



**ASSOCIATION AGREÉE DES MEDECINS
DU HAUT-RHIN - BAS-RHIN - MOSELLE**

10, rue de Leicester - 67000 STRASBOURG
Tél. : 03.88.61.87.54 - Fax 03.88.41.18.11
VOL XXXVII N° 33 - REGISTRE DES ASSOCIATIONS
AGREMENT FISCAL DEPUIS LE 31.3.78
N° DE L'ASSOCIATION 202670
aam@aamedecins.asso.fr
<http://www.aamedecins.fr/>

INFORMATIONS FISCALES ANNUELLES – MARS 2010

Si par rapport à 2006/2007/2008, 2009 marque une pause (temporaire) en matière d'imposition des revenus professionnels, pour autant, le législateur a voté d'importantes dispositions notamment au travers

- ❖ *de la loi pour le développement économique des outre-mer*
- ❖ *de la loi portant sur le développement et la modernisation des services touristiques*
- ❖ *de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009*
- ❖ *de la loi de finances pour 2010*
- ❖ *de la loi de finances rectificative pour 2009*
- ❖ *de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2010*

Nous attirons tout particulièrement votre attention sur deux grandes réformes votées au travers de la loi de finances pour 2010 et applicables dès le 1^{er} janvier 2010, à savoir :

- Le remplacement de la taxe professionnelle par une nouvelle contribution économique territoriale (CET), elle-même composée de deux cotisations la CFE et la CVAE. Cette réforme est commentée en détail dans notre circulaire n°02-03-2010.
- Les nouvelles règles de territorialité de la TVA applicables aux prestations de services, dont la portée a pour conséquence de rendre, dans certains cas, le médecin déclarant et redevable de la TVA et ce, même en l'absence de recettes imposables à cette taxe. Cette réforme est commentée en détail dans notre circulaire n°04-03-2010.

Dans l'immédiat, voici ce que nous avons retenu au moment où nous rédigeons la présente note d'information, tout en vous signalant que certaines mesures prises les années précédentes font l'objet de rappel, lorsque leur contenu a un intérêt particulier pour la majorité de nos adhérents.

Enfin nous vous signalons que certaines mesures font l'objet de commentaires plus détaillés dans des circulaires spécifiques qui vous ont été récemment adressées par pli séparé, à savoir :

- ❖ *La loi de financement de la sécurité sociale pour 2010 – Circulaire n°01-03-2010*
- ❖ *La taxe professionnelle remplacée dès 2010 par la CET – Circulaire n°02-03-2010*
- ❖ *Le régime social et fiscal des prestations à caractère social – Circulaire n°03-03-2010*
- ❖ *« Paquet TVA » - Transposition de trois directives relatives à la territorialité des prestations de services en matière de TVA et au remboursement aux assujettis communautaires par un autre Etat membre – Circulaire n°04-03-2010*

A) MODALITES DECLARATIVES DE VOS REVENUS LIBERAUX

1. Régime réel de la déclaration contrôlée n°2035
2. Régime spécial MICRO-BNC

B) INFORMATIONS SUR CERTAINES DEPENSES DEDUCTIBLES DE VOTRE REVENU PROFESSIONNEL

3. Frais de repas quotidiens
4. Déduction d'un loyer pour un immeuble du patrimoine privé affecté à l'exercice de la profession
5. La taxe professionnelle est remplacée par la contribution économique territoriale (CET)
6. Intéressement et participation
7. Abonnement versé par l'employeur dans le cadre d'un PEE ou/et d'un PERCO
8. Le chèque emploi – service universel (C.E.S.U.)
9. Titre emploi-service entreprises - TESE
10. Dispositif des chèques-vacances
11. Titres restaurant
12. Cotisations de retraite et de prévoyance déductibles du revenu professionnel
13. Eco-pastille ou « bonus/malus »
14. Malus accru sur les véhicules polluants
15. Majoration des coefficients d'amortissement dégressif
16. Amortissement exceptionnel des véhicules non polluants
17. Non déductibilité des pénalités et amendes

C) AUTRES DISPOSITIONS CONCERNANT LA FISCALITE PROFESSIONNELLE

18. TVA – Réforme de la territorialité des services
19. Exonération des plus-values réalisées par les PME – Article 151 septies du CGI
20. Exonération des plus-values en cas de cession et de transmission des PME – Article 238 quindecies du CGI
21. Exonération des plus-values dans le cadre d'un départ à la retraite – Article 151 septies A du CGI
22. Abattement sur les plus-values immobilières à long terme – Article 151 septies B du CGI
23. Tableau modifié résumant les aménagements des régimes d'exonérations des plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006
24. Apport de titres en société réalisé par les exploitants individuels et les associés de société de personnes
25. Maintien des reports d'imposition des plus-values en cas d'opérations successives
26. Lease-back d'immeubles
27. Exonération partielle des droits de mutation dans le cadre de la transmission d'entreprise
28. Zones franches urbaines - ZFU – Régime d'exonération fiscale
29. Régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices prévu en faveur des entreprises installées en zone de revitalisation rurale – ZRR
30. Aides soumises à la réglementation relative aux aides de minimis
31. Crédit d'impôt formation en faveur du professionnel libéral
32. Conjoint collaborateur du professionnel libéral

- 33. Délais de déclaration
- 34. Télédéclaration et télépaiement obligatoires
- 35. Commandement de payer – notification et effet
- 36. Contrôle fiscal
- 37. Délivrance de l'attestation fiscale par les experts-comptables « autorisés »
- 38. Prévention et sécurité fiscale accrue en faveur des associations agréées
- 39. Procédure de rectification contradictoire – délai de réponse du contribuable
- 40. Nouvelles mesures liées à l'acquisition et à la transmission des entreprises
 - 40.1. Droits d'enregistrement applicables aux transmissions d'entreprises
 - 40.1.1. Droits sur les cessions de fonds de commerce et de clientèle
 - 40.1.2. Droits sur les cessions de droits sociaux
 - 40.1.3. Droits sur les cessions d'entreprises aux salariés ou aux proches
 - 40.1.4. Donations d'entreprises aux salariés
- 41. Réduction d'impôt au titre des intérêts versés à raison des emprunts contractés pour acquérir les titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés

D) DISPOSITIONS CONCERNANT LA FISCALITE DES PARTICULIERS

- 42. Bouclier fiscal
- 43. Auto-liquidation du bouclier fiscal
- 44. Quotient familial des veufs
- 45. Quotient familial des contribuables ayant élevé des enfants et vivant seuls
- 46. Exonération en faveur des étudiants salariés
- 47. Aménagements apportés aux revenus mobiliers
 - 47.1. Les dividendes
 - 47.2. Les produits de placement à revenu fixe
 - 47.3. Plus-values de cession de valeurs mobilières et droits sociaux réalisées par les particuliers
- 48. Frais d'acquisition de titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés
- 49. Réduction d'impôt accordé au titre de la souscription au capital de PME
- 50. Société d'exercice libéral – S.E.L. – cotisations sociales sur les dividendes
- 51. Investissements immobiliers locatifs – dispositif « Scellier »
- 52. Investissements réalisés en outre-mer
- 53. Dépenses de grosses réparations supportées par les nus-propriétaires
- 54. Crédit ou réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile
- 55. Crédit d'impôt au titre des intérêts d'emprunt afférent à l'habitation principale
- 56. Crédit d'impôt en faveur du développement durable
- 57. Investissements locatifs dans des résidences meublées
- 58. Pensions alimentaires versées au profit d'enfants mineurs
- 59. Exonération de la plus-value de cession de la résidence principale
- 60. Cotisations d'épargne retraite individuelle (PERP, PREFON et régimes assimilés)
- 61. Niches fiscales – plafonnement global de certains avantages fiscaux
- 62. Donations et successions
 - 62.1. Donations – Réduction de droit liée à l'âge du donateur
 - 62.2. Rapport des donations antérieures
 - 62.3. Réforme des droits sur les donations et successions
 - 62.4. Dons familiaux pour création ou reprise d'entreprise

A) MODALITES DECLARATIVES DE VOS REVENUS LIBERAUX

1 - REGIME REEL DE LA DECLARATION CONTROLEE N° 2035

DECLARATION DE VOS REVENUS PROFESSIONNELS 2009

Nous vous rappelons que depuis 2006, en contrepartie de l'intégration dans le barème de l'IR de l'abattement de 20 % accordé aux adhérents des associations agréées, les titulaires de revenus passibles de l'impôt dans la catégorie des BNC notamment et **non adhérents** à une telle association voient leur revenu imposable rehaussé au moyen de l'application d'un coefficient multiplicateur de 1,25.

Ainsi, si vous demandez à bénéficier de l'avantage fiscal lié à votre qualité de membre d'un organisme agréé, à savoir un revenu libéral non majoré de 25 % pour les besoins de l'imposition, le bénéfice et les plus-values à long terme, lorsqu'ils sont imposables, doivent être reportés, selon le cas, sur la **déclaration** d'ensemble des revenus n° **2042 C** cadre D rubriques 5QC, 5RC, 5SC et 5QD, 5RD, 5SD ; les déficits éventuels devant être mentionnés dans les rubriques 5QE, 5RE, 5SE. Le bénéfice et les plus-values à long terme exonérés doivent être reportés cadre D rubrique 5QB, 5RB ou 5SB.

Particularité pour les médecins du secteur 1 adhérents à une association agréée A.A. :

Le cumul avantage fiscal lié à une adhésion avec les déductions conventionnelles de 3 % et de l'abattement forfaitaire est interdit (voir page 3 de la chemise du dossier). Si vous décidez d'opter pour ces abattements conventionnels, en lieu et place de l'avantage A.A., complétez, selon le cas, le cadre D rubriques 5QI, 5RI, 5SI et 5QD 5RD, 5SD ; les déficits éventuels devront être mentionnés dans les rubriques 5QK, 5RK, 5SK.

Attention aux autres informations à porter sur le formulaire n°2042 C :

- La plus-value nette à long terme éventuelle doit également être déclarée au cadre F rubriques 5HZ, 5IZ ou 5JZ ou rubrique 5HG ou 5IG pour celle exonérée d'impôt dans le cadre des dispositions prévues par l'article 151 septies A du CGI et afférentes au départ en retraite. En effet, cette plus-value est à imposer aux contributions sociales et notamment CSG et CRDS.
- N'oubliez pas de compléter au début du cadre 5 situé en page 2 de la 2042 C la partie concernant l'identification des personnes exerçant une activité non salariée et la prime pour l'emploi.
- Concernant les dispositions spécifiques liées aux contrats PERP (Plan d'Epargne Retraite Populaire) vous voudrez bien vous reporter au point D - 60 de la présente circulaire.

DELAIS :

La date limite de dépôt de la déclaration contrôlée n° 2035 format papier est fixée au 4 mai 2010 (délai supplémentaire de 15 jours si elle est télétransmise). Elle ne coïncide donc pas avec la date retenue pour le dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 format papier et qui devrait, comme pour 2009, être fixée au 30 mai 2010. Là encore, les télédéclarants disposent de délais supplémentaires qui varient en fonction de la zone académique.

2 - REGIME SPECIAL MICRO-B.N.C. – DECLARATION DE VOS REVENUS PROFESSIONNELS 2009

Ce régime s'applique de plein droit aux personnes dont le montant annuel des recettes, éventuellement ajusté au prorata du temps d'activité, n'excède pas 32 000 € pour 2009, 32 100 € pour 2010. Le contribuable a la faculté d'exercer une option pour le régime de la déclaration contrôlée n° 2035, le dépôt de cette dernière valant option. Dans le cadre du régime spécial micro-B.N.C., le bénéfice net est calculé automatiquement par l'administration par application d'un abattement forfaitaire de 34 % sur les recettes déclarées sur la déclaration n° 2042-C respectivement, selon le cas, cadre D lignes 5HQ à 5JQ pour les BNC professionnels ou cadre E lignes 5KU à 5MU pour les BNC non professionnels. Les plus-values professionnelles ne sont pas concernées par ce régime. Si les conditions prévues à l'article 151 septies du CGI et portant sur l'exonération des plus-values ne sont pas remplies, celles-ci doivent être déclarées sur la déclaration n° 2042-C, selon le cas, cadre D rubriques 5HV à 5JV, 5HR à 5JR et 5HS à 5KZ.

Les personnes se plaçant sous ce régime ne pourront plus déduire leurs frais réels ni bénéficier des avantages fiscaux liés à l'adhésion auprès d'une Association Agréée. De plus, les éventuels déficits ne peuvent être imputés sur le revenu global.

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée est valable deux ans tant que les recettes du contribuable n'excèdent pas la limite de 32 000 € pour 2009 et 32 100 € pour 2010 et se reconduit tacitement par période de deux ans, dès lors que le contribuable n'a pas formulé une renonciation expresse avant le 1^{er} février de l'année suivant l'expiration de sa période d'application.

Depuis le 1er janvier 2008, le régime micro-BNC reste applicable pendant les deux premières années, et non plus la première année, au cours desquelles le seuil de recettes est franchi. En outre, le montant des recettes qui dépasse le seuil du micro peut également faire l'objet de l'abattement de 34 % représentatif des frais d'exploitation.

B) INFORMATIONS SUR CERTAINES DEPENSES DEDUCTIBLES DE VOTRE REVENU PROFESSIONNEL

3 - FRAIS DE REPAS QUOTIDIENS

Lorsque la distance entre le lieu de travail et le domicile fait obstacle à ce que le repas soit pris au domicile, les titulaires de BNC peuvent déduire de leur revenu professionnel les frais supplémentaires de repas pris à l'extérieur, à condition que le montant de ces dépenses soit justifié.

Toutefois, n'est pas déductible, d'une part, la valeur du repas qui aurait été pris au domicile et fixée à 4,30 € pour 2009 et, d'autre part, la valeur du repas qui présente un caractère excessif à savoir celle qui excède la somme de 16,60 € pour 2009.

Ces seuils sont respectivement portés à 4,35 € et à 16,80 € pour 2010.

Exemples :

- pour un repas à 13 €uros, le montant à réintégrer s'élèvera à 4,30 € en 2009.
- pour un repas à 18 €uros, le montant déductible s'élèvera à 12,30 € (16,60 – 4,30) pour 2009. Dans ce cas la réintégration fiscale sera de 5,70 € (18 – 12,30) pour 2009.

Pour plus d'informations, nos lecteurs pourront se reporter à notre circulaire n°02.06.2008.

4 - DEDUCTION D'UN LOYER POUR UN IMMEUBLE DU PATRIMOINE AFFECTE A L'EXERCICE DE LA PROFESSION - RAPPEL

Revenant sur sa doctrine antérieure, l'administration, dans une instruction du 24 décembre 2008, s'est alignée sur la décision du Conseil d'Etat du 11 avril 2008 qui autorise un titulaire de BNC à déduire de son résultat imposable le loyer correspondant à la fraction d'un immeuble utilisé à titre professionnel et maintenu dans son patrimoine privé. Les conditions de déduction de ces loyers ainsi que la portée de cette décision sont commentées dans notre circulaire n°01.06.2008 « Déduction du loyer du local professionnel maintenu dans le patrimoine privé ».

5 - LA TAXE PROFESSIONNELLE EST REMPLACEE PAR LA CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE (CET)

A partir de 2010, la nouvelle contribution économique territoriale (CET) se substitue à la taxe professionnelle. Cette nouvelle contribution est constituée de deux taxes :

- la cotisation foncière des entreprises (CFE) assise sur les valeurs locatives foncières actuelles (période de référence N-2) ;
- et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) se cumulant à la CFE pour les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 152 500 €.

Les équipements et biens mobiliers ne sont plus taxés et les professions libérales employant moins de cinq salariés relèveront dorénavant du régime de droit commun ce qui suppose une imposition non plus sur leurs recettes mais sur leur valeur ajoutée. Toutefois, cette dernière disposition qui fait suite à la censure du Conseil Constitutionnel, des mesures prises en faveur des professions libérales employant moins de cinq salariés, dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle inscrite dans la loi de finances pour 2010, est en sursis...

Cette réforme est commentée en détail dans notre circulaire n° 02-03-2010.

6 - INTERESSEMENT ET PARTICIPATION

La loi pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié du 30.12.2006 permet, depuis l'année 2007, la déduction du bénéfice imposable de ces versements sous certaines conditions.

Les chefs d'entreprise ainsi que leurs conjoints ayant le statut de conjoint collaborateur ou associé peuvent bénéficier des accords d'intéressement, si l'accord d'intéressement le prévoit ou si un avenant à l'accord déjà en vigueur dans l'entreprise est conclu dans ce sens.

Les versements qui bénéficient de l'exonération de charges sociales sont également à hauteur de la moitié du plafond de la Sécurité Sociale, soit par bénéficiaire la somme de 17 154 € pour 2009, déductibles du bénéfice, à la condition d'être versée à un plan d'épargne salarial (PEE, PEI, PERCO). Ces sommes ne sont pas imposables pour le bénéficiaire.

Afin d'encourager le développement de l'intéressement, la loi en faveur du revenu du travail instaure un crédit d'impôt égal à 20 % de l'ensemble des primes versées au titre d'un nouvel accord d'intéressement ou d'un avenant conclu entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2014.

Codifié sous le nouvel article 244 quater T du CGI, ce crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues indépendamment de leur date de versement. Dès lors

que tout accord d'intéressement est conclu pour une durée de trois ans (Code du Travail art. L.3312-5), le crédit d'impôt est applicable pour chacune des années couvertes par l'accord. Ainsi, un médecin qui conclut pour la première fois un accord d'intéressement en 2014 ayant un effet à compter du 1^{er} janvier 2015 pourrait bénéficier du crédit d'impôt à raison des exercices clos jusqu'en 2017. Le médecin doit déposer une déclaration spéciale n°2079-AI-SD et reporter le montant du crédit d'impôt intéressement dégagé sur cette déclaration sur sa déclaration contrôlée n° 2035 ainsi que sur sa déclaration d'impôt sur le revenu. A noter que les entreprises qui concluent un avenant à un accord d'intéressement préexistant peuvent bénéficier du crédit d'impôt à la condition que l'avenant affecte notamment la formule de calcul de l'intéressement. Le montant du crédit d'impôt est alors égal à 20 % de la différence entre les primes dues au titre du nouvel accord et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent.

Cette même loi rend également la participation accessible au chef d'entreprise et à son conjoint collaborateur. Le régime social et fiscal de la participation est le suivant :

Si la condition d'indisponibilité est respectée (5 ans habituellement), les droits à participation sont exonérés de charges sociales et d'impôt sur le revenu. Seules la CSG et la CRDS restent dues.

En cas de versement immédiat, les droits à participation restent exonérés de charges sociales, mais sont assujettis, en plus de la CSG et de la CRDS, à l'impôt sur le revenu.

Pour plus d'informations, nos lecteurs pourront se reporter à notre circulaire n°01.03.2009.

7 - ABONDEMENT VERSE PAR L'EMPLOYEUR DANS LE CADRE D'UN PEE OU/ET D'UN PERCO - RAPPEL

Le PEE et le PERCO peuvent être alimentés par des versements additionnels de l'entreprise, appelés abondement. Celui-ci ne peut pas dépasser le triple des versements personnels du bénéficiaire et est limité en valeur absolue à 8 % du montant annuel du plafond de la Sécurité Sociale (loi pour le développement de la participation et de l'actionnariat). Pour 2009, ce plafond est de 2 745 € pour le PEE et le double, soit 5 489 € pour le PERCO. Peuvent ouvrir droit à abondement, les versements volontaires des bénéficiaires, mais également les sommes provenant de l'intéressement et de la participation.

La loi en faveur des revenus du travail permet la mise en place du PERCO par décision unilatérale de l'entreprise. Le PERCO doit être négocié dans un délai de trois ans après la mise en place d'un PEE. Si le règlement du plan le prévoit, l'employeur peut effectuer un versement initial dans le PERCO lors de l'adhésion du salarié en l'absence de contribution préalable de celui-ci. Ce versement ne peut excéder 1 % du plafond annuel de la Sécurité Sociale, soit 343 € pour 2009.

8 - LE CHEQUE EMPLOI – SERVICE UNIVERSEL (CESU) - RAPPEL

Depuis le 1^{er} janvier 2007, le chef d'entreprise peut, comme ses salariés, également bénéficier du financement par l'entreprise de CESU préfinancés. L'aide ainsi versée est, dans la limite fixée par l'article D 7233-8 du Code du travail, soit actuellement 1830 €/an, exonérée de charges sociales et d'impôt sur le revenu. Si la part attribuée au chef d'entreprise ne peut être comptée parmi les charges déductibles des recettes imposables, elle reste déductible du bénéfice professionnel. En outre, l'entreprise bénéficie d'un crédit d'impôt pour les aides versées et ce dans le cadre du crédit d'impôt famille.

Pour plus d'information, nos lecteurs voudront bien se reporter à notre circulaire n° 01.02.2008.

9 - TITRE EMPLOI-SERVICE ENTREPRISES – TESE

Dans sa circulaire 2009-45 du 16.04.2009, l'Acoss précise les modalités d'application du titre emploi-service entreprises qui se substitue au chèque-emploi très petites entreprises et au titre emploi-entreprise depuis le 19 mai 2009.

Nous vous rappelons que le TESE ne peut être utilisé qu'en France métropolitaine et par les entreprises dont l'effectif n'excède pas neuf salariés au 31 décembre de l'année précédente. Il permet aux employeurs

- d'une part, d'obtenir le calcul des rémunérations dues aux salariés ainsi que de l'ensemble des cotisations et contributions (sauf la formation professionnelle, la médecine du travail et les régimes de protection sociale facultatifs ainsi que la taxe sur les salaires),
- d'autre part, d'être déchargés d'un certain nombre de formalités liées à l'emploi du personnel.

Pour autant, l'employeur reste responsable du caractère exact et complet des informations qu'il communique au centre national de traitement du titre emploi-service entreprise pour permettre l'établissement des bulletins de paye et des décomptes des charges sociales. La nature des informations à fournir par l'employeur et les modalités de leur transmission sont précisées par le nouvel article D 133-6-1 du Code de la sécurité sociale créé à cet effet par le décret 2009-1598 du 18 décembre 2009. Selon cet article, ces informations sont transmises au moyen d'un volet social.

Plus de renseignements sur ce dispositif sont disponibles sur le site Internet www.letese.urssaf.fr.

10 - DISPOSITIF DES CHEQUES-VACANCES

La loi 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques réforme en profondeur le dispositif des chèques-vacances. Elle en élargit le champ des bénéficiaires et en assouplit les conditions d'attribution pour les entreprises de moins de 50 salariés.

L'attribution des chèques-vacances n'est plus liée à une condition de ressources et le dispositif est étendu aux chefs d'entreprises de moins de 50 salariés.

Si la contribution de l'employeur aux chèques-vacances versée au profit des salariés est, sous certaines limites, exonérée de charges sociales (sauf CSG/CRDS et le versement transport) et d'impôt, il n'en n'est pas de même pour celle pouvant bénéficier au chef d'entreprise. Cette disposition peut sembler contraire à l'esprit affiché par la loi visant à favoriser le développement de ce système.

Le décret 2009-1259 du 19 octobre 2009 fixe la contribution maximale de l'employeur à l'acquisition par un salarié de chèques-vacances en fonction de sa rémunération et de sa situation de famille. A noter, que le montant donnant droit à exonération totale, à la fois de charges sociales et d'impôt, est limité, par salarié et par an, à 30 % du SMIC mensuel, soit 401 € pour 2009 (403 € pour 2010).

Ce nouveau dispositif est applicable depuis le 22 octobre 2009.

11 - TITRES RESTAURANT

En matière de titres restaurant, la réglementation impose à l'employeur une participation minimale fixée à 50 % de la valeur du titre sans pouvoir excéder 60 %. Cette participation ne peut excéder un montant de 5,21 € pour 2010 (5,19 € pour 2009). Avant le 6 août 2008, le non respect de ces limites faisait perdre l'exonération de cotisations sociales sur l'intégralité de la contribution de l'employeur. Depuis cette date, la réintégration ne porte que sur la partie excédentaire, à moins que l'employeur soit de mauvaise foi ou agit ainsi de façon répétée.

12 - COTISATIONS DE RETRAITE ET DE PREVOYANCE DEDUCTIBLES DU REVENU PROFESSIONNEL – Article 154 bis du CGI

Nous vous rappelons que depuis 2004, le régime fiscal de droit commun de vos cotisations sociales prévoit une déductibilité sans limitation de vos revenus professionnels des cotisations versées au titre des régimes obligatoires de base ou complémentaires. Les cotisations versées au titre des régimes facultatifs ou des contrats de groupe sont quant à elles déductibles sous certaines limites proportionnelles au bénéfice imposable de l'année, lui-même retenu dans une limite calculée par référence au plafond de sécurité sociale.

Toutefois, pour ceux d'entre vous ayant conclu un contrat « Madelin » avant le 25 septembre 2003 ou ayant adhéré à un régime facultatif avant cette date, il était possible, jusqu'au 31 décembre 2008, de se placer sous le dispositif de plafonnement des cotisations sociales en vigueur en 2003, s'il vous était plus favorable. **Cette solution transitoire a été prorogée de deux ans, soit jusqu'au 31 décembre 2010.**

Les plafonds de déduction de ces deux régimes vous sont signalés dans notre tableau « Principaux seuils fiscaux pour 2009 ».

Tableau résumant le régime fiscal des deux régimes :

		Régime transitoire : plafonds de déduction		Régime de droit commun : plafonds de déduction
		Limite globale	Limite particulière	Limite propre à chaque risque
Retraite	Obligatoire	19 % de 8 fois le plafond SS		
	Facultatif			Plancher = 10 % plafond SS ; Plafond = 10 % du bénéfice retenu dans la limite de 8 fois le plafond de la SS + 15 % du bénéfice compris entre 1 et 8 fois ce plafond
Prévoyance complémentaire			3 % de 8 fois le plafond SS	Plancher = 7 % du plafond SS ; Plafond = 7 % du plafond SS + 3,75 % du bénéfice, sans que cette somme n'excède 3 % de 8 fois le plafond SS
Perte d'emploi subie			1,5 % de 8 fois le plafond SS	Plancher = 2,5 % du plafond SS ; Plafond = 1.875 % du bénéfice retenu dans la limite de 8 fois le plafond SS

13 - ECO-PASTILLE OU « BONUS/MALUS » - Article 1011 bis du CGI

On rappelle que le malus écologique également dénommé « écopastille » et recouvré selon les modalités applicables à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules (carte grise) s'applique aux voitures particulières neuves immatriculées pour la première fois en France depuis le 1^{er} janvier 2008. Le tarif du malus varie de 200 € à 2600 € selon le niveau d'émission de CO₂ du véhicule acheté et selon l'année d'acquisition du véhicule, celui du bonus varie de 0 € à 5000 €.

L'article 93 de la loi de finances pour 2010 avance d'une année, soit 2011, le relèvement du tarif du malus prévu pour 2012 à l'origine. Ainsi, si le taux d'émission de CO₂ à partir duquel le malus de 200 € est dû reste fixé à 155 g en 2010, il passe à 151 g dès 2011. Quant au bonus, l'abaissement programmé de 5 g au 1^{er} janvier 2010 du seuil d'octroi se traduit également par une révision des tarifs applicables. En pratique, aucun bonus ni malus ne s'applique en 2010 pour les véhicules émettant entre 126 et 155 g/km.

Pour plus d'information, voir notre circulaire n° 03.02.2008.

14 - MALUS ACCRU SUR LES VEHICULES POLLUANTS – Article 1011 ter du CGI

En complément du malus à l'acquisition (voir notre circulaire n° 03.02.2008), une nouvelle taxe forfaitaire annuelle, dénommée « malus annuel », s'applique depuis 2010 pour les voitures particulières immatriculées pour la première fois en France en 2009. Cette taxe, d'un montant de 160 € par véhicule, est due l'année qui suit la délivrance de la carte grise au vu d'un titre de perception adressé aux redevables par l'administration. Les véhicules visés sont ceux dont le taux d'émission de dioxyde de carbone, tel qu'indiqué sur la carte grise, excède, l'année de la première immatriculation : 250 grammes de CO₂ par kilomètre en 2009, 245 grammes en 2010 et 2011 et 240 grammes à compter de 2012.

15 - MAJORATION DES COEFFICIENTS D'AMORTISSEMENT DEGRESSIF - RAPPEL

Pour les biens acquis ou fabriqués entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009, les coefficients d'amortissement dégressif sont majorés d'un demi-point.

Taux d'amortissement dégressif durant cette période transitoire :

Durée d'utilisation en années	Taux d'amortissement linéaire (en %)	Coefficient applicable	Taux d'amortissement dégressif (en %)
3	33,33	1,75	58,33
4	25	1,75	43,75
5	20	2,25	45
6	16,67	2,25	37,51
6 2/3	15	2,75	41,25
8	12,5	2,75	34,38
10	10	2,75	27,50
12	8,33	2,75	22,91
15	6,67	2,75	18,34
20	5	2,75	13,75

Rappel du taux d'amortissement dégressif de droit commun :

Durée d'amortissement (années)	Taux linéaire (%)	Biens acquis avant le 1-1-2001		Biens acquis à compter du 1-1-2001	
		Coefficients applicables	Taux de l'amortissement dégressif	Coefficients applicables	Taux de l'amortissement dégressif
3	33,33	1,5	50	1,25	41,66
4	25	1,5	37,5	1,25	31,25
5	20	2	40	1,75	35
6	16,66	2	33,33	1,75	29,16
6 2/3	15	2,5	37,5	2,25	33,75
8	12,5	2,5	31,25	2,25	28,13
10	10	2,5	25	2,25	22,5
12	8,33	2,5	20,83	2,25	18,74
15	6,66	2,5	16,66	2,25	15
20	5	2,5	12,5	2,25	11,25

16 - AMORTISSEMENT EXCEPTIONNEL DES VEHICULES NON POLLUANTS - RAPPEL

Si ces véhicules sont inscrits au registre des immobilisations et sans avoir opté pour le barème forfaitaire, le dispositif d'amortissement exceptionnel visé aux articles 39AC et 39AD du CGI, permet d'amortir les véhicules acquis à l'état neuf et leurs accessoires sur une période de 12 mois. Les véhicules visés par la présente mesure sont ceux fonctionnant, exclusivement ou non, au moyen de l'énergie électrique, du GPL ou du GNV. La loi de finances rectificative pour 2006 étend cette disposition aux véhicules fonctionnant, exclusivement ou non, au moyen du superéthanol E85 acquis à compter du 1^{er} janvier 2007. D'autre part, ce dispositif d'amortissement exceptionnel est applicable pour les acquisitions réalisées avant le 1^{er} janvier 2010.

Bien entendu, lorsqu'il s'agit de voitures particulières, l'amortissement exceptionnel s'applique à la fraction du prix d'acquisition qui n'excède pas la somme, soit de 18 300 €, soit de 9 900 € pour les véhicules qui ont un taux d'émission de CO₂ supérieur à 200 grammes par kilomètre.

17 - NON DEDUCTIBILITE DES PENALITES ET AMENDES - RAPPEL

Depuis les exercices clos le 31 décembre 2007, les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mis à la charge des entreprises qui contreviennent à des obligations légales ne sont plus admises en déduction des bénéfices imposables. Ainsi, ne sont plus déductibles : les sanctions infligées par la CNIL, les majorations appliquées en cas de retard de paiement des cotisations sociales obligatoires, l'amende de 5 % des sommes omises qui s'applique notamment en cas de défaut de production des documents destinés à faire figurer les plus-values placées en sursis ou en report d'imposition.

Toutefois, en matière de BNC, régime fiscal dont relèvent nos adhérents, l'application de cette mesure nécessite encore une modification de la doctrine fiscale actuellement applicable. Nous vous rappelons que cette doctrine n'autorise déjà plus la déduction fiscale des pénalités d'assiette et de recouvrement de l'impôt même si cet impôt est fiscalement déductible.

C) AUTRES DISPOSITIONS CONCERNANT LA FISCALITE PROFESSIONNELLE

18 - TVA - REFORME DE LA TERRITORALITE DES SERVICES

Sont concernées par cette réforme, toutes les entreprises, même les cabinets médicaux, lorsqu'elles font appel à un prestataire de services installé à l'étranger (que ce soit dans la Communauté Européenne ou ailleurs) ou lorsqu'elles-mêmes réalisent des prestations pour une entreprise installée dans un autre Etat membre de la Communauté Européenne.

Si vous êtes dans ce cas, le nouveau régime applicable, **depuis le 1^{er} janvier 2010**, vous impose de vous identifier à la TVA en France afin de vous permettre de remplir les nouvelles obligations déclaratives et de paiement afférentes à la TVA grevant les prestations de services.

Cette réforme est commentée en détail dans notre circulaire n° 04-03-2010.

19 - EXONERATION DES PLUS-VALUES REALISEES PAR LES PME – RAPPEL

- Article 151 septies du CGI :

A noter que l'administration a commenté avec retard l'ensemble de ce dispositif dans une instruction du 13 mai 2009.

L'exonération des plus-values est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Toutefois, cette condition n'est pas requise lorsque les plus-values sont réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance.

Depuis le 1^{er} janvier 2006, les plus-values de cession (vente, apport, retrait, donation) réalisées en cours comme en fin d'exploitation sont exonérées si la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, au cours des deux années civiles précédant l'année de réalisation des plus-values, n'excède pas 90 000 €. Lorsque cette moyenne excède le seuil de 90 000 € sans dépasser celui de 126 000 €, les plus-values bénéficient d'une exonération dégressive à 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 €. Si cette moyenne excède le seuil de 126 000 € la plus-value est intégralement imposable sauf en cas d'application d'un régime spécial.

Exemple :

Un médecin dont la moyenne des recettes encaissées en 2008 et 2009 s'élève à 115 000 € réalise en 2010 une plus-value de 20 000 €. Le montant de la plus-value exonérée s'élève à :

$$20\,000 \times (126\,000 - 115\,000 / 36\,000) = 6\,111 \text{ €}$$

D'autre part, lorsque le médecin est membre d'une société mentionnée aux articles 8 et 8 ter du CGI ou d'un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés, il y a également lieu de tenir compte des recettes réalisées par cette structure, à proportion de ses droits dans les bénéfices de cette société ou de ce groupement, pour apprécier si la plus-value réalisée lors de la cession d'une immobilisation utilisée dans le cadre d'une activité individuelle ou de la cession de ses parts dans la société de personnes, est susceptible de bénéficier du régime d'exonération. Lorsque la plus-value est réalisée par la société de personnes ou le groupement, le respect des seuils d'exonération s'apprécie comme auparavant au niveau de la structure concernée. Il convient donc dans ce cas de prendre en compte le montant des recettes totales de la structure. En ce qui concerne l'associé d'une société de personnes ou le membre du groupement qui exerce sa seule activité au sein de cette structure, l'administration devrait considérer que l'exonération de la plus-value résultant de la cession de ses parts peut s'appliquer si la quote-part des recettes de cette structure lui revenant n'excède pas les limites fixées par l'article 151 septies du CGI.

20 - EXONERATION DES PLUS-VALUES EN CAS DE CESSION ET DE TRANSMISSION DE PME - RAPPEL

- Article 238 quindecies du CGI

Ce dispositif codifié sous l'article 238 quindecies s'applique de plein droit aux opérations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, dans l'hypothèse bien évidemment où les conditions de fond sont réunies pour y ouvrir droit. Il n'est écarté que lorsqu'une option plus formalisée pour un autre régime de report ou d'exonération a été exercée. Toutefois, il peut se cumuler avec les seuls régimes d'exonération prévus à l'article 151 septies A et 151 septies B.

Cette exonération totale ou partielle ne s'applique que si l'activité est exercée depuis au moins cinq ans à la date de sa transmission. Sont exclues les plus-values portant sur des biens immobiliers bâtis ou non bâtis, sur les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de ces biens ainsi que sur des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier. De la même façon, les profits dégagés le cas échéant sur les éléments de l'actif circulant (dont stocks) transmis ne sont pas exonérés. Les plus-values réalisées sur les biens immobiliers ou assimilés peuvent toutefois bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies B.

Cette exonération s'applique aux cessions à titre onéreux (ventes, apports...), mais également aux transmissions à titre gratuit (donations ou successions) de clientèle et de branche complète d'activité ou de parts ou droits d'une société de personnes au sein de laquelle l'exploitant exerce son activité professionnelle. **La transmission doit être totale**, ce qui suppose que l'exploitant n'exerce pas son activité dans la structure transférée ou créée. Restent exclus de la mesure d'exonération les retraits d'actif et notamment la cessation d'activité qui ne s'accompagne pas d'une reprise de l'exploitation ainsi que l'annulation ou remboursement de droits ou parts.

En ce qui concerne plus particulièrement la transmission des droits ou parts, il est tenu compte des transmissions de l'année concernée, mais également de celles qui ont pu intervenir au cours des cinq années précédentes, pour l'appréciation des seuils d'exonération. L'absence de liens entre le cédant et le cessionnaire n'autorise pas le cédant d'exercer une fonction de direction dans l'entreprise cessionnaire, de détenir, en cas de transmission à titre onéreux de parts, de droits de vote ou de droits aux bénéfices sociaux dans la structure cessionnaire, et, en cas de transmission à titre onéreux d'une clientèle ou d'une branche complète d'activité, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux au sein de l'entreprise cessionnaire.

Ce régime institue une exonération totale lorsque la valeur des éléments transmis n'excède pas 300 000 € et une exonération dégressive lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre 300 000 € et 500 000 €. Au-delà de ce seuil, les plus-values sont intégralement taxées. Le montant de la plus-value est partiellement exonéré à hauteur du rapport entre, au numérateur, la différence entre 500 000 € et la valeur des éléments transmis et, au dénominateur, le montant de 200 000 €.

Exemple : Un médecin cède à son successeur sa clientèle et son matériel médical pour la valeur de 425 000 €. Il dégage à cette occasion une plus-value globale de 225 000 €. Le montant de la plus-value exonérée s'élève à :

$$225\ 000 \times [(500\ 000 - 425\ 000) / 200\ 000] = 225\ 000 \times 0,375 = 84\ 375 \text{ €}$$

21 - EXONERATION DES PLUS-VALUES DANS LE CADRE D'UN DEPART A LA RETRAITE – RAPPEL

Article 151 septies A du CGI

Ce dispositif s'applique de plein droit aux plus-values de cessions réalisées à titre onéreux depuis le 1^{er} janvier 2006, dans l'hypothèse, bien évidemment, où toutes les conditions de fond sont réunies pour y ouvrir droit. Il n'est écarté que lorsqu'une option plus formalisée pour un autre régime d'exonération a été exercée. S'il ne peut se cumuler avec les régimes de report d'imposition des plus-values prévues par les articles 93 quater, I-ter, 151 octies et 151 octies A du CGI, il peut en revanche se cumuler avec les régimes d'exonération prévus par les articles 151 septies, 151 septies B et 238 quinquies du CGI. Cette exonération ne s'applique que si l'activité est exercée depuis au moins cinq ans à la date de cession. D'autre part, le cédant doit, nécessairement cesser son activité et faire valoir ses droits à la retraite. La cession doit être réalisée à titre onéreux (ventes et apports en société). Les transmissions à titre gratuit (donations,

successions) ainsi qu'un retrait d'actif sont en revanche exclues. Sont également exclues les plus-values portant sur des éléments de nature immobilière, à savoir sur des biens immobiliers bâtis ou non bâtis, sur des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de ces biens ainsi que les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier.

La cession doit porter soit sur une entreprise individuelle, soit sur l'intégralité des parts détenues par l'associé de la société de personnes. Mais depuis l'imposition des revenus de 2008, ce régime est étendu aux cessions d'activité réalisées par les sociétés de personne (SCP notamment) soumises à l'impôt sur le revenu puis dissoutes concomitamment, à hauteur de la quote-part revenant à l'associé qui fait valoir ses droits à la retraite. Auparavant, seule la cession de l'intégralité des droits ou parts de la société détenus par l'associé sortant bénéficiait de ce régime d'exonération. D'autre part, l'associé sortant doit avoir exercé son activité au sein de la société pendant cinq ans. L'administration accepte toutefois de prendre en compte la durée d'activité en tant qu'exploitant individuel si l'associé l'a ensuite apportée à la société de personnes sous le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI.

Pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} Janvier 2009, l'ancien exploitant dispose d'un délai de vingt quatre mois avant ou après la cession pour cesser son activité et faire valoir ses droits à la retraite. Lorsque la cession intervient au-delà du délai de soixante jours prévu pour le dépôt de la déclaration de cessation, il conviendra de joindre à la déclaration fiscale n° 2035 une « mention expresse » exposant les motifs de droit ou de fait qui conduisent à ne pas mentionner en totalité ou en partie les plus-values réalisées. La cession d'une branche complète d'activité n'ouvre pas droit à l'exonération puisque la condition essentielle posée par le nouveau dispositif est que cette cession soit réalisée dans le cadre du départ à la retraite du cédant. L'absence de lien entre le cédant et le cessionnaire n'autorise pas le cédant à détenir plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire.

L'exonération d'impôt sur le revenu porte sur l'intégralité des plus-values professionnelles, à court terme ou à long terme. Cette disposition ne fait pas obstacle à l'imputation sur le revenu global d'une éventuelle moins-value constatée à l'occasion de la cession. Cependant, si les plus-values professionnelles sont exonérées de l'impôt sur le revenu au taux réduit de 16 %, il n'en n'est pas de même des contributions sociales (CSG, CRDS et prélèvement social) s'élevant à un total de 12,10 %. L'exonération partielle des contributions sociales sera toutefois possible en appliquant également les dispositions prévues à l'article 238 quindecies, si le seuil de 500 000 € n'est pas atteint.

D'autre part, les plus-values placées en report d'imposition à l'occasion d'une opération d'apport (art. 151 octies du CGI), de restructuration de SCP (art. 151 octies A du CGI), d'option pour l'impôt sur les sociétés (art. 151 nonies du CGI) sont également exonérées lorsque la cession remplit les conditions posées par l'article 151 septies A du CGI.

22 - ABATTEMENT SUR LES PLUS-VALUES IMMOBILIERES A LONG TERME - RAPPEL

Article 151 septies B

Cet article a instauré un abattement sur les plus-values immobilières à long terme réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006 égal à 10 % par année de détention au-delà de la cinquième, ce qui conduit à leur exonération totale au terme de quinze années de détention. Les durées de détention sont à apprécier par période de douze mois. Ainsi, pour ouvrir droit à un abattement, le bien immobilier doit être détenu par l'entreprise pendant une période d'au moins soixante mois.

Seules sont concernées par cet abattement, les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (entreprise individuelle ou société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes). L'abattement ne s'applique qu'aux plus-values à long terme, **quelles que soient les circonstances de leur réalisation**, portant sur des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, sur les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de ces biens, ainsi que sur des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier, et qui sont **affectés par l'entreprise à sa propre exploitation** (le cabinet médical pour un médecin).

Restent donc soumises à l'impôt, les plus-values réalisées sur des actifs immobiliers détenus depuis moins de cinq ans. Lorsque la durée de détention est supérieure à cinq ans, la plus-value à court terme est imposable à hauteur des amortissements pratiqués, la plus-value à long terme bénéficie quant à elle d'un abattement égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre le nombre d'années de détention et cinq ans et, au dénominateur, la durée de dix ans. Au-delà de quinze années de détention, seule reste imposable, la plus-value à court terme sauf application d'un autre régime d'exonération ou de report d'imposition.

Exemple : Un médecin cède le 2 février 2009 son local professionnel acquis le 1^{er} février 2001 et inscrit à cette date dans son registre des immobilisations. La plus-value totale s'élève à 48 000 € dont 18 000 € à court terme et 30 000 € à long terme. La plus-value à court terme de 18 000 € est imposable en totalité sauf si application d'un autre régime d'exonération ou de report d'imposition.

La plus value à long terme bénéficie d'un abattement de :

$$30\ 000 \times \frac{8 - 5}{10} = 9\ 000 \text{ €}$$

Cet abattement peut se combiner avec un autre régime d'exonération de plus-values professionnelles (articles 151 septies, 151 septies A et 238 quindecies) ou de report d'imposition (articles 41 ou 151 octies notamment).

**23 - TABLEAU MODIFIE RESUMANT LES AMENAGEMENTS DES REGIMES D'EXONERATIONS
DES PLUS VALUES REALISEES DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2006 (source Ed. Francis Lefebvre)**

Dispositifs	Article 151 septies (nouvelle version)	Article 238 quinquies	Articles 151 septies A	Article 151 septies B
Economie générale	Exonération des plus-values professionnelles des plus petites entreprises	Exonération des plus-values professionnelles en cas de transmission d'une entreprise individuelle dont la valeur est inférieure à 500 K €	Exonération des plus-values professionnelles en cas de cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle réalisée dans le cadre d'un départ à la retraite	Abattement pour durée de détention sur les plus-values immobilières à long terme réalisées sur les immeubles d'exploitation
Entreprises relevant de l'IR Personne physique associée d'une société de personnes Exploitants individuels (BIC, BNC, BA)	Oui Oui	Oui Oui	Oui Oui	Oui Oui
Entreprises soumises à l'IS	Non	Oui si l'entreprise répond à la définition communautaire de la PME (1)	Non	Non
Nature des opérations éligibles	Toute opération de cession dégageant une plus-value professionnelle (vente, apport...)	Transmission à titre onéreux ou gratuit d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés (définis comme l'intégralité des parts professionnelles au sens de l'article 151 nonies)	Cession à titre onéreux suivie d'un départ à la retraite dans un délai de 24 mois avant ou après la cession.	Toute opération dégageant une plus-value professionnelle immobilière
Actifs éligibles • Actifs non immobiliers • Immeubles et assimilés	Tout élément de l'actif immobilisé, y compris les parts de sociétés Oui sauf terrains à bâtir	Entreprise individuelle, branche complète d'activité ou éléments assimilés à une branche complète (l'intégralité des droits dans une société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle) Non, sauf cas particulier des « sociétés professionnelles » à prépondérance immobilière (dans la mesure où cette prépondérance résulte de la détention d'immeubles d'exploitation)	Entreprise individuelle et cession de l'activité ou de l'intégralité des droits dans une société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle Non, sauf cas particulier des « sociétés professionnelles » à prépondérance immobilière (dans la mesure où cette prépondérance résulte de la détention d'immeubles d'exploitation)	Sans objet Immeubles d'exploitation (détenus en direct ou indirectement), à l'exclusion des terrains à bâtir
Condition d'exercice préalable de l'activité	5 ans d'exercice préalable de l'activité	5 ans d'exercice préalable de l'activité	5 ans d'exercice préalable de l'activité	5 ans d'affectation à l'exploitation pour ouvrir droit à un abattement
Entreprises données en location-gérance	Non	Oui sous certaines conditions spécifiques	Oui sous certaines conditions spécifiques	Oui selon nous, sous certaines conditions (2)
Seuils d'exonération	Seuils annuels de recettes HT (250 000 et 90 000 € pour l'exonération totale suivant les activités ; 350 000 et 126 000 € pour l'exonération dégressive)	Valeur de la branche complète d'activité, ou assimilée, inférieure à 300 000 € pour l'exonération totale et comprise entre 300 000 et 500 000 € pour l'exonération dégressive	L'entreprise ne doit pas excéder les seuils définissant la PME communautaire (1)	Aucun seuil
Régime d'exonération	Exonération des plus-values à court et à long terme : totale en-dessous des premiers seuils de recettes (90 ou 250 K €) ; dégressive au-delà (126 ou 350 K €)	Exonération des plus-values à court et à long terme : totale en-dessous du premier seuil (300 K €) ; dégressive au-delà (300-500 K €)	Exonération totale des plus-values à court et à long terme NB : absence d'exonération corrélative de CSG et de CRDS	Abattement pour durée de détention sur la plus-value à long terme : 10 % par année de détention au-delà de la cinquième (exonération PVLVT au bout de 15 ans)
Cumul avec d'autres régimes	Non, sauf 151 septies A et 151 septies B	Non, sauf 151 septies A et 151 septies B	Oui, sauf 93 quater I ter, 151 octies et 151 octies A	Oui

(1) Moins de 250 salariés, et un CA inférieur à 50 M € ou un bilan total inférieur à 43 M €. En outre, le capital ou les droits de vote ne doivent pas être détenus, à hauteur de 25 % ou plus, par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas à ces mêmes critères.

(2) Immeuble loué au locataire dans des conditions telles que le loyer a le caractère de BIC.

24 - APPORT DE TITRES EN SOCIETE REALISE PAR LES EXPLOITANTS INDIVIDUELS ET LES ASSOCIES DE SOCIETES DE PERSONNES - RAPPEL

La loi de finances rectificative pour 2007 a instauré un report d'imposition applicable aux plus-values résultant d'apport, à une société soumise ou non à l'IS, de titres nécessaires à l'activité, réalisé à compter du 1^{er} janvier 2007. Deux régimes distincts sont mis en place : l'un en faveur des apports de titres inscrits au registre des immobilisations et codifié sous le nouvel article 151 octies B du CGI, l'autre en faveur des participations, assimilées à des éléments d'actif professionnel, détenues par un associé exerçant son activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes (parts de SCP notamment) ; cette dernière disposition étant codifiée sous le IV bis nouveau de l'article 151 nonies du CGI.

Seuls les événements caractérisant une rupture définitive des liens entre l'apporteur et les titres apportés mettent fin au report. L'exonération de la plus-value en report d'imposition pourra être définitive en cas de départ à la retraite réalisé dans les conditions prévues à l'article 151 septies A du CGI. A l'instar de ce qui est prévu à l'article 151 octies du CGI (apport en société d'une entreprise individuelle) l'apporteur et la société bénéficiaire de l'apport devront respecter certaines obligations déclaratives.

25 - MAINTIEN DES REPORTS D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES EN CAS D'OPÉRATIONS SUCCESSIVES

La loi de finances pour 2010 instaure un nouvel article 151-0 octies au CGI.

Celui-ci permet le maintien des reports et sursis d'imposition prévus aux articles 151 octies à 151 nonies du même Code en cas de réalisation d'une seconde opération qui ouvre droit à un nouveau report ou sursis d'imposition de la plus-value constatée. Dans ce cas et si le contribuable se place effectivement sous ces régimes pour son option, le report d'imposition de la première plus-value est maintenu. Cette possibilité existait déjà pour un certain nombre de cas, mais le présent article érige en règle générale le maintien des reports d'imposition prévus aux articles 151 octies à 151 nonies du CGI. En application du nouvel article 151-0 octies, il est mis fin au report d'imposition de la plus-value initiale dès lors que la seconde plus-value devient imposable y compris si celle-ci bénéficie d'une exonération.

Le présent article s'applique à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2009 et des années suivantes.

26 - LEASE-BACK D'IMMEUBLES

La seconde loi de finances rectificative pour 2009 a instauré un régime d'étalement de l'imposition des plus-values de cession d'immeubles inscrits au registre des immobilisations réalisées entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2010 à l'occasion d'opération de lease-back. Le dispositif prévu à l'article 39 novodécies du CGI permet, sur option, d'étaler la plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un immeuble par une entreprise à une société de crédit-bail. Cette plus-value, après application éventuelle des exonérations prévues par les articles 151 septies et 151 septies B, fait alors l'objet d'un étalement par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat du crédit-bail bénéficiant au cédant, dans la limite de quinze ans. Le dispositif a été commenté par l'administration dans son instruction 4B-5-09 du 01.12.2009.

27 - EXONERATION PARTIELLE DES DROITS DE MUTATION DANS LE CADRE DE LA TRANSMISSION D'ENTREPRISE - RAPPEL

Il est rappelé que les transmissions par décès et les donations de biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ainsi que de parts ou actions de sociétés sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts de leur valeur sous réserve notamment du respect par chacun des héritiers, légataires (ou donataires) prenne dans la déclaration de succession (ou l'acte de donation), pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, l'engagement de conserver pendant six ans à compter de la transmission les biens affectés à l'exploitation de l'entreprise ou, s'il s'agit de titres reçus, pendant une période de six ans commençant à courir à compter de l'expiration de l'engagement collectif de conservation des titres.

Cette durée de l'engagement individuel a été ramenée, à compter du 26 septembre 2007, de six à quatre ans par l'article 15 de la loi de finances pour 2008. D'autre part, la loi de finances rectificative pour 2007 permet, depuis le 29 décembre 2007, aux personnes qui sont tenues par un engagement individuel de conservation susvisé de donner les titres ou les biens qui font l'objet de cet engagement sans remise en cause de l'exonération partielle.

D'autre part, l'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2007 permet, depuis le 29 décembre 2007, en cas de nouvelle donation en ligne directe après retour des biens donnés dans le patrimoine du donateur, d'imputer les droits acquittés lors de la première donation sur les droits dus sur la seconde. Cependant le donateur bénéficie de cette mesure que si la nouvelle donation intervient dans les cinq ans du retour des biens dans son patrimoine.

Enfin, l'article 15 de la loi de finances pour 2008 offre la possibilité aux héritiers et légataires, s'il s'agit de titres reçus, de conclure l'engagement collectif de conservation des titres dans les six mois suivant un décès et ce pour les successions ouvertes depuis le 26 mars 2007. Dans ce cas seulement, l'engagement préalable n'est donc plus nécessaire. Cet article réduit également de cinq à trois ans, s'il s'agit d'une entreprise individuelle, la durée de l'obligation pour l'un des héritiers, donataires ou légataires ayant pris l'engagement de conservation, de poursuivre effectivement l'exploitation de l'entreprise. Cette dernière disposition s'applique aux engagements pris depuis le 26 septembre 2007, mais aussi à ceux qui sont en cours à cette date.

28 - ZONES FRANCHES URBAINES - ZFU – REGIME D'EXONERATION FISCALE - RAPPEL

Ce régime comporte notamment deux dispositions d'exonération d'impôt sur les bénéfices, à savoir :

- ❖ le dispositif prévu à l'article 44 octies du CGI (plafond d'exonération fixé à 61 000 €) qui concerne les entreprises implantées ou créées dans les ZFU de première et de deuxième génération avant le 1^{er} Janvier 2006,
- ❖ le dispositif prévu à l'article 44 octies A du CGI (plafond d'exonération fixé à 100 000 €) qui concerne :
 - les entreprises créées entre le 01.01.2006 et le 31.12.2011 dans les trois générations de ZFU
 - les entreprises implantées à la date du 01.01.2006 dans les ZFU de troisième génération.

- les établissements existants au 01.01.2007 dans les parties des communes correspondant aux extensions de périmètre des ZFU de première et de deuxième génération opérées en 2007 (décrets du 15 mai 2007, n° 2007-894 pour la France métropolitaine et n° 2007-895 pour les départements d'Outre-Mer).

Les modalités d'application des régimes d'exonération ont été commentées dans notre circulaire de février 2007 à laquelle il convient de se reporter pour plus de précisions.

Nous vous rappelons que les entreprises implantées dans une ZFU bénéficient également d'exonération de taxe professionnelle, de taxe foncière et de charges sociales. D'autre part, l'admission au régime et les modalités d'exonération des médecins en contrat de collaboration ou de remplacement suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés.

A noter que depuis le 01.01.2007, la loi impose le respect du plafond communautaire relatif aux aides de minimis pour les entreprises implantées dans les trois générations de ZFU.

Enfin, nous vous signalons que la liste des ZFU et leur délimitation sont consultables sur le site Internet <http://sig.ville.gouv.fr> ou auprès des préfetures, des directions des services fiscaux et auprès des mairies des communes concernées.

29 - REGIME D'EXONERATION D'IMPOT SUR LES BENEFICES PREVU EN FAVEUR DES ENTREPRISES INSTALLEES EN ZRR – Art. 44 sexies du CGI (pour plus de détails voir notre circulaire d'octobre 2005) - RAPPEL

Nous vous rappelons que la loi du 23.02.2005 relative au développement des territoires ruraux a étendu le régime d'exonération d'impôt pour les implantations d'une activité libérale en ZRR réalisées depuis 2004. La liste des zones répondant aux critères actuels de classement en ZRR a été fixée par arrêté du 9 avril 2009. Elle est consultable sur le site www.legifrance.gouv.fr.

En principe, le régime prévoit une exonération totale d'impôt pour les résultats réalisés jusqu'au terme du 23^{ème} mois suivant celui de la création de l'activité, puis d'un abattement de 75 %, 50 % et 25 % sur les bénéfices réalisés au cours de chacune des trois périodes de 12 mois suivantes.

Par exception à cette règle, les entreprises nouvelles soumises à un régime réel d'imposition et créées dans les ZRR entre le 01.01.2004 et le 31.12.2009, délai prolongé jusqu'au 31.12.2010 par la loi de finances pour 2010, bénéficient d'une exonération totale pendant leurs 60 premiers mois d'activité. A l'issue de cette période d'exonération totale, des abattements dégressifs de 60 %, 40 % puis 20 % s'appliquent respectivement au cours des cinq années suivantes puis des sixième et septième années, et enfin huitième et neuvième années. Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2007, les entreprises souhaitant bénéficier de ce régime d'exonération doivent remplir l'ensemble des conditions prévues par le règlement des minimis. En application de ce règlement, le montant maximal de l'avantage en impôt dont peuvent bénéficier les entreprises au titre du régime d'exonération ne peut excéder 200 000 € par période de trois exercices fiscaux, compte tenu de toutes les aides perçues par ailleurs (notamment exonération d'impôts locaux, ou

de charges sociales) dont bénéficient les entreprises nouvelles. Les plafonds communautaires précédents, jugés d'une grande complexité, ont été supprimés.

30 - AIDES SOUMISES A LA REGLEMENTATION RELATIVE AUX AIDES DE MINIMIS

Les aides aux entreprises « de minimis » sont celles que l'Union Européenne n'exige pas de se voir notifier comme aide d'Etat parce qu'elles ne représentent pas des montants importants, notamment les aides aux PME (exonération d'impôt et de charges sociales...). Ces aides sont donc soumises à la règle de minimis et régies par un nouveau règlement CE du 15.12.2006 entré en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2007.

Il prévoit notamment que le montant cumulé de ces aides ne doit pas dépasser 200 000 € sur une période de trois exercices fiscaux (le plafond était précédemment de 100 000 €).

L'allègement fiscal et/ou social doit être apprécié en termes d'avantage en impôts et en exonération de charges sociales. D'autre part et conformément aux dispositions du règlement des minimis, les entreprises qui bénéficient des aides, devront dorénavant souscrire une déclaration, dont le modèle devrait être établi prochainement par l'administration, dans laquelle elles recenseront l'ensemble des aides de minimis dont elles ont bénéficié sur une période de trois ans. Sont notamment concernés les cabinets médicaux bénéficiant des régimes ZFU et ZRR.

Il est rappelé que pour relancer l'économie et de lutter contre les effets du resserrement du crédit, la Commission européenne a relevé, sur la période du 01.01.2008 au 31.12.2010, le plafond des aides de minimis (subventions, allègements d'impôts et de charges sociales notamment que peuvent recevoir les entreprises) à 500 000 € au lieu de 200 000 €.

31 - CREDIT D'IMPOT FORMATION EN FAVEUR DU PROFESSIONNEL LIBERAL - RAPPEL

La loi 2005-582 du 2 Août 2005, dite loi en faveur des PME, a instauré un crédit d'impôt en faveur des chefs d'entreprise. Ce système a été commenté par l'administration dans son instruction 4A-3-07 du 13 février 2007 et fait par ailleurs l'objet de notre circulaire n° 02.02.2008 à laquelle nos adhérents voudront bien se reporter pour plus d'information. Cet avantage est égal au produit du nombre d'heures passées par le dirigeant en formation, dans la limite de quarante heures de formation par année civile, par le taux horaire du SMIC en vigueur au 31 décembre de l'année au titre de laquelle est calculé le crédit d'impôt.

32 - CONJOINT COLLABORATEUR DU PROFESSIONNEL LIBERAL - RAPPEL

Nous vous rappelons que la loi 2005-882 du 2 août 2005 a rendu obligatoire le choix d'un statut par le conjoint du chef d'entreprise qui travaille dans l'entreprise familiale (obligatoire depuis le 01.07.2007).

Ainsi, le conjoint du médecin qui y exerce de manière régulière une activité professionnelle, doit opter pour l'un des trois statuts suivants : conjoint collaborateur, conjoint salarié ou conjoint associé. Est considéré comme conjoint collaborateur, le conjoint du médecin qui exerce une activité professionnelle régulière dans le cabinet médical sans percevoir de rémunération et sans avoir la qualité d'associé. Cette disposition s'applique également, depuis le 6 août 2008, au partenaire lié au chef d'entreprise par un PACS.

Il peut notamment choisir le statut de conjoint collaborateur et être affilié à titre personnel au régime vieillesse du chef d'entreprise, CARMF pour le conjoint d'un médecin.

En ce qui concerne l'affiliation du conjoint collaborateur à un régime invalidité-décès, la loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2010 pose le principe que les conditions d'affiliation soient déterminées par décret (à paraître).

Nous invitons nos lecteurs à se reporter aux informations diffusées par la CARMF sur son site Internet, pour connaître en détail, les modalités pratiques de fixation des cotisations.

33 - DELAIS DE DECLARATION - RAPPEL

A compter de 2009, toutes les déclarations fiscales annuelles des entreprises doivent être souscrites à la même date, fixée par décret au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai. L'uniformisation des délais susvisée concerne en particulier la déclaration contrôlée n°2035, la déclaration n°2036 des sociétés civiles de moyens et la déclaration des sociétés immobilières **non** soumises à l'impôt sur les sociétés n° 2072 notamment, déclarations habituellement souscrites par les médecins membres d'un organisme agréé.

34 - TELEDECLARATION ET TELEPAIEMENT OBLIGATOIRES

Ces systèmes sont peu à peu généralisés pour les entreprises. Ainsi, à partir de 2010, un nombre croissant d'entreprises devra obligatoirement télédéclarer et télérégler la TVA et l'impôt sur les sociétés, télétransmettre leurs demandes de remboursement de crédit de TVA.

Ces obligations pèseront à partir du 1^{er} octobre 2010 sur les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice précédent dépassera 500 000 € et à partir du 1^{er} octobre 2011 sur les entreprises réalisant plus de 230 000 € de chiffres d'affaires.

A noter que les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et astreintes au télérèglement de cet impôt devront, à compter de ces mêmes dates, acquitter la taxe sur les salaires dont elles sont redevables par voie électronique. D'autre part, à compter du 1^{er} janvier 2010, l'obligation de souscription des déclarations IFU sur support informatique est étendue aux déclarants ayant souscrit au titre de l'année précédente moins de 100 déclarations mais pour un montant global de revenus égal ou supérieur à 15 000 €.

Toutes ces formalités peuvent être effectuées sur le site Internet de l'administration fiscale www.impots.gouv.fr.

35 - COMMANDEMENT DE PAYER – NOTIFICATION ET EFFET

L'article 18 de la seconde loi de finances rectificative pour 2009 publiée au J.O. du 20.04.2009 dispose que dorénavant tous les comptables chargés de recouvrer l'impôt (comptables du Trésor pour les impôts recouverts par voie de rôle, comptables de la DGI pour les autres impôts) pourront désormais notifier les commandements de payer par la poste et que ces derniers sont des actes interruptifs de la prescription de l'action en recouvrement.

36 - CONTROLE FISCAL - RAPPEL

Depuis le 1^{er} janvier 2008 :

- la durée maximale des vérifications sur place des personnes exerçant une activité non commerciale et dont les recettes annuelles n'excèdent pas 230 000 € est portée de trois à six mois en cas de comptabilité non probante,
- le délai dont dispose le contribuable pour répondre à une proposition de rectification peut être porté de trente à soixante jours, s'il en fait la demande,
- lorsque la proposition de rectification procède d'une vérification de comptabilité d'un contribuable se livrant à une activité non commerciale dont les recettes sont inférieures à 460 000 €, l'administration dispose d'un délai de deux mois pour répondre aux observations du contribuable susvisé.

37 - DELIVRANCE DE L'ATTESTATION FISCALE PAR LES EXPERTS-COMPTABLES « AUTORISES » –RAPPEL

Sous réserve d'un décret à paraître, la dispense de majoration de 25 % de la base d'imposition des revenus dont bénéficient les adhérents de centres de gestion et d'associations agréées est étendue à compter du 1^{er} janvier 2010 aux non-adhérents qui font appel aux services d'un expert-comptable autorisé par l'administration et ayant conclu avec elle une convention.

ATTENTION !

Malgré le rapprochement opéré, les missions et avantages fiscaux attribués aux experts-comptables « autorisés » ne seront pas équivalents à ceux des associations agréées. Voir notre information (à paraître) – La loi de finances pour 2009 – Une prévention et une sécurité fiscale accrues en faveur des membres des associations agréées.

38 - PREVENTION ET SECURITE FISCALE ACCRUE EN FAVEUR DES ASSOCIATIONS AGREEES

A compter du 1^{er} janvier 2010, le délai de reprise de l'administration fiscale est ramené de trois à deux ans, sauf en cas de manquement délibéré.

Ce nouvel avantage fiscal concernera uniquement les adhérents d'un organisme agréé. En contrepartie, l'organisme devra procéder **annuellement** à l'examen de cohérence, de vraisemblance et de concordance des documents comptables et fiscaux habituellement communiqués par le membre à son association. A noter que ce contrôle portera, à compter de cette date, également sur les obligations des redevables à la TVA. Enfin, l'organisme agréé devra, avant la fin de chaque année, élaborer un compte-rendu de mission. Ce document devra être adressé à l'adhérent et sera également communiqué, dans le même délai, au service des impôts dont dépend l'adhérent.

39 - PROCEDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE – DELAI DE REPONSE DU CONTRIBUABLE - RAPPEL

En cas de mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire, le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour faire parvenir son acceptation ou ses observations en réponse à la proposition de rectification que lui adresse l'administration. La loi de finances rectificative pour 2007 a porté ce délai à soixante jours pour les propositions adressées depuis le 1^{er} janvier 2008. Les procédures d'imposition d'office ne bénéficient pas de cette prorogation. Celle-ci doit résulter d'une demande expresse du contribuable présentée ou expédiée avant l'expiration du délai de réponse de trente jours initial, le cachet de la poste faisant foi en cas d'envoi postal.

40 - NOUVELLES MESURES LIEES A L'ACQUISITION ET A LA TRANSMISSION DES ENTREPRISES

40.1. Droits d'enregistrement applicables aux transmissions d'entreprises

Ces mesures sont entrées en vigueur depuis le 06 août 2008.

40.1.1. Droits sur les cessions de fonds de commerce et de clientèle (articles 719 et 722 bis du CGI)

Le barème des droits de mutation à titre onéreux sur les cessions de fonds de commerce et assimilées est modifié pour la fraction du fonds supérieur à 23 000 €. Lorsque la cession porte sur une valeur n'excédant pas 23 000 €, seul le minimum de perception de 25 € est perçu comme auparavant.

Le nouveau barème est le suivant :

<i>Fraction du prix (ou de la valeur vénale)</i>	<i>Droit budgétaire</i>	<i>Taxe départementale</i>	<i>Taxe communale</i>	<i>Imposition totale</i>
- n'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
- comprise entre 23 000 € et 107 000 €	2 %	0,60 %	0,40 %	3 %
- comprise entre 107 000 € et 200 000 €	0,60 %	1,40 %	1 %	3 %
- supérieure à 200 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

Pour l'acquisition de fonds dans certaines zones, ZFU et ZRR notamment, le barème est le suivant :

<i>Fraction du prix (ou de la valeur vénale)</i>	<i>Droit budgétaire</i>	<i>Taxe départementale</i>	<i>Taxe communale</i>	<i>Imposition totale</i>
- n'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
- comprise entre 23 000 € et 107 000 €	0 %	0,60 %	0,40 %	1 %
- comprise entre 107 000 € et 200 000 €	0,60 %	1,40 %	1 %	3 %
- supérieure à 200 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

40.1.2. Droits sur les cessions de droits sociaux (art. 726 du CGI)

Le taux d'imposition de droit commun des cessions de droits sociaux est désormais fixé à un taux unique de 3 %. Pour les actions, le montant des droits demeure plafonné, mais le plafond est porté de 4 000 € à 5 000 €. Pour les parts sociales, il est diminué d'un abattement égal pour chaque part sociale, comme auparavant, au rapport

entre 23 000 € et le montant total de parts de la société (SCP, SCM, SELARL...). A noter que les cessions de participations dans les sociétés à prépondérance immobilière non cotées, SCI notamment, restent soumises au droit de 5 % sans plafonnement ni abattement.

40.1.3. Droits sur les cessions d'entreprises aux salariés ou aux proches (article 732 ter du CGI)

La loi LME a institué un abattement de 300 000 € sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres (parts ou actions) représentative du fonds ou de la clientèle, servant pour la liquidation des droits d'enregistrement, en cas de cession en pleine propriété. Cette disposition s'applique si la vente est consentie, soit au titulaire d'un contrat de travail à durée indéterminée depuis au moins deux ans et qui exerce ses fonctions à temps plein ou d'un contrat d'apprentissage en cours au jour de la cession, soit à un proche du cédant = conjoint, partenaire d'un pacs, ascendants ou descendants en ligne directe, frères et sœurs. D'autre part, des conditions portant sur la poursuite de l'exploitation du fonds ou de l'activité de la société par les acquéreurs ainsi que sur le délai de détention, par le cédant, du fonds ou des titres doivent être remplies. Cet abattement ne peut s'appliquer qu'une seule fois entre un même cédant et un même acquéreur.

Dans son instruction 7 D-1-09 du 2 avril 2009, l'administration a précisé que si la valeur du fonds cédé directement ou compris dans la valeur des titres est inférieure à 300 000 €, le reliquat d'abattement ne peut pas être utilisé ultérieurement à l'occasion d'une autre cession entre les mêmes personnes.

40.1.4. Donations d'entreprises aux salariés (article 790 A du CGI)

La loi LME modifie le régime de cet article, en vertu duquel les donations en pleine propriété aux salariés de fonds, de clientèle, ou de parts ou actions d'une société (à concurrence de la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle) sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit sous réserve que la valeur de ces biens soit inférieure à 300 000 €. Ainsi, elle prévoit l'application d'un abattement de 300 000 € et ce quelle que soit la valeur de l'entreprise. Cet abattement ne se cumule pas avec l'exonération partielle de 75 % appliquée en cas de transmission par donations des biens compris dans un pacte fiscal (CGI articles 787 B et 787 C du CGI). Les autres conditions restent inchangées. Restent donc, exclues de la présente mesure, les sociétés civiles de gestion immobilière ou de portefeuille. Cette disposition a été commentée par l'administration dans une instruction 7 G-5-09 du 9 avril 2009.

41 - REDUCTION D'IMPOT AU TITRE DES INTERETS VERSES A RAISON DES EMPRUNTS CONTRACTES POUR ACQUERIR LES TITRES D'UNE SOCIETE SOUMISE A L'IMPOT SUR LES SOCIETES (article 199 terdecies-O B du CGI)

Pour les intérêts payés à compter de 2008, le plafond des intérêts retenus pour le calcul de la réduction d'impôt est doublé. La réduction d'impôt, égale à 25 % du montant des intérêts payés au cours de l'année d'imposition à raison des emprunts contractés pour acquérir une fraction du capital d'une société non cotée et soumise à l'impôt sur les sociétés, se calcule sur des intérêts plafonnés à 20 000 € pour les personnes seules et à 40 000 € pour les couples.

Pour les emprunts contractés à compter du 28 avril 2008 et jusqu'au 31 décembre 2011, la loi 2008-776 du 4 août 2008 a aménagé de façon substantielle les conditions pour bénéficier de cette mesure et notamment a fixé le seuil minimum de détention à

atteindre par l'acquéreur à 25 % des droits de vote et des droits dans les bénéfices sociaux de la société reprise contre 50 % auparavant. Que cette dernière doit répondre à la définition des PME, au sens communautaire.

D) DISPOSITIONS CONCERNANT LA FISCALITE DES PARTICULIERS

42 - BOUCLIER FISCAL – Article 1 et 1649-0A du CGI

Nous rappelons que la loi de finances pour 2006 a instauré, au profit de chaque contribuable, un plafonnement des impôts directs par rapport aux revenus. La loi TEPA du 21 août 2007 a ramené ce plafonnement de 60 à 50 % des revenus et a ajouté à la liste des impôts susceptibles d'être restitués, les contributions et prélèvements sociaux. Dans une instruction 13 A-1-08 du 26 août 2008 l'administration commente les règles pour bénéficier de cette restitution et l'obligation déclarative qui en découle, l'imprimé 2041-DRID.

La date limite de dépôt de la demande de restitution est fixée au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus. Ainsi, pour le droit à restitution acquis à compter de janvier 2010 et portant sur l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux acquittés en 2008 et 2009 au titre des revenus de 2008 et l'ISF et les impôts locaux établis au titre de l'année 2009, le contribuable peut demander la restitution des impositions excédant le plafond, fixé à 50 %, entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2010.

A noter que lorsque le contribuable dépose une demande de restitution, il ne peut plus, à compter de cette date, utiliser la procédure d'auto-liquidation.

Les lois de finances pour 2010 et rectificative pour 2009 modifient sensiblement le droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2011 (revenus 2009). En effet, les dividendes imposés selon le barème progressif de l'IR seront à retenir sans l'abattement de 1 525 € ou 3 050 € selon la situation de famille. D'autre part, les dividendes pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal, qui jusqu'à présent étaient pris à hauteur de 60 % (après l'abattement de 40 %), seront retenus pour 70 % pour 2009, 80 % pour 2010 et 90 % pour 2011. A partir des revenus 2012 (bouclier 2014), les revenus des capitaux mobiliers seront retenus sans tenir compte d'aucun abattement. Par ailleurs, à partir du bouclier 2011, il sera impossible de déduire des revenus, les moins-values de cession de valeurs mobilières reportables au titre des années antérieures, les déficits antérieurs imputables sur le revenu global et les déficits catégoriels antérieurs imputables sur les revenus de même nature.

Enfin, il est à noter que dans son arrêt du 13.01.2010, le Conseil d'Etat a estimé que les revenus des contrats d'assurance-vie multisupports (en euros et en unités de comptes) ne doivent pas être pris en compte dans le calcul du bouclier fiscal. En effet, les revenus de ces placements ne peuvent être appréciés qu'en fin de contrat.

43 - AUTO-LIQUIDATION DU BOUCLIER FISCAL

Depuis le 1^{er} janvier 2009 pour le plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2007 (« bouclier fiscal 2009 ») et années suivantes, les bénéficiaires du bouclier peuvent, sur option, procéder eux-mêmes à l'imputation de la créance sur le paiement d'impositions à venir.

Les modalités sont codifiées sous le paragraphe 9 de l'article 1649-0A du CGI. Elles ont été commentées par l'administration dans une instruction 13-A-3-09 du 02.06.2009. Cette créance est acquise au 1^{er} janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement. Son calcul et son imputation font l'objet d'une déclaration spécifique, l'imprimé 2041-DRBF. Son imputation est limitée aux impositions suivantes : ISF, taxes foncières et d'habitation sur l'habitation principale et enfin, les contributions et prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, exigibles l'année d'acquisition de la créance.

44 - QUOTIEN FAMILIAL DES VEUFS - RAPPEL

Depuis l'imposition des revenus de 2008, les veufs ayant des personnes à charge bénéficient dans tous les cas d'un quotient de base de deux parts.

45 - QUOTIEN FAMILIAL DES CONTRIBUABLES AYANT ELEVE DES ENFANTS ET VIVANT SEULS - RAPPEL

Depuis l'imposition des revenus de 2009, l'attribution de la demi-part supplémentaire bénéficiant jusqu'ici aux contribuables célibataires, divorcés, séparés ou veufs ayant un ou plusieurs enfants majeurs notamment, est réservée aux contribuables qui ont supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'un au moins des enfants pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls. Pour les contribuables perdant le bénéfice de la demi-part du fait de cette exigence, un dispositif transitoire est prévu au titre de l'imposition des revenus des années 2009 à 2011.

46 - EXONERATION EN FAVEUR DES ETUDIANTS SALARIES – Article 81,36° du CGI - RAPPEL

Dans une instruction 5F-12-08 du 29 avril 2008, l'administration fiscale commente le dispositif d'exonération applicable aux revenus des étudiants perçus depuis 2007. Peuvent bénéficier de cette exonération, les jeunes gens âgés d'au plus 25 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ayant la qualité de collégien, lycéen, élève ou étudiant. Le plafond annuel d'exonération est fixé à trois fois le montant mensuel du SMIC soit 4013 € pour 2009. Ce plafond d'exonération s'apprécie sur le montant des rémunérations nettes, mais avant déduction des frais professionnels. En vue de préserver, le cas échéant, leurs droits à la prime pour l'emploi, l'exonération s'applique sur option des bénéficiaires. L'option n'est soumise à aucun formalisme particulier. Elle résulte de la non-déclaration par les bénéficiaires des salaires concernés à due concurrence du plafond d'exonération.

47 - AMENAGEMENTS APPORTES AUX REVENUS MOBILIERS - RAPPEL

47.1. Les dividendes :

Pour les dividendes et distributions assimilées perçus depuis le 1^{er} janvier 2008, il est désormais possible d'opter pour l'assujettissement de ces revenus à un prélèvement forfaitaire libératoire de 18 %. Si une telle option est exercée, même partiellement, l'ensemble des dividendes perçus dans l'année ne bénéficie plus des divers abattements et du crédit d'impôt dont bénéficient généralement les actionnaires. Le choix du prélèvement libératoire n'aura d'intérêt que si on perçoit dans l'année d'importants dividendes et si la tranche d'imposition sur le revenu est de 40 %.

D'autre part, qu'ils soient ou non soumis au prélèvement libératoire, ils sont, à partir de 2009, assujettis aux contributions sociales (soit 12,10 %) avec paiement à la source.

47.2. Les produits de placement à revenu fixe :

Depuis le 1^{er} janvier 2008, le taux du prélèvement libératoire sur les produits de placement à revenu fixe est de 18 % (hors prélèvements sociaux fixés à 12,10 % à compter de 2009)

47.3. Plus-values de cession de valeurs mobilières et droits sociaux réalisées par les particuliers :

Pour les cessions réalisées en 2009, le seuil d'imposition des plus-values est de 25 730 € (25 830 € pour 2010). Leur taux d'imposition est de 18 % compte tenu des prélèvements sociaux, le taux d'imposition global se trouve donc fixé à 30,10 % pour les plus-values (2009) imposées en 2010.

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2010 assujettit aux prélèvements sociaux (soit 12,10 % au total) les plus-values de cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010 sur valeurs mobilières et droits sociaux et notamment celles visées à l'article 150-0 A du CGI **dès le premier euro de cession**. La règle reste inchangée pour l'impôt sur le revenu. Les plus-values sont imposables ou les moins-values reportables lorsque le seuil de cession est atteint, seuil fixé à 25 830 € pour 2010.

Pour l'application des prélèvements sociaux, les moins-values subies au cours d'une année seront imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année et des dix années suivantes. Ainsi une moins-value réalisée en 2010 sera reportable jusqu'en 2020. Les revenus seront donc dorénavant à mentionner sur la déclaration n° 2042 afin d'être pris en compte pour l'assiette des prélèvements sociaux. A noter également que ces gains nets soumis à prélèvement seront, à partir de 2010, à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution au titre du bouclier fiscal.

48 - FRAIS D'ACQUISITION DE TITRES DE SOCIETES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES - RAPPEL

Jusqu'à présent aucune disposition **légal**e autorisait la déduction des traitements et salaires, des frais, droits et intérêts d'emprunt versés pour acquérir ou souscrire des parts ou des actions d'une société dans laquelle le salarié ou le dirigeant exerce son activité professionnelle principale. A compter de 2009, cette possibilité est prévue sous certaines conditions codifiées sous l'article 83,3 " du CGI. A noter que cette déduction n'est possible qu'en cas d'option pour la déduction des frais réels, mais ne se cumule pas avec d'autres avantages fiscaux, dont les réductions d'impôt prévues à l'article 199 terdecies – OA du CGI notamment.

49 - REDUCTION D'IMPOT ACCORDEE AU TITRE DE LA SOUSCRIPTION AU CAPITAL DE PME – Article 199 terdecies – OA du CGI

Dans son instruction 5B-12-08 du 5 mars 2008, l'administration fiscale commente en détail ce dispositif et les formalités déclaratives qui en découlent. Nous signalons que cette réduction d'impôt est applicable jusqu'au 31 décembre 2012 (loi de finances pour 2010) aux versements effectués dans le cadre des souscriptions au capital initial ou aux augmentations du capital des sociétés soumises à l'IS dont les titres ne sont pas admis à la négociation ou sur un marché réglementé français ou étranger et ayant la qualité de PME au sens communautaire.

Les versements sont retenus dans la limite annuelle :

- de 20 000 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés
- de 40 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune

La réduction d'impôt est égale à 25 % des versements effectués.

D'autre part, la loi de finances rectificative pour 2008 renforce ce dispositif pour les investissements réalisés, à compter du 1^{er} janvier 2009, dans des petites entreprises créées depuis moins de cinq ans et qui sont en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion. Ce dispositif codifié sous un II de l'article 199 terdecies – OA du CGI fixe respectivement à 50 000 € et à 100 000 € les versements retenus pour la réduction d'impôt. Il n'interdit pas de combiner les avantages fiscaux respectifs de chacun des deux dispositifs prévus par l'article 199 terdecies - OA, mais les plafonne à hauteur de 25 000 € par an.

50 - SOCIETE D'EXERCICE LIBERAL – S.E.L. – COTISATIONS SOCIALES SUR LES DIVIDENDES

Nous vous rappelons que la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, prévoit, qu'à compter du 1^{er} janvier 2009, l'assiette des cotisations dues par les non-salariés est déterminée en fonction du revenu d'activité et non plus en fonction du revenu professionnel. En conséquence, sont soumis aux cotisations sociales (assurance maladie et maternité, allocations familiales, assurance vieillesse-Carmf et la CSG/CRDS), les dividendes et les revenus générés par les sommes versées sur des comptes courants et perçus par les membres du foyer fiscal. La part de ces revenus intégrée dans l'assiette de cotisations est celle qui est supérieure à 10 % du capital social et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant détenus en toute propriété ou en usufruit par l'exploitant, son conjoint ou le partenaire auquel il est lié par un PACS ou leurs enfants mineurs non émancipés.

La nature des apports retenus pour la détermination du capital social ainsi que les modalités de prise en compte des sommes versées en compte courant ont été précisées par le nouvel article R131-2 du Code de la Sécurité Sociale issu d'un décret du 16 avril 2009.

51 - INVESTISSEMENTS IMMOBILIERS LOCATIFS – DISPOSITIF « SCELLIER » - Article 199 septuagies du CGI

Nous vous rappelons que la loi de finances rectificative pour 2008 a supprimé à compter du 1^{er} janvier 2010, les dispositifs « Robien » et « Borloo » neufs et les a remplacés par un nouvel avantage prenant la forme d'une réduction d'impôt sur le revenu ; les anciens dispositifs étant restés optionnels pour 2009.

Ainsi les contribuables qui acquièrent entre 2009 et 2012 des logements neufs destinés à la location d'habitation peuvent obtenir une réduction d'impôt égale à :

- 25 % pour les logements acquis ou construits en 2009 et en 2010 ;
- 15 % pour les logements acquis ou construits en 2011 ;
- 10 % pour les logements acquis ou construits en 2012.

Ces taux sont majorés de dix points pour les logements acquis ou construits en 2011 et 2012 qui respectent la norme BBC. Dans chaque cas, la réduction d'impôt est limitée à l'acquisition d'un seul logement par an retenue dans la limite de 300 000 €. La réduction d'impôt est répartie par parts égales, sur neuf années et son solde annuel éventuel peut être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement. Lorsque le logement est donné en location dans le secteur intermédiaire, c'est-à-dire à des conditions de loyers et de ressources du locataire

plus restrictives, les avantages prennent la forme d'une déduction spécifique au titre des revenus fonciers de 30 % et d'un complément de réduction d'impôt lorsque la location reste consentie dans le secteur intermédiaire après la période initiale de l'engagement de location de neuf ans. Ce complément est égal à 2 % par an du prix de revient du logement par période de trois ans et dans la limite de six ans. A noter que l'investissement peut également être réalisé au travers d'une société ou par la souscription de parts de SCPI.

Les obligations déclaratives des contribuables et des sociétés qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt ont été fixées par le décret 2009-844 du 08.07.2009 et déjà reprises par l'administration dans son instruction signalée ci-après.

Pour l'essentiel, le champ et les conditions d'application de ce nouveau dispositif sont identiques à ceux retenus par les dispositifs précédents « Robien » et « Borloo ». Ce dispositif a été commenté par l'administration dans son instruction 5 B – 17 – 09 du 12.05.2009. Toutefois, nous vous rendons attentifs sur le fait que les logements éligibles à la réduction d'impôt doivent respecter la réglementation thermique en vigueur, sauf en cas de réhabilitation de logements déjà achevés et ceux dont la date du dépôt de la demande du permis de construire est antérieure à celle du décret fixant le niveau de performance énergétique globale.

52 - INVESTISSEMENTS RÉALISÉS EN OUTRE-MER

La loi pour le développement économique des outre-mer – loi 2009-594 du 27.05.2009 – aménage notamment les régimes de défiscalisation dont bénéficient les particuliers, à savoir : celui déjà prévu à l'article 199 undecies A du CGI, celui prévu à l'article 199 septvicies du CGI afférent au régime « Scellier outre-mer ». D'autre part, elle instaure un nouveau dispositif d'aide fiscale destiné à encourager les investissements dans le secteur locatif social et codifié par l'article 199 undecies du CGI.

53 - DEPENSES DE GROSSES RÉPARATIONS SUPPORTÉES PAR LES NUS-PROPRIÉTAIRES – Article 156 du CGI - RAPPEL

Le régime dérogatoire de déduction des travaux de grosses réparations supportées par les nus-proprétaires est, depuis 2009, profondément modifié :

- les dépenses deviennent déductibles directement du revenu global, que l'immeuble soit ou non donné en location,
- le montant des dépenses déductibles est plafonné à 25 000 € par an,
- les dépenses non imputées au titre d'une année sont reportables dans les mêmes conditions, sur le revenu global des dix années suivantes.

A noter cependant que lorsque l'immeuble est donné en location et que les revenus tirés de cette location sont imposés au nom de l'usufruitier dans la catégorie des revenus fonciers, le nu-proprétaire doit choisir entre l'application du régime de droits communs des revenus fonciers ou le régime dérogatoire de déduction du revenu global. Enfin, nous signalons à nos lecteurs que les grosses réparations visées par ce dispositif sont celles qui sont définies à l'article 606 du Code Civil.

54 - CREDIT OU RÉDUCTION D'IMPÔT POUR L'EMPLOI D'UN SALARIÉ À DOMICILE – Article 199 sexdecies du CGI

A compter de 2009, les contribuables qui emploient pour la première fois à titre direct un salarié pour des activités de services à la personne voient leur plafond des

dépenses ouvrant droit à l'avantage fiscal majoré. Cette majoration de 3000 € s'applique seulement pour l'année d'imposition au cours de laquelle cette première embauche est réalisée.

Rappel des principes généraux :

La loi de finances rectificative pour 2006 avait transformé la réduction d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile en crédit d'impôt pour les dépenses de garde d'enfants, de soutien scolaire ou de cours à domicile payées, à compter de 2007, à l'aide d'un chèque emploi-service universel.

La loi 2007-290 du 5 mars 2007 relative au droit au logement avait profondément aménagé ce crédit d'impôt. Ainsi, le bénéfice de cette mesure est étendu, d'une part, aux contribuables qui sont demandeurs d'emploi et, d'autre part, à l'ensemble des services à la personne définis à l'article D129-35 du Code du Travail (services précédemment signalés auxquels se rajoutent, l'entretien de la maison et les travaux ménagers, les petits travaux de jardinage, l'assistance aux personnes âgées ou handicapées, l'assistance informatique et internet à domicile...). Enfin, les dépenses concernées ne doivent plus nécessairement être payées à l'aide d'un CESU.

Les contribuables pouvant bénéficier d'un crédit d'impôt sont les célibataires, veufs ou divorcés qui exercent une activité professionnelle ou qui sont inscrits sur la liste des demandeurs d'emploi durant trois mois au moins au cours de l'année de paiement des dépenses ainsi que les personnes mariées ou liées par un pacs qui toutes deux satisfont à l'une ou l'autre des conditions ci-avant indiquées. Les autres personnes peuvent, comme auparavant, bénéficier de la réduction d'impôt.

L'avantage fiscal (réduction ou crédit d'impôt) est égal à 50 % du montant des dépenses **effectivement supportées**, retenues dans une limite indiquée dans notre tableau « Principaux seuils fiscaux pour 2009 ».

55 - CREDIT D'IMPOT AU TITRE DES INTERETS D'EMPRUNT AFFERENTS A L'HABITATION PRINCIPALE – Article 200 quaterdecies du CGI

Actuellement le crédit d'impôt au titre des intérêts des prêts contractés auprès d'un établissement financier, pour l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à l'habitation principale du contribuable, est égal à 40 % du montant des intérêts versé au titre de la première annuité et à 20 % de celui versé au titre des quatre annuités suivantes. Par exception, pour les logements neufs, acquis ou construits depuis le 1^{er} janvier 2009, qui répondent aux normes BBC, un crédit d'impôt majoré s'applique au taux de 40 % sur les intérêts payés au titre des sept premières annuités de remboursement. Dans les deux cas, les intérêts versés sont retenus dans la limite annuelle de 3 750 € ou de 7 500 € selon la situation familiale du contribuable. Ces limites sont doublées lorsque le foyer fiscal comporte au moins une personne handicapée et majorée de 500 € par personne à charge.

Pour accélérer le développement des constructions respectant le label BBC, la loi de finances pour 2010 réduit graduellement, pour les logements neufs qui ne répondent pas à la norme BBC, les taux de crédit d'impôt de 40 % et de 20 % qui sont ramenés respectivement à :

- 30 % et 15 % pour les logements neufs acquis ou construits en 2010
- 25 % et 10 % pour les logements neufs acquis ou construits en 2011
- 15 % et 5 % pour ceux acquis ou construits en 2012

A noter que la norme BBC devrait être obligatoire à partir de 2013. Les nouvelles constructions réalisées à compter de cette date et donc respectant le label BBC ne bénéficieront plus du crédit d'impôt majoré mais celui de droit commun. Seuls les logements BPOS devraient alors bénéficier de l'avantage fiscal majoré.

56 - CREDIT D'IMPOT EN FAVEUR DU DEVELOPPEMENT DURABLE – Article 200 quater du CGI - RAPPEL

Ce crédit d'impôt est applicable aux dépenses effectuées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012. Par ailleurs, depuis l'imposition des revenus de 2009, des aménagements sont apportés au champ d'application de l'avantage. Ainsi, sont exclues du dispositif, les chaudières à basse température et les pompes à chaleur air/air, sont intégrés au dispositif, les frais de main-d'œuvre pour les travaux d'isolation thermique des parois opaques, les frais de diagnostic de performance énergétique. A partir du 1^{er} janvier 2010, ouvrent également droit au crédit d'impôt, les pompes à chaleur thermodynamiques, autres que air/air, dédiées à la production d'eau chaude sanitaire et les coûts de pose de l'échangeur souterrain des pompes à chaleur géothermique.

Cet avantage a été étendu aux bailleurs de logements achevés depuis plus de deux ans dont ils sont propriétaires et qu'ils s'engagent à louer nus à usage d'habitation principale, pendant une durée minimale de cinq ans, à des personnes autres que leur conjoint ou un membre de leur foyer fiscal.

Pour un même logement donné en location, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt pour le bailleur ne peut excéder, pour la période allant du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012, la somme de 8000 €. Au titre de la même année, le nombre de logements donnés en location et faisant l'objet de dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt est limité à trois par foyer fiscal. Les dépenses ayant bénéficié de cette disposition ne peuvent pas être déduites des revenus fonciers.

57 - INVESTISSEMENTS LOCATIFS DANS DES RESIDENCES MEUBLEES – Article 199 sexvicies du CGI

L'article 15 de la seconde loi de finances rectificative pour 2009 publiée au J.O. du 20.04.2009 a aménagé la réduction d'impôt accordée au titre des investissements dans des résidences avec services (résidences pour étudiants ou pour personnes âgées ou handicapées et résidences de tourisme classées).

On rappelle que la loi de finances pour 2009 a restreint le champ d'application du régime des biens en meublés professionnels et a créé, à compter de 2009, une réduction d'impôt en faveur des investissements locatifs non professionnels.

Afin de rendre ce dispositif aussi attractif que le dispositif « Scellier », l'article 15 susvisé prévoit que les investissements locatifs non professionnels, dans certaines résidences meublées, réalisés entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012, bénéficient d'une réduction d'impôt de :

- 25 % pour les investissements réalisés en 2009 et 2010
- 20 % pour les investissements réalisés en 2011 et 2012

Le taux est apprécié en fonction de la date de signature de l'acte authentique. Il est donc indépendant du fait générateur de la réduction d'impôt qui correspond généralement à la date de mise en exploitation de la résidence.

Le plafond de la base de l'avantage fiscal est fixé à 300 000 €. La réduction d'impôt est répartie sur neuf années à raison d'un neuvième de son montant par année. Si elle excède l'impôt dû, le solde peut être imputé sur l'impôt dû au titre des années

suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement. Les fractions reportées s'imputent en priorité, en retenant d'abord les plus anciennes.

Les amortissements de l'immeuble ouvrant droit à réduction d'impôt, ne sont admis en déduction du résultat imposable qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt.

L'administration fiscale a publié le 29.12.2009 une instruction qui commente ce dispositif et comporte de nombreuses précisions et plusieurs mesures de tempérament.

58 - PENSIONS ALIMENTAIRES VERSÉES AU PROFIT D'ENFANTS MINEURS

Mettant fin aux divergences de jurisprudence, le Conseil d'Etat a, en date du 14 octobre 2009, jugé que les pensions versées en exécution de l'obligation d'entretien prévue à l'article 203 du Code civil au profit d'enfants mineurs sont déductibles au même titre que les pensions alimentaires versées dans le cadre des articles 205 à 211 du Code civil ou celles versées en vertu d'une décision de justice.

59 - EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUE DE CESSIION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE

L'administration admet qu'un logement vacant au moment de la vente, mais qui a été occupé comme résidence principale jusqu'à sa mise en vente, bénéficie de l'exonération si la cession intervient dans un délai maximal d'un an. Ce délai a été porté à deux ans pour les cessions intervenant en 2009 et en 2010 pour tenir compte du contexte immobilier actuel.

60 - COTISATIONS D'EPARGNE RETRAITE INDIVIDUELLE (PERP, PREFON et régimes assimilés)

On rappelle que les sommes versées à ce titre sont déductibles du revenu global dans la limite d'un plafond individuel. Depuis l'imposition des revenus 2007, cette disposition permet, à un contribuable dont le montant des cotisations dépasse son plafond individuel de déduction, de bénéficier d'une déduction supplémentaire dans la limite du plafond de déduction de son conjoint ou partenaire, si ce dernier n'a pas totalement atteint cette limite pour la déduction de ses propres cotisations. Cette solution doit faire l'objet d'une demande expresse formulée sur la déclaration n° 2042.

La limite de déduction est égale à la différence constatée au titre de **l'année précédente** entre :

- une fraction égale à 10 % des revenus de l'activité professionnelle retenue dans la limite de 8 X le plafond annuel de la Sécurité Sociale ou si elle est plus élevée, une somme égale à 10 % du plafond annuel précité ;

- et le montant cumulé de cotisations ou primes déductibles en application de l'article 83 au titre de la retraite supplémentaire, ou de contrats facultatifs PERCO ou pour une fraction des contrats MADELIN.

Détermination du plafond 2010 à indiquer sur votre déclaration n° 2042 pour 2009 :

A noter que pour les rachats de cotisations effectués aux régimes Préfon, Corem ou CGOS, l'excédent correspondant à ces rachats peut être admis en déduction du revenu imposable dans la limite de deux années de cotisations en 2010, 2011 et 2012.

Pour nos adhérents concernés par les régimes obligatoires d'entreprises de retraite supplémentaire « article 83 » (salariés) ou ayant souscrits des contrats facultatifs de retraite « MADELIN » ou PERCO, indiquez sur la déclaration n° 2042 – cadre 6 cases 6QS à 6QU, selon le cas, les cotisations correspondantes versées en 2009 de la manière suivante :

- en totalité pour « l'article 83 »
- en totalité pour les PERCO exonérés d'impôt sur le revenu
- pour leur montant qui excède 15 % de la quote-part de votre bénéfice imposable comprise entre 34 308 € et 274 464 € pour les contrats facultatifs de retraite « MADELIN »

Exemple :

Bénéfice BNC 2009 : 154 300 €
Cotisation retraite « MADELIN » 2009 : 22 500 €

Calcul à effectuer comme suit :

$22\,500 - [(154\,300 - 34\,308) \times 15\%] = 4\,501 \text{ €} \Rightarrow$ part de la cotisation Madelin à reporter sur la déclaration n° 2042

61 - NICHES FISCALES – PLAFONNEMENT GLOBAL DE CERTAINS AVANTAGES FISCAUX – Article 200-0-A du CGI

Ce dispositif, applicable depuis l'imposition des revenus 2009, prévoit un plafonnement global de l'avantage fiscal procuré par certaines déductions, réductions ou crédit d'impôt énumérés au 2 de l'article 200-0-A.

Actuellement, la réduction du montant de l'impôt dû est plafonnée à 25 000 € majorés de 10 % du revenu imposable du foyer fiscal, l'excédent se traduisant par un supplément d'imposition.

L'article 81 de la loi de finances pour 2010 réduit, à partir de 2010, les deux chiffres limites du plafond respectivement à 20 000 € et à 8 %.

Cette mesure concerne en principe tous les investissements et dépenses effectués à compter du 1er janvier 2010, mais certains investissements initiés avant cette date pourront continuer à bénéficier de l'ancien plafond : investissements locatifs Scellier ou investissements non professionnels dans les résidences meublées et certains investissements outre-mer.

62 – DONATIONS ET SUCCESSIONS

62.1. Donations – Réduction de droit liée à l'âge du donateur – Rappel :

Les donations bénéficient de réductions de droits dont les taux varient en fonction de l'âge du donateur et de la nature de la transmission.

Pour les donations consenties depuis 2006, les taux de réduction de droit sont les suivants :

Nature de la transmission	Age du donateur		
	- de 70 ans	de 70 ans à 80 ans	+ de 80 ans
En pleine propriété	50 %	30 %	—
De l'usufruit			
En nue-propriété	35 %	10 %	—
Avec réserve du droit d'usage ou d'habitation			

62.2. Rapport des donations antérieures – Rappel :

Depuis 2006, les donations consenties depuis plus de six ans (au lieu de dix ans) ne sont plus rapportées pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit lors d'une nouvelle donation ou d'une succession. Ainsi, les donations consenties avant le 1^{er} janvier 2004 sont, à compter du 1^{er} janvier 2010, dispensées du rapport fiscal.

62.3. Abattements sur les donations et successions :

Nous vous rappelons que la loi TEPA du 21 août 2007 a profondément modifié les droits applicables en cas de succession et de donation. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2008 les abattements et les tranches du barème de l'impôt sont actualisés au 1^{er} janvier de chaque année. Le montant des abattements applicables au 1^{er} janvier 2010 sont les suivants :

- 156 974 € pour les transmissions à titre gratuit en ligne directe ou au profit des handicapés
- 15 697 € pour les transmissions à titre gratuit entre frères et sœurs
- 7 849 € pour les transmissions à titre gratuit aux neveux et nièces
- 1 570 € d'abattement applicable à défaut d'un autre abattement sur la part successorale reçue
- 79 533 € pour les donations entre conjoints ou partenaires d'un Pacs ⁽¹⁾
- 31 395 € pour les donations consenties aux petits-enfants
- 5 232 € pour les donations consenties aux arrière-petits-enfants
- 31 395 € pour les dons familiaux de sommes d'argent ⁽²⁾

(1) Il est rappelé que le conjoint ou partenaire d'un Pacs survivant du défunt est totalement exonéré du droit de succession.

(2) En ce qui concerne les dons familiaux de somme d'argent, l'âge limite avant lequel il est permis d'effectuer des dons en franchise de droits au profit de petits-enfants, arrière-petits-enfants ou petits-neveux, est porté de 65 ans à 80 ans à partir du 1^{er} janvier 2010. Cet âge reste en revanche fixé à 65 ans pour les dons consentis à un enfant, neveu ou une nièce. Les bénéficiaires doivent être majeurs ou mineurs émancipés. S'agissant des grands-oncles et grands-tantes, ils doivent être sans descendance et le parent du donataire, neveu ou nièce du donateur, doit être décédé.

62.4. Dons familiaux pour création ou reprise d'entreprise – Rappel :

La loi en faveur des PME a institué une exonération de droits de mutation à titre gratuit, dans la limite de 30 000 €, en faveur des dons de sommes d'argent consenties,

entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2010 au profit d'un descendant ou, à défaut de descendance, d'un neveu ou d'une nièce lorsque les sommes sont affectées dans les deux ans soit à la souscription au capital initial d'une PME, soit à l'acquisition de biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle. Le donataire doit exercer une activité professionnelle principale dans la société ou l'entreprise pendant les cinq années suivant le emploi des sommes données.