus-value exonérée dès lors qu'il y exerçait son activité professionnelle jusqu'à la cession.

## Section 2 : Portée de l'exonération

**117.** Selon le montant des recettes annuelles, la plus-value nette dégagée au titre de la période fiscale considérée bénéficie d'une exonération totale ou dégressive.

### A. REGLES GENERALES

#### I. Exonération totale des plus-values

**118.** La plus-value est exonérée pour la totalité de son montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à :

- 250 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement<sup>26</sup> ou s'il s'agit d'entreprises exerçant une activité agricole (première catégorie d'entreprises visées au a du 1° du II de l'article 151 septies) ;

- 90 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux (seconde catégorie d'entreprises visées au b du 1° du II de l'article 151 septies).

#### II. Exonération dégressive linéaire

**119.** La plus-value est exonérée pour une partie de son montant lorsque les recettes annuelles sont supérieures à 250 000 € et inférieures à 350 000 € pour la première catégorie d'entreprises et lorsque les recettes annuelles sont supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 €, pour la seconde catégorie d'entreprises.

Pour l'application de ces dispositions, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en lui appliquant :

- pour la première catégorie d'entreprises, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 350 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 100 000 € ;

- pour la seconde catégorie d'entreprises, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 126 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 36 000 €.

**120. Exemple :** Une entreprise qui exerce une activité d'achat-revente (première catégorie d'entreprises) a réalisé un montant moyen de recettes annuelles en 2004 et 2005 de 320 000 €. Elle réalise une plus-value nette en 2006 de 40 000 €.

- Calcul du taux d'exonération :  $(350\ 000 - 320\ 000) / 100\ 000 = 30\ \%$

- Montant de la plus-value 2006 exonérée :  $40\ 000 \times 30\ \% = 12\ 000\ \text{€}$  (soit une plus-value restant imposable de 28 000 €).

---

<sup>26</sup> A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 est exclue de cette catégorie la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés.

## B. CAS DES ACTIVITES MIXTES (VENTES/PRESTATIONS DE SERVICES)

**121.** Les 4<sup>ème</sup> et 5<sup>ème</sup> alinéas du 2° du II de l'article 151 septies prévoient des règles spécifiques pour calculer les limites d'exonération des recettes en cas d'activités mixtes, c'est-à-dire lorsqu'un contribuable réalise à la fois des activités :

- de ventes de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fourniture de logement<sup>27</sup> ;
- et des prestations de services autres que la fourniture de denrées ou de logement.

Ces règles ne s'appliquent par hypothèse qu'aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux dès lors que les titulaires de bénéfices agricoles et de bénéfices non commerciaux relèvent respectivement de la première et de la seconde catégorie d'activités définies au a) et b) du 1° du II de l'article 151 septies.

### I. Exonération totale (4<sup>ème</sup> alinéa du 2° du II)

**122.** Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache aux deux catégories définies aux a et b du 1° du II de l'article 151 septies, l'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes est inférieur ou égal à 250 000 € et si le montant des recettes afférentes aux activités autres que celles de la première catégorie est inférieur ou égal à 90 000 €.

### II. Exonération dégressive linéaire (5<sup>ème</sup> alinéa du 2° du II)

**123.** Lorsque les conditions exposées au n° 122 ne sont pas remplies, si le montant global des recettes (toutes activités) est inférieur à 350 000 € et si le montant des recettes afférentes aux activités autres que celles de la première catégorie est inférieur à 126 000 €, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en appliquant le moins élevé des deux taux qui aurait été déterminé dans les conditions fixées au n° 119 si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes au titre d'activités ne relevant que de la première catégorie d'entreprises ou si l'entreprise n'avait réalisé que des activités relevant de la seconde catégorie.

#### **124.** Exemples :

1. Une entreprise commerciale a réalisé les montants de recettes suivants :

Recettes provenant des ventes : 120 000 €

Recettes provenant des prestations de services : 88 000 €

Montant de la plus-value nette : 40 000 €

La plus-value nette est exonérée (recettes globales < 250 000 € et recettes provenant des prestations de services < 90 000 €).

2. La même entreprise a réalisé les montants de recettes suivants :

Recettes provenant des ventes : 200 000 €

Recettes provenant des prestations de services : 120 000 €

Montant de la plus-value nette : 40 000 €

Pour déterminer le taux d'exonération, il convient de procéder à une comparaison entre le taux d'exonération qui s'appliquerait dans le cas où toutes les recettes de l'entreprise correspondraient à des ventes et le taux qui s'appliquerait sur ses seules prestations de services. L'entreprise devra retenir le taux le moins élevé pour déterminer sa plus-value nette exonérée :

- Taux d'exonération applicable dans le cas où toutes les recettes de l'entreprise correspondraient à des ventes :

$$(350\ 000 - 320\ 000) / 100\ 000 = 30\ \%$$

---

<sup>27</sup> A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 est exclue de cette catégorie la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés.

- Taux d'exonération applicable sur les seules prestations de services :

$$(126\ 000 - 120\ 000) / 36\ 000 = 16,67\ \%$$

En retenant le taux d'exonération le plus faible, le montant de la plus-value nette exonérée s'élève à :  
 $40\ 000 \times 16,67\ \% = 6\ 668\ \text{€}$

### III. Précisions sur la délimitation des activités mixtes

**125.** Les règles mentionnées ci-dessus s'appliquent notamment aux entreprises du bâtiment qui fournissent non seulement la main d'œuvre mais aussi les matériaux ou matières premières entrant à titre principal dans l'ouvrage qu'elles réalisent.

Pour apprécier la double limite, il convient que les factures délivrées fassent apparaître distinctement la part relative aux prestations de services et celle afférente aux ventes. Cette pratique, déjà courante chez de nombreux professionnels, paraît la plus expédiente pour apporter la preuve que les limites de chiffre d'affaires sont respectées.

Il est rappelé que les prothésistes dentaires exercent une activité de vente lorsqu'ils fournissent, en sus de la main d'œuvre, les matières premières (métaux, résines, céramiques,...) qui entrent dans la composition des prothèses qu'ils réalisent. En revanche, ils sont des prestataires de services lorsqu'ils utilisent, pour l'essentiel, des matières premières fournies par leurs clients ou effectuent des réparations (RM n° 63756 Roubaud, JO AN 13 juin 2006, p. 6203).

## C. CAS PARTICULIER DE LA CESSION DE MATÉRIELS AGRICOLES OU FORESTIERS PAR DES ENTREPRISES DE TRAVAUX AGRICOLES OU FORESTIERS

**126.** Le III de l'article 151 septies prévoit que 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 à la première catégorie d'entreprises mentionnées au a du 1° du II de l'article précité.

Il est précisé que les règles en vigueur avant la loi de finances rectificative pour 2005 demeurent inchangées. Le décret n° 94-287 du 6 avril 1994, codifié à l'article 41-0 A de l'annexe III, continue donc de régir les modalités d'application de cette mesure<sup>28</sup>.

### I. Champ d'application

#### 1. Travaux agricoles ou forestiers

**127.** L'article 41-0 A de l'annexe III énumère les travaux agricoles ou forestiers au sens de l'article 38 de la loi de finances pour 1994.

Cette liste est limitative.

##### • Travaux agricoles

**128.** Il s'agit des opérations entrant dans l'une des catégories suivantes :

- Labours, préparation et entretien des sols de cultures.

Sont, notamment, concernés à ce titre, les opérations de fertilisation quel que soit le procédé utilisé ainsi que les travaux qui se traduisent par une amélioration durable des sols de cultures : mise en place d'un dispositif de drainage ou d'irrigation, nivellement des sols, suppression des haies etc...

- Semis et plantations

---

<sup>28</sup> Les entrepreneurs de travaux agricoles ou forestiers sont des prestataires de services imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Par suite, l'exonération des plus-values prévue à l'article 151 septies devrait être applicable à celles de ces entreprises dont le montant de recettes annuelles n'excède pas le seuil applicable aux entreprises de seconde catégorie. Toutefois, la loi de finances pour 1994 a prévu de retenir le seuil applicable aux activités de première catégorie pour les plus-values réalisées au cours d'un exercice clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993 lors de la cession de matériels agricoles ou forestiers par les entrepreneurs de travaux agricoles ou forestiers.

- Entretien et traitement des cultures et plantations

Les travaux d'entretien comprennent, notamment, le binage, le sarclage, l'arrosage et la taille des cultures.

- Récoltes

Outre les travaux de fenaison, de moisson, de vendange et de récolte (tubercules, fruits et légumes, etc...) sont notamment visées les opérations de triage, calibrage et ensachage des produits.

- Travaux forestiers

**129.** Il s'agit des opérations entrant dans l'une des catégories suivantes :

- Préparation et entretien des sols.

Cette catégorie comprend notamment les opérations suivantes : enlèvement des souches, labours, sous-solage, ameublissement des sols, traitement chimique, assainissement et épandage d'engrais.

Comme en matière agricole, sont également visés les travaux d'aménagement des forêts ainsi que ceux qui sont destinés à améliorer durablement les sols.

Il s'agit, par exemple, des travaux concourant à la protection des bois contre l'incendie, de ceux entrepris pour combler les marécages, raser les talus ainsi que des opérations destinées à l'installation de système de drainage ou la construction de voies de desserte.

- Plantations et replantations.

- Exploitation des bois : abattage, ébranchage, élagage, éhouppage, travaux précédant ou suivant normalement ces opérations, notamment débroussaillage et nettoyage des coupes.

- Lorsqu'ils sont effectués sur le parterre de la coupe, travaux de façonnage, de conditionnement du bois, de sciage et de carbonisation.

- Enlèvement jusqu'aux aires de chargement.

## 2. Entreprises concernées

**130.** Il est rappelé que les dispositions de l'article 151 septies s'appliquent uniquement aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu. Les entreprises de travaux agricoles ou forestiers concernées sont donc uniquement les entreprises individuelles et les sociétés mentionnées à l'article 8, dont les résultats sont déterminés selon les règles des bénéficiaires industriels et commerciaux.

- Nature de l'activité

**131.** Conformément à l'article 41-0 A de l'annexe III, les entrepreneurs de travaux agricoles ou forestiers s'entendent de ceux qui effectuent à titre principal, pour le compte de tiers exploitants agricoles ou forestiers, les travaux énumérés à ce même article.

Par suite, les dispositions du III de l'article 151 septies sont applicables aux entreprises qui réalisent des travaux et non à celles qui se bornent à louer aux exploitants agricoles et forestiers le matériel nécessaire à leur exécution.

Les travaux agricoles ou forestiers mentionnés à l'article 41-0 A de l'annexe III doivent être exécutés au profit des seuls exploitants agricoles ou forestiers. En outre, il sera admis que les travaux réalisés par les entrepreneurs au profit des collectivités locales dans le cadre de l'exploitation ou de l'entretien de leur domaine, y soient assimilés. Par ailleurs, les travaux pourront être facturés à une coopérative agricole sous réserve que l'entrepreneur puisse démontrer que la coopérative a bien refacturé cette prestation à un exploitant agricole ou forestier.

- Exercice à titre principal de l'activité d'entrepreneur de travaux agricoles ou forestiers

**132.** Les entreprises visées au III de l'article 151 septies doivent exercer à titre principal l'activité éligible. Cette prépondérance s'apprécie au niveau du chiffre d'affaires.

Conformément à l'article 41-0 A de l'annexe III, l'activité d'entrepreneur de travaux agricoles ou forestiers doit procurer de manière constante à l'entreprise plus de 50 % de son chiffre d'affaires annuel hors taxes. Le chiffre d'affaires que réalise l'entrepreneur avec sa propre exploitation n'est pas pris en compte pour le calcul de ce seuil.

À titre de règle pratique, cette condition sera considérée comme satisfaite si elle est respectée au cours des périodes fiscales closes dans les deux années précédant celle de la réalisation de la plus-value c'est à dire au cours de la période de référence retenue pour la détermination des recettes annuelles (cf. n°92).

### **3. Matériels concernés**

**133.** Aux termes de l'article 41-0 A de l'annexe III, les matériels de travaux agricoles ou forestiers s'entendent des biens d'équipement exclusivement affectés à la réalisation des travaux agricoles ou forestiers tels qu'ils sont définis à ce même article.

**134.** Sont, par conséquent, exclus :

- les éléments de l'actif immobilisé, autres que les biens d'équipement, qu'ils soient ou non nécessaires à l'exploitation : fonds de commerce, autres éléments incorporels, immeubles etc. ;

- les biens d'équipement qui ne sont pas exclusivement affectés à la réalisation des travaux agricoles ou forestiers. Il s'agit des biens :

- qui ne concourent pas directement à la réalisation des opérations en cause tels le matériel de bureau ou l'outillage utilisé à la réparation des machines ;

- qui sont, même accessoirement, utilisés pour la réalisation d'opérations ne revêtant pas le caractère de travaux agricoles ou forestiers au sens de l'article 1<sup>er</sup> du décret précité.

Les entreprises qui exercent concomitamment une activité d'entrepreneur de travaux agricoles ou forestiers et une autre activité ne pourront donc bénéficier de ces dispositions qu'à l'occasion de la cession des seuls matériels exclusivement affectés à l'activité d'entrepreneur de travaux agricoles ou forestiers.

**135.** Cela étant, les travaux agricoles ou forestiers énumérés à l'article 41-0 A de l'annexe III, sont de la nature de ceux qui sont exécutés directement par les exploitants agricoles ou forestiers.

Par conséquent, lorsqu'un même contribuable exerce, à titre principal, l'activité d'entrepreneur de travaux agricoles ou forestiers et, accessoirement, celle d'exploitant agricole ou forestier, il ne perd pas le bénéfice des nouvelles dispositions lors de la cession des matériels agricoles ou forestiers inscrits à l'actif de l'activité commerciale au seul motif que ces derniers seraient accessoirement affectés à la réalisation de travaux agricoles ou forestiers dans le cadre de l'exploitation agricole ou forestière.

## **II. Modalités d'application**

### **1. Cession des matériels agricoles ou forestiers**

- Condition tenant au montant de recettes

**136.** Les plus-values résultant de la cession des biens en cause sont exonérées lorsqu'elles sont réalisées par les entrepreneurs de travaux agricoles ou forestiers concernés dont le montant des recettes annuelles au sens de l'article 151 septies est inférieur ou égal à 250 000 € pour l'application de l'exonération totale ou supérieur à 250 000 € et inférieur à 350 000 € pour l'application de l'exonération partielle dégressive.

- Autres conditions

**137.** Le bénéfice des nouvelles dispositions est également subordonné au respect des autres conditions mentionnées à l'article 151 septies.

Il en résulte, notamment, que l'exonération des plus-values provenant de la cession de matériels agricoles ou forestiers est subordonnée à la condition que l'entrepreneur de travaux agricoles ou forestiers ait exercé son activité depuis au moins 5 ans.

## 2. Cession des autres éléments d'actif

**138.** Les conditions d'exonération des plus-values provenant de la cession des éléments d'actif immobilisé, autres que les matériels agricoles ou forestiers, sont les mêmes qu'une entreprise imposable dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux relevant de la seconde catégorie d'entreprises.

### CHAPITRE 4 : COMBINAISON DU RÉGIME PRÉVU À L'ARTICLE 151 SEPTIÈMES AVEC LES AUTRES RÉGIMES D'EXONÉRATION, D'ABATTEMENT OU DE REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES

**139.** L'application du régime prévu à l'article 151 septies ne peut pas se cumuler avec l'application du dispositif d'exonération prévu à l'article 238 quinquies (exonération en cas de transmission d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés dont la valeur n'excède pas certains montants) ou des dispositifs de report d'imposition prévus aux articles 41 (transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle), 93 quater I ter (apports de brevets ou assimilés à une société par une personne physique), 151 octies (apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société), 151 octies A (restructurations de sociétés civiles professionnelles) et 151 octies B (apports de titres). L'option pour l'un de ces régimes est donc exclusive de la présente exonération.

**140.** Elle peut, en revanche, se cumuler avec les régimes prévus aux articles 151 septies A et 151 septies B :

- l'article 151 septies A permet d'exonérer les plus-values réalisées à l'occasion du départ à la retraite de l'exploitant ;
- l'article 151 septies B aménage un abattement pour durée de détention sur les plus-values à long terme afférentes à des immeubles d'exploitation.

**141.** Lorsqu'une entreprise qui réalise des plus-values peut bénéficier d'une exonération totale des plus-values sur le fondement de l'article 151 septies, compte tenu notamment de son niveau de recettes, le cumul entre le présent dispositif et d'autres régimes ne présente pas d'intérêt, que ce soit pour l'impôt sur le revenu ou pour les prélèvements sociaux afférents à ces plus-values.

En revanche, lorsque l'entreprise n'a droit qu'à une exonération partielle sur le fondement de l'article 151 septies, la question du cumul prend une importance particulière.

De manière générale, il est recommandé, lorsque ces régimes peuvent se cumuler, de les appliquer dans l'ordre suivant (du plus spécifique vers le plus général) : d'abord celui prévu à l'article 151 septies B (abattement pour durée de détention), puis celui de l'article 151 septies A (exonération en cas de départ à la retraite) et enfin l'exonération de l'article 151 septies.

**142.** Le 5 juin 2007, M. A cède, à l'occasion de son départ à la retraite, son entreprise individuelle dans laquelle il exerçait une activité industrielle depuis plus de 5 ans. Les plus et moins-values réalisées à l'occasion de cette cession se décomposent comme suit :

- Terrains (détenus depuis plus de 15 ans) : plus-value à long terme de 500 000 €
- Constructions (détenues depuis 10 années révolues) : plus-value
  - à court terme de 200 000 €
  - à long terme de 800 000 €
- Matériel industriel : plus-value
  - à long terme de 50 000 €
  - à court terme de 50 000 €
- Matériel de bureau : moins-value à court terme de 20 000 €

Les terrains et constructions sont affectés exclusivement à l'exploitation

Le montant des recettes annuelles (moyenne des deux exercices de douze mois précédant l'exercice de cession) réalisées par l'entreprise s'élève à 272 000 €.

Compte tenu du niveau de recettes, le contribuable ne peut prétendre qu'à l'exonération dégressive partielle des plus-values en application de l'article 151 septies.

**143.** Pour l'application cumulée des trois régimes (151 septies, 151 septies A et 151 septies B), il convient d'appliquer d'abord l'abattement pour durée de détention sur les immeubles d'exploitation :

- sur les terrains détenus depuis plus de 15 ans, l'article 151 septies B ouvre droit à une exonération totale sur la plus-value à long terme (abattement de 100 % sur la plus-value de 500 000 €).

- s'agissant des constructions détenues depuis 10 années révolues, la plus-value à long terme fait l'objet d'un abattement de 50 % (400 000 €).

Sur les éléments immobiliers, demeurent donc imposables à ce stade :

- une plus-value à court terme de 200 000 € ;

- une plus-value à long terme de 400 000 € .

**144.** Dans un second temps, l'application de l'article 151 septies A permet d'exonérer la plus-value de 100 000 € dégagée sur le matériel industriel (court et long terme). En revanche, l'article 151 septies A est sans incidence sur :

- les prélèvements sociaux assis sur les plus-values à long terme (50 000 €) ;

- les plus-values immobilières, à court ou à long terme (200 000 et 400 000 €).

**145.** Enfin, en application des dispositions prévues à l'article 151 septies, la plus-value nette qui reste imposable peut bénéficier d'une exonération partielle compte tenu du niveau de recettes de l'entreprise :

- Calcul du taux d'exonération :  $(350\ 000 - 272\ 000 / 100\ 000) = 78\ %$

- Détermination des plus et moins-values à court et long terme nettes :

- plus-value nette à court terme :  $200\ 000 - 20\ 000 = 180\ 000\ €$  ;

- plus-value nette à long terme : 400 000 €.

- Application du taux d'exonération aux plus-values nettes :

- plus-value nette à court terme exonérée :  $(180\ 000 \times 78\ %) = 140\ 400\ €$  ;

- plus-value nette à long terme exonérée :  $(400\ 000 \times 78\ %) = 312\ 000\ €$ .

- Demeurent imposables à l'impôt sur le revenu ainsi qu'aux prélèvements sociaux :

- plus-value nette à court terme :  $180\ 000 - 140\ 400 = 39\ 600\ €$  ;

- plus-value nette à long terme :  $400\ 000 - 312\ 000 = 88\ 000\ €$ .

- Enfin, il est précisé que, pour l'assiette des prélèvements sociaux restant dus après application de l'article 151 septies A, le taux d'exonération applicable en vertu de l'article 151 septies peut être retenu.

Par conséquent, cette assiette pourra faire l'objet d'un abattement complémentaire de 78 % et sera ainsi ramenée à :  $50\ 000 - (50\ 000 \times 78\ %) = 11\ 000\ €$

**146.** Au total, après application cumulée des articles 151 septies, 151 septies A et 151 septies B, les plus-values taxables s'élèvent :

- à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux :

- à une plus-value nette à court terme de 39 600 €

- à une plus-value nette à long terme de 88 000 €

- aux seuls prélèvements sociaux, une plus-value à long terme résiduelle de 11 000 €.

## CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR

**147.** Ces dispositions s'appliquent :

- aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 ;
- et aux plus-values réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**148.** Pour les exercices ouverts en 2005 et clos en 2006, les contribuables ont le choix d'appliquer l'article 151 septies soit dans sa rédaction avant modification par la loi de finances rectificative pour 2005 soit dans sa nouvelle rédaction.

Ainsi, notamment, un loueur de fonds qui a clos un exercice, ouvert en 2005, dans le courant de l'année 2006 peut bénéficier, si les conditions sont satisfaites, de l'exonération prévue à l'article 151 septies dans sa rédaction antérieure à celle issue de la loi de finances rectificative pour 2005. En revanche, à compter des exercices ouverts en 2006, la nouvelle rédaction de l'article 151 septies ne permet plus au même loueur de fonds de bénéficier de la présente exonération.

DB supprimée : 4 B 213, 5 E 3223 n<sup>os</sup> 47 à 61 et 5 G 244 n<sup>os</sup> 59 à 67 ;

BOI supprimés : 4 B-2-01, 4 B-3-04, 5 E-9-01, 5 E-3-04 et 5 G-6-04.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT