

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 4 B-3-08

N° 49 du 7 MAI 2008

ABATTEMENT POUR DUREE DE DETENTION SUR LES PLUS-VALUES A LONG TERME REALISEES  
SUR LES BIENS IMMOBILIERS AFFECTES A L'EXPLOITATION  
ARTICLE 36 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005

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

NOR : ECE L 0710059 J

Bureau B 1

### ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 36 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) instaure un nouveau dispositif d'abattement pour durée de détention sur les plus-values à long terme dégagées sur certains biens ou droits immobiliers affectés à l'exploitation.

Ce dispositif prévoit un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième sur les plus-values à long terme réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole lorsque ces plus-values portent sur :

- des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;
- des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

Pour l'application des dispositions prévues à l'article 151 septies B :

- les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif ;
- les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité.

Cette mesure est applicable aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

•

## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1 : CONDITIONS D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT</b>	<b>3</b>
<b>Section 1 : Conditions relatives au cédant</b>	<b>3</b>
Sous-section 1 : Personnes visées par le dispositif	3
<b>A. LE CEDANT PEUT ÊTRE UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE</b>	<b>4</b>
<b>B. LE CEDANT PEUT ÊTRE L'ASSOCIE D'UNE SOCIETE OU LE MEMBRE D'UN GROUPEMENT RELEVANT DU REGIME D'IMPOSITION DES SOCIETES DE PERSONNES</b>	<b>5</b>
<b>C. LE CEDANT PEUT ÊTRE UNE SOCIETE OU UN GROUPEMENT RELEVANT DU REGIME D'IMPOSITION DES SOCIETES DE PERSONNES</b>	<b>7</b>
Sous-section 2 : Nature des activités visées par le dispositif	8
<b>A. ACTIVITÉ COMMERCIALE, INDUSTRIELLE OU ARTISANALE</b>	<b>9</b>
<b>B. ACTIVITÉ LIBÉRALE</b>	<b>10</b>
<b>C. ACTIVITÉ AGRICOLE</b>	<b>11</b>
<b>Section 2 : Conditions relatives aux éléments cédés</b>	<b>12</b>
Sous-section 1 : Biens ou droits immobiliers éligibles	12
<b>A. NATURE DES BIENS SUSCEPTIBLES DE BENEFCIER DE L'ABATTEMENT</b>	<b>13</b>
I. Biens immobiliers	13
II. Droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière	14
III. Droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier	16
<b>B. CONDITIONS TENANT AUX BIENS SUSCEPTIBLES DE BENEFCIER DE L'ABATTEMENT</b>	<b>17</b>
I. Biens inscrits à l'actif immobilisé ou sur le registre des immobilisations	18
II. Biens affectés à l'exploitation du cédant	19

---

<b>1. Notion d'exploitation</b>	<b>19</b>
a) Immeubles ou droits réels détenus en direct	<b>19</b>
b) Détention de droits ou parts dans une société à prépondérance immobilière	<b>22</b>
<b>2. Appréciation de l'affectation à l'exploitation</b>	<b>23</b>
Sous-section 2 : Exclusion des terrains à bâtir	<b>25</b>
<b>CHAPITRE 2 : PORTEE ET MODALITES D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT</b>	<b>27</b>
<b>Section 1 : Portée de l'abattement</b>	<b>27</b>
<b>Section 2 : Décompte du délai de détention</b>	<b>29</b>
Sous-section 1 : Principes	<b>30</b>
<b>A. POINT DE DEPART DU DELAI</b>	<b>30</b>
<b>B. TERME DU DELAI DE DETENTION</b>	<b>33</b>
I. Date de réalisation de la plus-value	<b>33</b>
<b>1. Principe</b>	<b>33</b>
<b>2. Précisions</b>	<b>34</b>
II. Prise en compte des années de détention échues	<b>36</b>
Sous-section 2 : Cas particuliers	<b>38</b>
<b>A. CAS DES BIENS IMMOBILIERS DÉTENUS DANS LE PATRIMOINE PERSONNEL AVANT LEUR INSCRIPTION À L'ACTIF OU SUR LE REGISTRE DES IMMOBILISATIONS</b>	<b>38</b>
<b>B. CAS DES BIENS IMMOBILIERS AYANT FAIT L'OBJET D'AFFECTATIONS SUCCESSIVES AU PATRIMOINE PROFESSIONNEL</b>	<b>39</b>
<b>Section 3 : Le régime prévu à l'article 151 septies B peut se cumuler avec les dispositifs de report d'imposition ou d'exonération des plus-values</b>	<b>41</b>
Sous-section 1 : Cumul de l'abattement pour durée de détention avec un régime de report d'imposition	<b>42</b>
Sous-section 2 : Cumul de l'abattement pour durée de détention avec un régime d'exonération	<b>44</b>

**Annexe : Article 151 septies B (article 36 de la loi de finances rectificative pour 2005)**

---

## INTRODUCTION

1. En application des dispositions de l'article 151 septies B nouveau du code général des impôts, les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindécies du même code réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième, lorsque ces plus-values portent sur :

- des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;
- des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou de parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

2. Pour l'application des dispositions du présent article :

- les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif ;
- les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité.

Les conditions d'application de l'abattement, sa portée ainsi que ses modalités d'application sont examinées ci-après.

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

## CHAPITRE 1 : CONDITIONS D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT

### Section 1 : Conditions relatives au cédant

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

3. L'abattement pour durée de détention sur certaines plus-values immobilières 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, micro, déclaratif spécial ou forfaitaire) ;
- 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

4. 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 à son bilan fiscal de l'ensemble 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.

Le régime fiscal (régime réel, micro, régime déclaratif spécial ou forfait) de l'entreprise est sans incidence pour la mise en œuvre de l'article 151 septies B.

## **B. LE CÉDANT PEUT ÊTRE L'ASSOCIÉ D'UNE SOCIÉTÉ OU LE MEMBRE D'UN GROUPEMENT RELEVANT DU RÉGIME D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES**

5. L'associé d'une société ou le membre d'un groupement relevant du régime fiscal des sociétés de personnes peut être dans le champ de la présente mesure lorsqu'il y exerce une activité professionnelle soumise 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.

Pour bénéficier de l'abattement à raison de la cession des droits ou parts, cela suppose que la société ou le groupement soit à prépondérance immobilière au sens du présent dispositif<sup>1</sup>.

6. En revanche, dans l'hypothèse où l'associé ou le membre détiendrait dans son patrimoine propre les éléments immobiliers affectés à l'exploitation de l'activité professionnelle qu'il exerce dans le cadre de la société de personnes ou du groupement, les plus-values de cessions de ces éléments ne relevant pas du régime des plus-values professionnelles ne pourraient pas bénéficier du présent abattement.

## **C. LE CÉDANT PEUT ÊTRE UNE SOCIÉTÉ OU UN GROUPEMENT RELEVANT DU RÉGIME D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES**

7. 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 exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) et des SARL de famille.
- des groupements d'intérêt économique (GIE).

La quote-part de plus-value à long terme revenant aux associés de la société ou aux membres du groupement qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, qu'ils exercent ou non une activité professionnelle dans la société ou le groupement, peut être exonérée si toutes les autres conditions sont remplies, s'agissant plus particulièrement de l'affectation de l'immeuble à l'exploitation de la société ou du groupement<sup>2</sup>.

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 : Nature des activités visées par le dispositif

8. Les plus-values éligibles à l'abattement sur les plus-values à long terme sont celles portant sur des actifs immobiliers affectés à l'exploitation d'activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles.

## **A. ACTIVITÉ COMMERCIALE, INDUSTRIELLE OU ARTISANALE**

9. 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.

---

<sup>1</sup> Cf. infra n° 22.

<sup>2</sup> Cf. infra n° 19.

## B. ACTIVITÉ LIBÉRALE

10. 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 B 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.

## C. ACTIVITÉ AGRICOLE

11. 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 BO 5 E-1-05 du 12 janvier 2005.

Les bailleurs à métayage peuvent bénéficier des dispositifs prévus à l'article 151 septies B 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.

## Section 2 : Conditions relatives aux éléments cédés

### Sous-section 1 : Biens ou droits immobiliers éligibles

12. L'abattement par année de détention prévu à l'article 151 septies B est applicable aux plus-values portant sur :

- des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;
- des droits ou parts de sociétés ou groupement dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;
- des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, qui sont assimilés à des éléments de l'actif pour la présente mesure.

## A. NATURE DES BIENS SUSCEPTIBLES DE BÉNÉFICIER DE L'ABATTEMENT

### I. Biens immobiliers

13. Tous les biens immobiliers<sup>3</sup>, bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, sont éligibles au présent abattement quelle que soit leur nature : terres, terrains, bureaux, constructions, plantations, aménagements immobiliers ou améliorations foncières, etc. ainsi que les droits réels immobiliers inscrits à l'actif dès lors que ces biens ou droits sont affectés à l'exploitation.

### II. Droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière

14. Il s'agit des droits ou parts de sociétés ou groupement dont l'actif est principalement constitué :

- de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation,
- ou de droits ou parts de sociétés ou groupement dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

---

<sup>3</sup> Hormis les terrains à bâtir (cf. n<sup>os</sup> 25 et 26).

15. Une société est réputée à prépondérance immobilière pour la mise en œuvre du présent dispositif lorsqu'au moment de la cession, son actif est constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle de biens immobiliers affectés à l'exploitation de l'activité industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole, ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est lui-même constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle de tels biens.

Pour apprécier le seuil de 50 %, il convient de comparer la valeur réelle des seuls biens immobiliers (ou droits de sociétés ou groupements à prépondérance immobilière) affectés à l'exploitation avec la valeur réelle de l'ensemble des autres éléments d'actifs (immobiliers et non immobiliers, immobilisés et non immobilisés).

Cette comparaison doit être effectuée d'après la valeur réelle des éléments d'actif au jour où la plus-value est réalisée.

### III. Droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier

16. Le 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier définit les opérations de crédit-bail immobilier comme celles « par lesquelles une entreprise donne en location des biens immobiliers à usage professionnel, achetés par elle ou construits pour son compte, lorsque ces opérations, quelle que soit leur qualification, permettent aux locataires de devenir propriétaires de tout ou partie des biens loués, au plus tard à l'expiration du bail, soit par cession en exécution d'une promesse unilatérale de vente, soit par acquisition directe ou indirecte des droits de propriété du terrain sur lequel ont été édifiés le ou les immeubles loués, soit par transfert de plein droit de la propriété des constructions édifiées sur le terrain appartenant audit locataire. »

Pour l'application du présent abattement, les droits afférents à un crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments amortissables ou non amortissables de l'actif immobilisé, à condition que les biens immobiliers concernés soient affectés par l'entreprise à sa propre exploitation.

## B. CONDITIONS TENANT AUX BIENS SUSCEPTIBLES DE BENEFICIER DE L'ABATTEMENT

17. Les biens immobiliers ainsi que les droits et parts susceptibles de bénéficier de l'abattement prévu à l'article 151 septies B sont les biens inscrits à l'actif immobilisé ou au registre des immobilisations et affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

### I. Biens inscrits à l'actif immobilisé ou sur le registre des immobilisations

18. L'abattement prévu à l'article 151 septies B s'applique aux plus-values réalisées sur des immeubles ou des droits ou parts inscrits à l'actif immobilisé ou portés sur le registre des immobilisations d'une entreprise, d'une société ou d'un groupement. Bien entendu, dans le cas d'une entreprise ayant à disposition des biens immobiliers dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier, cette condition d'inscription à l'actif ou au registre ne sera pas exigée pour les droits afférents à ce crédit-bail.

Ne sont donc pas dans le champ du présent dispositif, notamment, les immeubles ou droits sociaux constituant le stock immobilier des sociétés de construction-vente ou des sociétés qui se livrent à une activité de marchands de biens.

### II. Biens affectés à l'exploitation du cédant

#### 1. Notion d'exploitation

##### a) Immeubles ou droits réels détenus en direct

19. Un bien est réputé affecté à l'exploitation lorsqu'il est utilisé dans le cadre de l'activité économique exercée par l'entreprise.

La notion d'exploitation requiert en effet qu'au-delà de l'imposition dans une catégorie de revenus relevant des activités professionnelles (BIC, BNC, BA), les immeubles soient directement utilisés pour le développement d'une activité de nature industrielle, commerciale, libérale ou agricole : production ou fourniture de biens et/ou de services (usine, local commercial, etc.), ou à des fins administratives (bureaux, etc.).

Les hôtels sont considérés comme relevant de la catégorie des immeubles affectés à l'exploitation, dès lors qu'ils sont exploités directement par leurs propriétaires ou au travers d'une société qui leur est liée.

Sont donc exclus du présent dispositif les immeubles de placement, c'est-à-dire les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital.

Tel est le cas par exemple des immeubles mis à disposition par un loueur en meublé, à titre professionnel ou non<sup>4</sup>.

**20.** Toutefois, ne sont pas considérés, pour l'application des présentes dispositions, comme des immeubles de placement, les biens donnés en location ou mis à disposition à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 et affectant ce bien à leur propre exploitation.

Il est rappelé qu'aux termes des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies à l'alinéa précédent, sous le contrôle d'une même tierce entreprise<sup>5</sup>.

En outre, un tel lien de dépendance est réputé exister lorsqu'une société ou un groupement a pour objet de mettre à disposition à ses associés ou membres les biens immobiliers dont elle est propriétaire.

**21.** Le caractère principal de l'occupation de l'immeuble par des entreprises liées s'apprécie par référence à la proportion des superficies louées aux entreprises liées par rapport à la superficie totale de l'immeuble. Pour les modalités d'application de cette condition, il est renvoyé aux développements figurant aux n<sup>os</sup> 121 et 122 de l'instruction administrative 4 A-13-05 du 30 décembre 2005.

#### b) Détention de droits ou parts dans une société à prépondérance immobilière

**22.** Les parts ou droits détenus par une entreprise individuelle ou une société ou un groupement relevant de l'impôt sur le revenu sont susceptibles de bénéficier de l'abattement prévu à l'article 151 septies B<sup>6</sup> lorsque la société détenue est à prépondérance immobilière dès lors que cette prépondérance résulte d'immeubles affectés à la propre exploitation de l'entreprise individuelle ou de la société de personnes cédante (cf. supra n° 15). Cette solution s'applique également lorsque l'actif de la société ou du groupement est principalement composé de parts ou droits de sociétés ou groupements répondant eux-mêmes à la définition des sociétés à prépondérance immobilière pour la mise en œuvre du présent abattement.

Exemple : Une société en nom collectif (SNC) non soumise à l'impôt sur les sociétés exerçant une activité d'hôtellerie a apporté à une société civile immobilière (SCI), créée à cet effet, l'ensemble des immeubles affectés à l'exploitation. La SCI ne détient aucun autre actif.

La cession des parts de la SCI par la SNC peut bénéficier de l'abattement prévu à l'article 151 septies B.

<sup>4</sup> Le VII de l'article 151 septies prévoit que les loueurs professionnels s'entendent des personnes inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés qui réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 % de leur revenu.

<sup>5</sup> Pour plus de précision sur la notion d'entreprises liées, il est renvoyé à l'instruction administrative 4 C-2-04 du 14 avril 2004.

<sup>6</sup> Ou un associé d'une société de personnes qui y exerce son activité professionnelle (cf. supra n<sup>os</sup> 5 et 6).

Dans l'hypothèse où les parts de la SCI représentent au bilan de la SNC, au jour de la vente des parts de la SNC, plus de 50 % de la valeur réelle des éléments d'actif, la SNC sera elle-même réputée être à prépondérance immobilière. Dans ce cas, les associés de la SNC, dans la mesure où ils exercent leur activité professionnelle dans la SNC, pourront bénéficier, le cas échéant, d'un abattement sur la plus-value à long terme dégagée lors de la vente.

## 2. Appréciation de l'affectation à l'exploitation

**23.** Seuls les biens immobiliers ou les droits visés aux n<sup>os</sup> 12 et suivants exclusivement affectés à l'exploitation sont éligibles au présent abattement.

Dans l'hypothèse où l'immeuble inscrit à l'actif est affecté d'une part à l'exploitation et d'autre part à un usage privatif, seule la quote-part de la plus-value afférente aux locaux consacrés à l'exploitation peut bénéficier du présent dispositif. Cette quote-part est déterminée au prorata des surfaces affectées à l'exploitation par rapport à la surface totale de l'immeuble<sup>7</sup>.

A titre de tolérance, il est admis que la plus-value sur l'ensemble du bien immobilier peut bénéficier de l'abattement si les conditions suivantes sont réunies :

- la surface du bien non affecté à l'exploitation n'excède pas 10 % de la surface totale du bien cédé ;
- le local utilisé à titre privatif ne constitue pas un immeuble juridiquement distinct de celui affecté à l'exploitation.

**24.** La condition d'affectation du bien à l'exploitation est appréciée à la date de la cession du bien immobilier ou des droits ou parts détenus.

Cependant, lorsque l'élément immobilier inscrit à l'actif n'est plus affecté à l'exploitation à la date de la cession, il sera admis de le considérer comme affecté à l'exploitation si cette condition était respectée à l'ouverture de l'exercice de cession du bien ou au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition lorsque le contribuable n'est pas tenu aux obligations comptables.

### Exemple :

M. X, a inscrit un immeuble dont il est propriétaire au bilan de son entreprise individuelle et le met à disposition exclusive de la SARL Y depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995, qui l'affecte intégralement à son exploitation.

Il est précisé que M. X est associé majoritaire de la SARL Y, qui par ailleurs exploite le fonds que lui met à sa disposition M. X dans le cadre d'un contrat de location-gérance. Les dates d'ouverture et de clôture des exercices de M. X coïncident avec l'année civile.

Le 1<sup>er</sup> février 2007, la SARL Y transfère son siège social et déménage ses activités dans une autre commune. Elle n'exploite donc plus l'immeuble.

Le 1<sup>er</sup> juillet 2007, M. X souhaite céder l'immeuble.

En principe, l'immeuble n'étant plus affecté à l'exploitation de la SARL à la date de la cession, aucun abattement pour durée de détention ne devrait pouvoir être appliqué.

Toutefois, conformément à la tolérance mentionnée ci-dessus, M. X pourra bénéficier des dispositions de l'article 151 septies B dès lors que les conditions suivantes sont bien réunies :

- la SARL Y présente des liens de dépendance caractérisés avec l'entreprise individuelle de M. X, au sens du 12 de l'article 39<sup>8</sup> ;
- l'immeuble était affecté à l'exploitation de la SARL Y à l'ouverture de l'exercice de cession, c'est-à-dire au 1<sup>er</sup> janvier 2007 ;

---

<sup>7</sup> Pour les surfaces communes aux deux affectations, il peut être retenu une affectation de 50 % à la partie exploitation.

<sup>8</sup> Cf. supra n° 20.

- l'immeuble est inscrit au bilan de l'entreprise individuelle de M. X depuis une période de plus de cinq années révolues.

#### Sous-section 2 : Exclusion des terrains à bâtir

**25.** Les terrains à bâtir, au sens du I du A de l'article 1594-0 G, sont réputés ne pas être affectés à l'exploitation. Par conséquent, les plus-values résultant de la cession de tels biens sont systématiquement exclues de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B, qu'ils soient détenus directement ou dans une structure juridique interposée.

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

Peuvent donc bénéficier de l'abattement 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 ont, de ce fait, supporté la taxe de publicité foncière.

### CHAPITRE 2 : PORTEE ET MODALITES D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT

#### Section 1 : Portée de l'abattement

**27.** L'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B est applicable aux plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies.

Aux termes du 3 de l'article 39 duodecies, le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que les plus-values à court terme.

Les plus-values à long terme correspondent, d'une manière générale :

- aux plus-values provenant de la cession d'éléments non amortissables détenus depuis au moins deux ans ;

- aux plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables détenus depuis au moins deux ans, pour la partie qui excède les amortissements fiscalement déduits pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices.

S'agissant des plus-values à long terme réalisées sur des contrats de crédit-bail immobilier, il convient de se référer aux règles prévues à l'article 39 duodecies A.

Pour plus de précisions, il est renvoyé à la doctrine administrative (DB 4 B 2221 du 7 juin 1999).

**28.** La plus-value à prendre en compte est celle réalisée au titre de la cession du bien éligible. Il n'est donc pas fait compensation avec d'éventuelles moins-values qu'aurait réalisées l'entreprise au titre de la cession d'autres actifs, de nature immobilière ou non.

#### Section 2 : Décompte du délai de détention

**29.** La plus-value à long terme réalisée à l'occasion de la cession des biens ou des droits visés aux n<sup>os</sup> 12 et suivants est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième.

L'exonération définitive est donc acquise après 15 années de détention révolues.

Concernant le calcul du délai de détention, ne doivent être prises en compte que les années durant lesquelles le bien est effectivement affecté à l'exploitation<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Cf. n<sup>os</sup> 19 et suivants.

## Sous-section 1 : Principes

**A. POINT DE DEPART DU DELAI**

**30.** Le point de départ du délai est en principe constitué par la date d'inscription à l'actif ou sur le registre des immobilisations des biens immobiliers ou des droits ou parts dès lors que ces éléments sont affectés immédiatement à l'exploitation de l'activité. Dans le cas inverse (affectation ultérieure à l'exploitation d'un actif immobilisé), le délai court à compter de la date d'affectation, à charge pour le contribuable d'en apporter la preuve selon tous moyens.

De la même façon, pour les entreprises ne produisant pas de bilan ou de registre des immobilisations<sup>10</sup>, le point de départ du délai de cinq ans correspond à la date d'affectation du bien à l'exploitation, y compris si l'entreprise change par la suite de régime d'imposition.

**31.** Lorsque l'entreprise a acquis, dans le cadre d'un contrat de crédit bail immobilier, un immeuble d'exploitation et a inscrit cet immeuble à l'actif de son bilan à la date de la levée d'option ou au terme de ce contrat, il est admis que le point de départ corresponde à la date de souscription du contrat dès lors que l'immeuble en cause a bien été affecté à l'exploitation de manière continue depuis la signature du contrat de crédit-bail.

**32. Cas particulier des immobilisations amortissables décomposées**

Conformément aux précisions figurant dans l'instruction du 30 décembre 2005 4 A-13-05 (n° 131), dans le cas d'une immobilisation décomposée, le délai de détention mentionné à l'article 39 duodecies est décompté par référence à la date de création ou d'acquisition de l'immobilisation, pour l'ensemble des composants de l'immobilisation (y compris pour la structure).

Ces précisions s'appliquent de la même manière pour l'appréciation du point de départ de la période quinquennale de détention, sans préjudice du cas évoqué au n° 30 lorsqu'il est retenu comme point de départ non pas la date d'inscription à l'actif mais la date d'affectation à l'exploitation.

**B. TERME DU DELAI DE DETENTION****I. Date de réalisation de la plus-value****1. Principe**

**33.** Le terme du délai, pour l'application de l'abattement pour durée de détention, est constitué par le fait générateur de plus-value, c'est-à-dire en principe au moment où l'élément d'actif immobilisé sort du bilan de l'entreprise ou du registre des immobilisations.

En règle générale, la réalisation d'une plus-value correspond à la cession de l'élément considéré.

La cession revêt le plus souvent la forme d'une vente mais peut également consister 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.) ou résulter d'événements tels que l'expropriation, l'expulsion, l'éviction ou la réquisition.

Pour plus de précisions, il est renvoyé à la DB 4 B 123 du 7 juin 1999.

**2. Précisions**

**34.** En cas de cession à titre onéreux, la date de la cession est réputée intervenir lorsque l'accord a été réalisé entre les parties sur la chose et sur le prix, même si ce prix n'est payable qu'ultérieurement.

---

<sup>10</sup> Entreprises relevant du régime micro ou du forfait.

**35.** S'agissant d'un apport en société, la date de cession est réputée intervenir à la date à laquelle l'opération a été réalisée d'un point de vue juridique, indépendamment de la date d'effet qui a pu lui être donnée par les parties.

En cas d'apport à une société nouvellement constituée, la date à retenir est la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés si elle est postérieure à celle de réalisation de l'apport.

## II. Prise en compte des années de détention échues

**36.** Il est tenu compte des années de détention échues à la date du fait générateur.

Par conséquent, les années de détention doivent se calculer par période de douze mois à compter de la date d'inscription au bilan ou sur le registre des immobilisations sous réserve que le bien relève effectivement du régime des plus-values professionnelles.

**37.** Exemple : Une entreprise individuelle détient un immeuble, affecté à l'exploitation, qu'elle cède le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

- Première hypothèse : l'immeuble a été acquis le 30 décembre 1995 :

L'abattement s'élève à 50 % de la plus-value à long terme réalisée, l'immeuble étant détenu depuis plus de dix ans.

- Seconde hypothèse : l'immeuble a été acquis le 15 juin 2001 :

L'immeuble n'étant pas détenu depuis cinq années révolues, l'article 151 septies B n'est pas susceptible de s'appliquer.

## Sous-section 2 : Cas particuliers

### A. CAS DES BIENS IMMOBILIERS DÉTENUS DANS LE PATRIMOINE PERSONNEL AVANT LEUR INSCRIPTION À L'ACTIF OU SUR LE REGISTRE DES IMMOBILISATIONS

**38.** Il n'est pas tenu compte de la période de détention préalable à l'inscription à l'actif ou au registre des immobilisations<sup>11</sup>, quand bien même l'exploitant était propriétaire des biens immobiliers avant cette inscription.

Ce faisant, dans l'hypothèse où les biens immobiliers sont affectés successivement au patrimoine privé puis au patrimoine professionnel (biens dits « migrants »), seule est prise en compte la durée d'inscription au bilan ou au registre des immobilisations.

### B. CAS DES BIENS IMMOBILIERS AYANT FAIT L'OBJET D'AFFECTATIONS SUCCESSIVES AU PATRIMOINE PROFESSIONNEL

**39.** La durée de détention du bien s'apprécie en cumulant les périodes d'inscription au bilan et d'affectation à l'exploitation, à condition qu'il s'agisse de la même activité. En effet, lorsque l'entreprise a cessé ou a changé d'activité, un nouveau délai de détention doit être décompté.

Exemple : Un immeuble, dont l'exploitant est propriétaire, est inscrit au bilan d'une entreprise individuelle depuis le 31 décembre 2004<sup>12</sup>.

Par la suite :

- l'entrepreneur individuel le retire dans son patrimoine privé le 1<sup>er</sup> janvier 2008 ;
- puis l'inscrit, à nouveau, au bilan de son entreprise le 1<sup>er</sup> janvier 2012.

L'immeuble est cédé le 2 janvier 2015. A cette occasion, une importante plus-value à long terme est réalisée.

1<sup>ère</sup> hypothèse : l'entreprise qui reçoit l'immeuble en 2012 est la même que celle qui le détenait auparavant.

<sup>11</sup> Ou la date d'affectation du bien à l'exploitation pour le régime du forfait : cf. n° 30.

<sup>12</sup> Il est supposé que, durant la période d'inscription à l'actif de l'entreprise, l'immeuble était affecté à l'exploitation.

Pour l'application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B, les durées d'inscription à l'actif sont cumulées soit, au cas particulier, 6 ans (3 + 3). En conséquence, la plus-value est éligible à l'abattement prévu à l'article 151 septies B (10 % d'abattement sur la plus-value à long terme dans l'exemple).

2<sup>ème</sup> hypothèse : l'entrepreneur individuel a créé une nouvelle entreprise à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 qui reçoit l'immeuble à son actif.

Dans ce cas, la plus-value à long terme dégagée lors de la cession de l'immeuble en 2015 ne bénéficie d'aucun abattement et demeure imposable dans les conditions de droit commun.

**40.** En revanche, en l'absence de cessation ou de changement d'activité, les périodes d'affectation à l'exploitation peuvent se cumuler même lorsque, entre ces périodes, le bien a été utilisé comme immeuble de placement. Dans ce cas, le décompte du délai de détention s'effectue au prorata temporis d'affectation à l'exploitation.

Exemple :

A partir des données de l'exemple du n° 24, il est supposé que M. X a mis à disposition d'une société n'ayant aucun lien avec lui son immeuble entre le 15 février 2002 et le 31 mars 2004 avant de le remettre à nouveau à disposition de la SARL Y qui l'a utilisé pour son exploitation jusqu'au 1<sup>er</sup> février 2007.

Calcul de la période d'affectation à l'exploitation :

Janvier 1995 à janvier 2002 :  $(12 \times 7) + 1 = 85$  mois

Avril 2004 à janvier 2007 :  $9 + (12 \times 2) + 1 = 34$  mois

Au total, l'immeuble a été affecté à l'exploitation pendant une période de 119 mois (85+34), soit neuf années totales révolues pour la mise en œuvre de l'abattement prévu à l'article 151 septies B.

**Section 3 : Le régime prévu à l'article 151 septies B peut se cumuler avec les dispositifs de report d'imposition ou d'exonération des plus-values**

**41.** L'application du régime prévu à l'article 151 septies B peut se cumuler avec l'application de dispositifs d'exonération (151 septies, 151 septies A, 238 quinquies) ou de report d'imposition des plus-values, notamment ceux prévus aux articles 41 ou 151 octies.

Sous-section 1 : Cumul de l'abattement pour durée de détention avec un régime de report d'imposition

**42.** Dans ce cas, les plus-values qui sont placées en report d'imposition ou qui font l'objet d'un étalement sont déterminées après application de l'abattement.

Exemple : Un exploitant agricole donne l'intégralité des éléments composant son exploitation à son fils, laquelle comprend à l'actif un immeuble d'exploitation détenu depuis plus de huit ans.

La transmission à titre gratuit est réalisée sous le bénéfice des dispositions prévues à l'article 41.

La plus-value sur l'immeuble (1 000 000 €) se décompose de la manière suivante :

600 000 € à long terme et 400 000 € à court terme.

En application de l'article 151 septies B, la plus-value à long terme réalisée lors de la transmission fait l'objet d'un abattement de 30 %, soit 180 000 €.

Le reliquat de plus-value à long terme (420 000 €) ainsi que la plus-value à court terme peuvent bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 41.

**43.** Pour les plus-values réalisées ultérieurement par le bénéficiaire de la transmission ou de l'apport, la durée de détention court à compter de la date réalisation de la transmission ou de l'apport .

Sous-section 2 : Cumul de l'abattement pour durée de détention avec un régime d'exonération

44. Il est renvoyé à l'exemple décrit dans l'instruction du 20 mars 2007, 4 B-2-07 (n<sup>os</sup> 129 et suivants).

### CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

45. La présente mesure s'applique aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Les années de détention antérieure à cette entrée en vigueur sont prises en compte pour le calcul de la durée de détention ouvrant droit à l'abattement.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

**Annexe : Article 151 septies B**

**Loi de finances rectificative pour 2005 (extraits)**

J.O n° 304 du 31 décembre page 20654

LOIS

LOI N° 2005-1720 DU 30 DÉCEMBRE 2005 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005

NOR : ECO X00500273L

L'Assemblée nationale et le Sénat ont adopté,

Vu la décision du Conseil Constitutionnel n° 2005-531 DC du 29 décembre 2005 ;

Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

ARTICLE 36

Après l'article 151 septies du code général des impôts, il est inséré un article 151 septies B ainsi rédigé :

« Art. 151 septies B. – I. – Les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième lorsque ces plus-values portent sur :

« 1° Des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;

« 2° Des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts. »

« II. – Pour l'application des dispositions du présent article :

« 1° Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif ;

« 2° Les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du code général des impôts ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité.

« III. – Les dispositions du présent article s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. »