

Actualité premier trimestre 2012

Législation et doctrine

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOSITION DES RÉSULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

Rémunérations d'intermédiaires commerciaux liées à des ventes de programmes immobiliers

La plupart des entreprises de promotion immobilière comptabilisent les frais de commercialisation de leurs programmes immobiliers versés à des intermédiaires en charges constatées d'avance (CCA) jusqu'à la livraison du bien.

Fiscalement, les honoraires versés par des promoteurs à des tiers chargés de la commercialisation sont déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel la vente a été signée.

Face à la position de l'administration fiscale et à la diversité des pratiques comptables du secteur, l'ANC préconise un statu quo, dans l'attente d'une étude d'impact complète.

[\(Rescrit 2012/23 \(FE\) du 27 mars 2012\)](#)

Plus-values des petites entreprises : tolérance pour l'appréciation du seuil de CA

Les entreprises qui exercent leur activité à titre professionnel pendant au moins 5 ans peuvent bénéficier d'une exonération totale ou partielle de leurs plus-values réalisées au cours ou en fin d'exploitation lorsque leurs recettes n'excèdent pas certains seuils (CGI art. 151 septies).

Pour les plus-values réalisées au cours d'exercices clos à compter du 30 décembre 2011, le montant des recettes annuelles à retenir pour l'appréciation des seuils d'exonération s'entend de la moyenne des recettes réalisées au titre des exercices clos au cours des 2 années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values.

Avant cette date, les 2 années civiles retenues étaient celles qui précèdent la date d'ouverture de l'exercice de réalisation des plus-values, et non celles qui précèdent la date de clôture de l'exercice.

Par tolérance, l'administration admet que les plus-values réalisées par les contribuables qui ont retenu la nouvelle règle avant sa date d'entrée en vigueur ne donneront lieu à aucun rappel d'impôt. Cette tolérance s'appliquera également, sur demande des contribuables, aux contentieux en cours et non définitifs à la date de parution de l'instruction. Néanmoins, cette mesure de tolérance ne prive pas les exploitants de



réclamer à leur profit l'application de la règle antérieure par voie de réclamation contentieuse déposée au service des impôts des entreprises compétent dans les délais de réclamation.

[\(BO 5 K-1-12, instruction du 2 mars 2012\)](#)

Réévaluation des parts de SCI par une société soumise à l'IS

L'administration précise qu'il convient de faire application de la jurisprudence « Quemener » (CE 16 février 2000, n° 133296) dans le cas suivant : une société A soumise à l'IS détient des parts de SCI relevant du régime fiscal des sociétés de personnes qui réévaluent leurs immeubles. L'écart de réévaluation en résultant est imposable au niveau de la société A, au prorata de ses droits dans les SCI. La société A procède ensuite à la réévaluation de ses propres actifs, y compris les parts des SCI.

Cette tolérance s'applique sous réserve que l'ensemble des correctifs prescrits par cette jurisprudence soit opéré (prix de revient des parts déterminé à partir du prix d'acquisition majoré du montant des bénéfices imposés et des pertes comblées et minoré des bénéfices distribués et des pertes déduites).

Pour le calcul ultérieur des plus ou moins-values de cession des parts des SCI, il doit être fait application de cette même jurisprudence en tenant compte des seuls correctifs apparus depuis son application au cas présent.

[\(Rescrit 2012/12 \(FE\) du 28 février 2012\)](#)

IS à 19 % : plus-values de cession d'immeuble à certaines sociétés foncières

Les plus-values nettes de cession d'un immeuble, de certains droits réels portant sur un immeuble ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière, réalisées jusqu'au 31 décembre 2011 au profit de certaines sociétés d'investissements (SIIC, SPPICAV, SCPI) sont soumises à l'IS au taux de 19 % (CGI art. 210 E). Le régime a été étendu aux plus-values nettes dégagées en 2011 à l'occasion de la cession d'un immeuble ou de certains droits réels immobiliers au profit d'une société effectuant des opérations de crédit-bail immobilier, qui concède immédiatement la jouissance de ces biens ou droits à une société immobilière éligible. Par ailleurs, de nouveaux événements sont ajoutés à la liste des événements réputés ne pas rompre l'engagement de conservation pris par la société cessionnaire. L'ensemble de ces nouvelles règles est commenté par l'administration.

[\(BO 4 H-1-12 ; instruction du 30 janvier 2012\)](#)

Exonération des plus-values de cession de bateaux affectés au transport fluvial

Les plus-values de cessions de bateaux de navigation intérieure affectés au transport de marchandises réalisées à compter du 1^{er} janvier 2012 bénéficient d'une exonération (CGI art. 238 sexdecies).

Pour bénéficier du régime, le cédant doit notamment avoir acquis, au cours du dernier exercice, ou avoir pris l'engagement d'acquérir dans un délai de 24 mois à compter de la cession, pour les besoins de son exploitation, un ou des bateaux de navigation intérieure, neufs ou d'occasion, affectés au transport de marchandises à un prix au moins égal au prix de cession.

Par ailleurs, le bateau acquis en remploi doit remplir l'une des conditions suivantes :

- sa construction est achevée depuis 20 ans au plus et il doit avoir été construit à une date plus récente que le bateau cédé ;
- il répond à des conditions de capacité supplémentaire.

Le montant total de l'exonération accordée ne peut excéder 100 000 € par cession et il est soumis au plafond des aides de minimis.

(BO 4 B-1-12 ; instruction du 14 mars 2012)

Échange de biens immobiliers avec l'État ou une collectivité publique

Les plus-values réalisées par une entreprise lors de l'échange de biens immobiliers avec l'État ou une collectivité publique font l'objet sur option et sous certaines conditions d'un étalement ou d'un report d'imposition selon la nature des biens échangés (CGI art. 238 octies C). Ces dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées au cours d'exercices clos à compter du 30 décembre 2011.

Le cédant peut être une entreprise soumise à l'IR ou à l'IS. Quant au cessionnaire, il doit être soit l'État, soit une collectivité publique.

Les biens éligibles sont les biens immobiliers bâtis ou non bâtis inscrits à l'actif de l'entreprise, affectés ou non à son exploitation ainsi que les droits réels immobiliers.

Le bien remis à l'échange par l'entreprise doit être affecté, par l'État ou la collectivité publique, à la réalisation d'un ouvrage d'intérêt collectif.

En cas de versement d'une soulte lors de l'échange, deux conditions doivent être respectées pour que le dispositif du différé d'imposition s'applique.

Les plus-values réalisées lors de l'opération d'échange sont affectées aux biens reçus en échange, au prorata de la valeur vénale de ceux-ci à la date de l'échange.

La plus-value affectée à un bien ou à un droit non amortissable fait l'objet d'un report d'imposition et est imposée lors de la cession de ce bien ou de ce droit ou, le cas échéant, lorsque le droit prend fin.

La plus-value affectée à un bien ou à un droit amortissable est réintégrée au résultat imposable au fur et à mesure de l'amortissement du ou des biens ou droits auxquels la plus-value est affectée.



L'option pour le différé d'imposition est matérialisée sous peine de sanction par la production d'un état 2093 SD qui doit être joint à la déclaration de résultat pour chacune des années d'application du dispositif.

[\(BO 4 B-2-12 ; instruction du 15 mars 2012\)](#)

Bénéfices provenant d'exploitations outre-mer : effets de la suppression de l'abattement

L'administration tire les conséquences de la suppression de l'abattement du tiers sur les résultats des exploitations situées outre-mer, pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2011, au regard des déficits reportables et des plus-values en report et en sursis d'imposition.

Les déficits subis au cours des exercices clos avant le 31 décembre 2011 ne sont imputables sur les résultats des exercices clos à compter de cette date qu'à concurrence des 2/3 de leur montant.

Lorsque le report d'imposition d'une plus-value prend fin au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2011, la plus-value n'est taxable qu'à hauteur des 2/3 de son montant. En revanche, lorsqu'un sursis prend fin au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2011, le montant imposable est déterminé dans les conditions de droit commun.

[\(BO 4 H-2-12 ; instruction du 2 mars 2012\)](#)

Activité photovoltaïque et exonération entreprises nouvelles

Une SARL nouvellement créée pour la vente d'électricité photovoltaïque qu'elle produit est susceptible de bénéficier du régime d'exonération « entreprises nouvelles » (CGI art. 44 sexies) dès lors que, exerçant une activité entrant dans le champ d'application de ce régime, elle satisfait la condition tenant au caractère nouveau de l'activité. Le fait que la société se trouve dans une situation de dépendance économique vis-à-vis d'EDF eu égard aux contraintes qui lui sont imposées et qui résultent du contrat de vente exclusive signé avec EDF ne permet pas de considérer que la société a été créée dans le cadre de l'extension de l'activité préexistante d'EDF.

[\(Rescrit 2012/02 \(FE\) du 17 janvier 2012\)](#)

Définition des opérations de recherche éligibles au CIR

Une instruction précise la définition des opérations de R&D ouvrant droit au crédit d'impôt recherche. Elle s'appuie sur le Manuel de Frascati élaboré par l'OCDE. Des exemples sectoriels illustrent la démarche qui doit être conduite par l'entreprise pour déterminer si elle réalise des activités de R&D. Un schéma résume la démarche que l'entreprise peut utilement suivre pour identifier des travaux de R&D à partir de ses projets d'innovation et ainsi s'assurer de l'éligibilité de ses activités au CIR. Les frontières du développement expérimental sont également précisées.

Cette instruction se substitue à la doctrine existante.

[\(BO 4 A-3-12 ; instruction du 21 février 2012\)](#)

Crédit d'impôt recherche 2011 : nouvelles règles d'assiette et de calcul

L'administration a commenté les règles qui s'appliquent pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2011.

Le montant des dépenses de fonctionnement à retenir est fixé à 75 % de la dotation aux amortissements des immobilisations affectées aux activités de recherche, à 50 % des dépenses de personnel ainsi qu'à 50 % des rémunérations supplémentaires et justes prix. Les dépenses confiées à des organismes de recherche privés sont retenues dans la limite de 3 fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt.

Les rémunérations versées à des intermédiaires pour des prestations de conseil rendues en vue de l'octroi du CIR sont, dans certains cas, exclues de sa base de calcul.

Les taux de 50 % et 40 % applicables les 1^{re} et 2^e années d'application du CIR sont abaissés respectivement à 40 % et 35 %.

Les entreprises qui engagent plus de 100 M€ de dépenses de recherche sont tenues de produire, sous peine de sanctions, un état descriptif de leurs travaux de recherche en cours.

Les PME peuvent obtenir le remboursement immédiat de leur CIR.

Les entreprises en difficulté n'ont plus à déduire du montant de leur créance de CIR remboursée l'intérêt légal.

Les entreprises créées depuis moins de deux ans qui demandent le remboursement immédiat de leur créance de CIR doivent produire certaines pièces justificatives.

[\(BO 4 A-1-12 ; instruction du 27 janvier 2012\)](#)

Crédit d'impôt « éco-prêt à taux zéro »

L'administration commente les aménagements apportés par l'article 81-II de la loi de finances pour 2012 au dispositif du crédit d'impôt relatif à l'éco-prêt à taux zéro, à savoir :

- pour les offres de prêt émises à compter du 1^{er} janvier 2012, le cumul de l'éco-prêt à taux zéro et du crédit d'impôt sur le revenu au titre du développement durable (CIDDD) est possible sous certaines conditions de ressources ;
- pour les offres de prêt émises à compter du 1^{er} avril 2012, la durée maximale de remboursement de l'éco-prêt à taux zéro est fixée à 120 mois et portée à 180 mois s'agissant des prêts destinés à financer des travaux répondant à certaines conditions ;
- pour les offres de prêt émises à compter du 1^{er} avril 2012, la rédaction des dispositions relatives à la méthode de calcul du crédit d'impôt relatif à l'éco-prêt à taux zéro est alignée sur celle du prêt à taux zéro.

[\(BO 4 A-5-12 ; instruction du 14 mars 2012\)](#)

Crédit d'impôt « PTZ+ »

L'administration commente le dispositif de prêt à taux zéro dénommé « PTZ+ » applicable aux offres de prêts ne portant pas intérêts qui sont émises à compter du 1^{er} janvier 2011. Cette instruction commente aussi les aménagements apportés à ce dispositif, à savoir :

- Le placement du dispositif sous condition de ressources ;
- lorsque le logement est neuf, les prêts émis à compter du 1^{er} janvier 2013 sont octroyés sous condition de performance énergétique ;
- lorsque le logement est ancien, les prêts sont octroyés sous condition de vente du parc social à ses occupants, sous certaines conditions.

[\(BO 4 A-6-12, instruction du 27 mars 2012\)](#)

Transformation d'une entreprise en EIRL facilitée

Un décret entré en vigueur le 1^{er} février 2012 garantit la neutralité fiscale du passage entre le statut d'entrepreneur individuel et celui d'EIRL restant assujetti au régime réel et à l'IR et fournit aux professionnels une définition claire des biens « nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle » inscrits au patrimoine d'affectation.

Ce décret concrétise les aménagements favorables apportés au régime fiscal de l'EIRL par la 1^{re} loi de finances rectificative pour 2011. Il garantit ainsi à l'entrepreneur individuel exerçant une activité antérieure, et restant assujetti au régime d'imposition réel et à l'IR, la neutralité fiscale du passage au régime de l'EIRL, en évitant que l'affectation d'éléments constitutifs du patrimoine ne génère des plus-values taxables.

Les biens ainsi affectés à l'EIRL sont ceux nécessaires à l'activité professionnelle, c'est-à-dire les biens qui, par nature, ne peuvent être utilisés que dans le cadre de cette activité. Dans la déclaration d'affectation résultant de la transformation d'une entreprise en EIRL, l'entrepreneur déclare la valeur nette comptable (VNC) de ces biens, là encore afin d'éviter la taxation des éventuelles plus-values (différences entre valeur d'utilité et VNC des biens transférés et affectés).



En cas de transfert de siège social ou de changement d'adresse, les tiers doivent dorénavant être informés du lieu où ont été déposés la déclaration d'affectation et les comptes annuels ou les documents assimilés.

Par ailleurs, l'instruction définitive traitant du régime fiscal de l'EIRL est publiée. Comme prévu, pour les EIRL créées avant le 30 juillet 2011, les impositions dues à cette date restent exigibles puisque les assouplissements du régime n'ont pas d'effet rétroactif. Parallèlement, les éventuels abattements, exonérations, reports et sursis d'imposition afférents à ces impositions demeurent acquis à l'entrepreneur individuel.

Pour les EIRL ayant opté pour l'IS, l'administration précise que les cotisations obligatoires dues sur les sommes que l'entrepreneur s'attribue en rémunération de son activité professionnelle sont déductibles, y compris pour leur fraction assise sur les dividendes et les intérêts des sommes versées sur un compte courant.

Des précisions pratiques sont également apportées sur les modalités d'option pour l'assimilation à une EURL/EARL (valant option irrévocable pour l'IS) ainsi que sur les impositions de CET et TVS.

[\(BO 4 A-4-12, instruction du 9 mars 2012\)](#)

[\(Décret 2012-122 du 30 janvier 2012, JO du 31, p. 1761\)](#)

Contribution exceptionnelle d'IS de 5 % : nouvelles précisions

Les sociétés qui réalisent plus de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires sont assujetties à une contribution exceptionnelle (et temporaire en principe) égale à 5 % du montant de l'IS, au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2013.

Dans son instruction, l'administration apporte les précisions suivantes :

- les entreprises nouvelles qui entrent dans le champ d'application de la contribution exceptionnelle en sont dispensées pour leur première année d'activité ;
- les personnes morales soumises à l'IS associées de sociétés exonérées de la contribution exceptionnelle sont redevables de cette dernière, y compris sur la quote-part de résultat leur revenant ;
- en cas d'exercice différent de 12 mois, les règles de proratisation du CA à retenir pour l'appréciation du seuil de 250 M€ sont définies ;
- les dividendes et les débours ne sont pas pris en compte pour l'appréciation du seuil de 250 M€ ;
- la contribution exceptionnelle peut être acquittée par imputation des crédits d'impôt attachés à des revenus de source étrangère lorsque les conventions autorisent leur imputation sur l'IS et les impôts de même nature dus en France ;
- la contribution exceptionnelle ne vient pas en diminution du bénéfice net retenu pour le calcul de la formule légale applicable à la participation des salariés.

[\(BO 4 L-3-12 ; instruction du 27 mars 2012\)](#)



Cession ou cessation d'entreprise relevant des BIC : 45 jours pour aviser l'administration

Lorsqu'une entreprise soumise à l'IR dont les résultats relevant des BIC ou des BA sont imposés d'après un régime réel est cédée ou cesse son activité, elle dispose d'un délai ramené de 60 jours à 45 jours pour aviser l'administration (CGI art. 201-1). Le délai de 45 jours s'applique aux cessions de fonds de commerce ayant fait l'objet d'un acte signé à compter de la publication de la loi.

La loi ne modifie pas le délai de 60 jours dont disposent les contribuables pour faire parvenir à l'administration la déclaration de leur bénéfice réel accompagnée d'un résumé de leur compte de résultat (CGI art. 201-2).

De même, pour les contribuables soumis au régime micro BIC qui cessent leur activité en cours d'année, le délai de 60 jours pour faire parvenir leur déclaration à l'administration n'est pas modifié (CGI art. 201-3 bis).

[\(Loi relative à la simplification du droit n°2012-387 du 22 mars 2012, JO du 23, p. 5226, art. 3-V\)](#)

Intégration fiscale : récents aménagements

L'instruction du 5 mars 2012 commente divers aménagements législatifs introduits depuis 2009 et notamment ceux consécutifs à la jurisprudence « Papillon ». À cet égard, les groupes qui intègrent des sous-filiales via des sociétés dites « intermédiaires » peuvent demander jusqu'au 10 juillet 2012 l'application rétroactive du régime au titre des exercices clos entre le 1^{er} septembre 2004 et le 30 décembre 2009.

[\(BO 4 H-4-12, instruction du 5 mars 2012\)](#)

Liberté de répartition de la charge d'impôt dans un groupe intégré

L'administration a publié l'instruction définitive qui consacre le principe selon lequel les groupes peuvent répartir à leur gré la charge d'impôt entre leurs membres, sous réserve que cette répartition ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société, ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires.

À cet effet, par rapport à son projet d'instruction, l'administration précise que la répartition de la charge des contributions entre les sociétés du groupe peut conduire à faire supporter à une filiale une charge d'impôt supérieure à la charge d'impôt qu'elle aurait dû supporter, sous réserve de ne pas constituer un acte anormal de gestion et de ne pas léser les droits des associés ou actionnaires minoritaires.

En outre, le montant de l'indemnité versée à une société déficitaire qui sort du groupe ne peut en principe excéder celui résultant de l'évaluation du préjudice subi par cette société du fait de l'attribution définitive de ses déficits mais également, précise l'instruction, de

l'attribution, le cas échéant, de ses réductions d'impôt, crédits d'impôt et avoirs fiscaux à la société mère durant la période d'appartenance de cette société déficitaire au groupe.

[\(BO 4 H-3-12, instruction du 2 mars 2012\)](#)

Cession des titres d'une société membre du groupe le dernier jour de l'exercice

La cession totale ou partielle des titres d'une filiale ou toute opération à l'issue de laquelle le capital d'une filiale n'est plus détenu par la société mère à 95 % au moins entraîne la sortie de ladite filiale du périmètre d'intégration fiscale à compter de la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel cet événement se produit.

Néanmoins, lorsque les titres de la filiale sont cédés le dernier jour de l'exercice, cette filiale peut être maintenue dans le groupe au titre de cet exercice, sous réserve qu'elle remplisse toutes les autres conditions pour être intégrée.

[\(Rescrit 2012/20 \(FE\) du 27 mars 2012\)](#)

Une division d'actions dans le délai de 2 ans ne met pas fin au régime mère-fille

Pour être éligibles au régime des sociétés mères, les titres de participation doivent être conservés pendant un délai de 2 ans qui court à compter de l'inscription en comptabilité (doc. adm. 4 H-2112-63). Une opération de restructuration visant à diviser les actions d'une société, qui se traduit par un échange de titres, met fin, en principe, à ce délai de conservation (c. com. art. L. 228-6) et conduit donc à la remise en cause de l'exonération si cette opération intervient dans le délai de 2 ans.

Par tolérance, la division d'actions n'interrompt pas le délai de conservation, sous réserve que l'opération n'emporte modification ni des droits ou obligations des associés, ni de la valeur comptable pour laquelle les titres de la société réalisant cette opération figurent à l'actif du bilan des associés concernés et qu'il n'y ait aucun écart entre la valeur fiscale des titres et leur valeur comptable.

[\(Rescrit 2012/19 \(FE\) du 3 avril 2012\)](#)

Nouveau régime fiscal des mutuelles

Une instruction administrative précise les modalités de détermination du caractère lucratif ou non lucratif des activités exercées par les mutuelles et leurs unions.

Si leur gestion n'est pas désintéressée ou lorsqu'ils exercent une activité lucrative, ces organismes sont susceptibles d'être soumis aux impôts commerciaux (IS, IFA, TVA, CET).



Les mutuelles et les unions qui seraient soumises aux impôts commerciaux du fait du caractère lucratif de leurs activités doivent constituer un bilan d'entrée en fiscalité. S'agissant de l'IFA, dont la date limite de paiement est en principe fixée au 15 mars, les mutuelles et leurs unions qui sont redevables de cette imposition disposent d'un report de délai jusqu'au 30 juin 2012 pour s'acquitter de cette imposition.

[\(BO 4 H-5-12 ; instruction du 9 mars 2012\)](#)

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité législation & doctrine juin 2012 »](#)

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire