



FISCAL/SOCIAL/JURIDIQUE

L'essentiel de la loi de modernisation de l'économie

PAGE 3

Petites et moyennes entreprises

PAGE 10

Création, transmission, reprise d'entreprises

PAGE 32

Sociétés commerciales

PAGE 43

Délais de paiement, concurrence et consommation

PAGE 60

Locaux professionnels et d'habitation

PAGE 67

Mesures sociales

PAGE 75

Difficultés et garanties

PAGE 86

Mesures diverses de la LME

PAGE 92

INFOS BRÈVES PAGE 2

■ Parcelles louées pour l'implantation d'éoliennes ■ Cotisations accidents du travail : taux notifié et compte employeur sur Internet ■

CHIFFRES PAGE 116

● Cours des monnaies au 31 août 2008 ● Index BT 01 ● Taux EONIA

INFOS → BRÈVES → INFOS →

FISCAL

Parcelles louées pour l'implantation d'éoliennes

Rép. André n° 4105, JO 21 août 2008,
Sén. quest. p. 1650

Les parts de groupements fonciers agricoles (GFA) et de groupements agricoles fonciers peuvent être exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de la fraction de la valeur nette des biens donnés à bail à long terme ou à bail cessible (CGI art. 793-1-4° ; voir « Dictionnaire fiscal RF 2008 », § 12433).

Cette exonération partielle est, notamment, subordonnée à la condition que les immeubles à destination agricole constituant le patrimoine du groupement aient été donnés à bail à long terme ou cessible, dans les conditions prévues par le code rural (c. rural art. L 416-1 à L 416-6, L 416-8 et L 416-9 ou art. L 418-1 à L 418-5).

Par suite, la présence, dans le patrimoine du GFA, d'une parcelle agricole louée par bail emphytéotique pour l'implantation d'une éolienne est de nature à remettre en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit.

À notre avis, cette doctrine pourrait également conduire l'administration à remettre en cause l'exonération d'ISF attachée aux parts de tels groupements (CGI art. 885 Q ; voir « L'impôt de solidarité sur la fortune », RF 982, § 393).

SOCIAL

Cotisations accidents du travail : taux notifié et compte employeur sur Internet

www.urssaf.fr (information du 20 août 2008)

Les employeurs ont désormais la possibilité de consulter en ligne le taux de cotisation « accidents du travail » applicable à leurs établissements (<http://www.risques-professionnels.ameli.fr> puis rubrique « Compte employeur »). Ce site Internet permet également de consulter le compte employeur détaillé (salaires, effectifs, dépenses réglées par les CPAM, etc.). Après inscription sur Internet, cette consultation s'effectue en accès sécurisé au moyen d'un code confidentiel qui sera adressé par voie postale au siège social, à l'attention du directeur de l'entreprise.

Il est également possible de déléguer à un mandataire (expert comptable, cabinet de conseil, etc.) la possibilité d'accéder à ces informations. Celui-ci doit, au préalable, être inscrit à ce service. À tout moment, l'employeur pourra supprimer cette délégation ou changer de mandataire.

Les employeurs qui possèdent des établissements situés dans des régions administratives différentes doivent s'inscrire dans chacune des caisses concernées.



LA REVUE FIDUCIAIRE

100 rue La Fayette - 75485 Paris Cedex 10
Service Relations Clients : 0826 80 52 52
(0,15 € ttc/min) - Fax : 01 41 83 52 53
www.GroupeRF.com

> Encart sur une partie du tirage :
Formulaire de l'entreprise

Directeur de la publication : Yves de la Villeguérin • **Directeur des rédactions** : Emmanuel de Truchis • **Directrice de la rédaction** : Marie-Christine Martini • **Rédactrice en chef du Feuillet hebdomadaire** : Sophie Merchat • **Rédaction** : Florence Bernal, Thierry Cours, Thomas Sillas, Françoise Soulé (rédaction fiscale), Anne Laurique (chef de rubrique), Sylvie de Roumefort (rédaction juridique), Géraldine Anstett, Virginie Esnault, Anne-Sophie Jouanneau, Nicolas Raymond, Catherine Sebbah (rédaction sociale), Maryannick Perez (secrétaire de rédaction), Christine Deveuve (PAO) • Le Feuillet hebdomadaire est édité par le **Groupe Revue Fiduciaire** • **Président du conseil d'administration** : François de la Villeguérin • **Directeur général** : Yves de la Villeguérin • **Principaux associés** : SEPMI SA et OCIFAM SARL • **Publicité, promotion** : Martine Dreger, Sylvie Gay • **Conception, direction artistique** : Agence Reymann • **Imprimerie** : Vic Services, 34 quai de l'Aisne, 93500 Pantin • N° de la Commission paritaire : 1010 T 87221 • **Dépôt légal** septembre 2008 • **Abonnement annuel - France** : 175 € - **Hors métropole** : 244 € • Cette revue peut être utilisée dans le cadre d'actions de formation • **Reproduction même partielle strictement interdite.**

1 L'essentiel de la loi de modernisation de l'économie

Nos lecteurs trouveront dans cet article un aperçu des principales mesures de cette loi (LME) susceptibles d'intéresser l'entreprise et son dirigeant, assorti d'un renvoi aux articles suivants du présent Feuilleton hebdomadaire.

Loi 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, p. 12471

Publication au Journal officiel et entrée en vigueur

1-1 La loi de modernisation de l'économie (loi 2008-776 du 4 août 2008) a été publiée au *Journal officiel* du 5 août 2008 (p. 12471). Les réformes mises en œuvre s'appliquent donc à partir du 6 août 2008, sauf lorsque le législateur a fixé expressément la date d'entrée en vigueur des mesures nouvelles.

Mesures en faveur des PME

► Auto-entrepreneur

1-2 Les auto-entrepreneurs qui remplissent certaines conditions sont dispensés de s'inscrire au registre du commerce et des sociétés (RCS) ou au répertoire des métiers. La déclaration au centre de formalités des entreprises est maintenue (voir §§ 2-1 à 2-3).

► Domiciliation collective et formalités

1-3 Les entrepreneurs individuels qui demandent leur inscription au RCS pourront, comme les sociétés commerciales, domicilier leur entreprise dans des centres d'affaires (voir § 2-6).

Les prestataires de services pourront avoir recours au centre des formalités des entreprises (voir § 2-5).

► Conjoint ou partenaire collaborateur

1-4 Le partenaire lié au chef d'entreprise par un Pacs et travaillant dans l'entreprise peut bénéficier du même statut que le conjoint collaborateur (voir § 2-8).

► Revalorisation des limites du régime des microentreprises

1-5 Le seuil d'application des régimes micro (BIC et BNC) et la limite de chiffre d'affaires pour la franchise en base de TVA sont augmentés pour 2009 (voir §§ 2-9 à 2-19). Chacun de ces seuils sera ensuite réévalué chaque année (voir §§ 2-20 et 2-21). Les obligations comptables et fiscales des entreprises soumises au régime micro sont limitées à la tenue d'un livre de recettes et, pour les activités d'achat-vente et de fourniture de logement, d'un registre des achats (voir §§ 2-22 et 2-23).

► Régime micro social et prélèvement libératoire de l'IR

1-6 À partir du 1^{er} janvier 2009, les indépendants soumis au régime micro (BIC ou BNC) pourront opter pour un versement forfaitaire libératoire de leurs cotisations et contributions sociales (voir §§ 2-24 à 2-29). S'ils exercent cette option pour le micro social, ils pourront également demander à payer l'impôt sur leurs reve-

nus professionnels au moyen d'un prélèvement libératoire, mensuel ou trimestriel, calculé sur leur chiffre d'affaires ou leurs recettes (voir §§ 2-30 à 2-49 et 2-51). Lors de la création de leur entreprise, ils bénéficieront de deux années supplémentaires d'exonération de taxe professionnelle (voir § 2-50).

→ **À NOTER** Sur le plan fiscal, l'intérêt de cette option est limité :

- elle ne peut être exercée que par les personnes qui appartiennent à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année ne dépasse pas la limite supérieure de la tranche du barème de l'impôt sur le revenu taxée à 14 % ;
- elle est réservée aux personnes qui sont redevables de cotisations sociales dues à raison d'une activité professionnelle indépendante (à notre sens, les loueurs en meublé non professionnel, par exemple, en sont exclus) ;
- le prélèvement étant payé à la source sur le chiffre d'affaires ou les recettes réalisés au cours du mois ou du trimestre, il peut en résulter un effet défavorable en trésorerie (en l'absence d'option, l'impôt sur les revenus d'une année est payé l'année suivante).

► Titre emploi-service entreprise

1-7 À partir d'avril 2009, les entreprises de 9 salariés au plus, ainsi que, pour les salariés occasionnels, celles de plus de 9 salariés pourront bénéficier du titre emploi-service entreprise (TESE) pour effectuer les formalités d'embauche et bénéficier du calcul des cotisations (voir §§ 2-53 à 2-58).

► Charges patronales et exonérations : lissage des effets de seuil

1-8 Des dispositifs de lissage expérimentaux sont mis en place au profit des entreprises dont les effectifs croissent et qui franchissent certains seuils en 2008, 2009 ou 2010 (voir §§ 7-1 à 7-7). Ces dispositifs visent :

- soit à étaler sur plusieurs années l'impact de nouvelles cotisations ou de certains relèvements de taux (participation formation, FNAL de 0,40 %),
- soit, pour ce qui concerne certaines exonérations, à maintenir pour quelques années encore les avantages réservés aux petites entreprises (réduction Fillon, contrat d'apprentissage, loi TEPA).

Création, transmission ou reprise d'entreprise

► Droits de mutation sur les titres et les fonds de commerce

1-9 Pour les cessions réalisées à partir du 6 août 2008 :

- le tarif des droits de mutation à titre onéreux est fixé à 3 % pour les cessions d'actions comme pour les cessions de parts sociales autres que de sociétés à prépondérance immobilière. L'harmonisation n'est pas totale : en effet, le droit dû est plafonné à 5 000 € par mutation pour les seules cessions d'actions alors que, pour les parts sociales, l'abattement de 23 000 € proportionnel au nombre de parts de la société est maintenu (voir §§ 4-1 à 4-3) ;
- lorsqu'une entreprise individuelle ou des titres de société sont cédés à un membre du groupe familial ou à un salarié, la valeur du fonds ou de la clientèle fait l'objet d'un abattement de 300 000 €. Cet abattement s'applique également en cas de donation d'entreprise aux salariés ; cette mesure a pour effet de faire disparaître l'effet de seuil résultant de l'exonération en vigueur jusqu'au 6 août 2008, qui est corrélativement supprimée (voir §§ 3-1 à 3-13) ;
- lorsque le fonds de commerce ou de clientèle est cédé pour un prix compris entre 23 000 € et 200 000 €, le taux du droit de mutation est ramené à 3 % (voir §§ 2-52 à 2-54).

► Réductions d'impôt sur le revenu

1-10 La loi procède à une refonte du régime :

- de la réduction d'impôt au titre des intérêts des emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise. Son caractère incitatif est en outre renforcé sur le plan financier (voir §§ 3-15 à 3-25) ;
- de la réduction d'impôt pour tutorat. À partir de 2009, ce dispositif est étendu au contribuable qui, à l'occasion de la cession de son entreprise, assure une mission d'accompagnement du repreneur (voir §§ 3-26 à 3-35).

► Option des SA, des SAS et des SARL pour le régime des sociétés de personnes

1-11 Pour permettre aux créateurs d'entreprises de déduire de leurs revenus les déficits subis pendant les premières années d'exploitation, les petites SA, SAS et SARL constituées depuis moins de cinq ans peuvent se placer, sur option, sous le régime des sociétés des personnes (voir §§ 4-31 à 4-43). Cette option a une durée de cinq ans. La sortie de ce régime, à l'issue de la période d'option, n'est accompagnée d'aucune mesure particulière et emporte toutes les conséquences d'un changement de régime fiscal. Celles-ci sont cependant largement atténuées si aucune modification n'est apportée aux écritures comptables, l'imposition des plus-values demeurant possible en cas de retour au régime de l'IS.

Sociétés commerciales

► SAS et SASU

1-12 Dès le 1^{er} janvier 2009, les SAS nouvellement constituées pourront librement fixer leur capital sans être tenues par le montant de 37 000 € ; une SASU à « un euro » sera possible mais il conviendra de tenir compte des risques de sous-capitalisation (voir § 4-17). Des apports en industrie pourront être constitués ; ils donneront lieu à une catégorie particulière d'actions inaliénables dont la valeur sera fixée par un commissaire aux apports après leur émission et dans les délais fixés par les statuts (voir §§ 4-18 à 4-21).

La nomination d'un commissaire aux comptes ne sera obligatoire qu'en cas de dépassement de seuils devant être fixés par décret ou lorsque la SAS dépend d'un groupe, quelle que soit alors sa taille (voir §§ 4-22 à 4-26).

La SASU dont l'associé unique, personne physique, est le président bénéficiera, au 1^{er} janvier 2009, des allègements applicables aux EURL dont l'associé unique est gérant (voir § 1-14) : dispense de publicité au BODACC et de dépôt du rapport de gestion au greffe du tribunal de commerce, approbation des comptes par voie de dépôt au RCS, dispense de porter sur le registre des décisions le récépissé délivré par le greffe (voir § 4-27).

► Sociétés anonymes et actions de préférence

1-13 Pour les sociétés anonymes, les administrateurs ou membres du conseil de surveillance ne seront plus tenus, à compter du 1^{er} janvier 2009, d'être actionnaires ; il appartiendra aux statuts de l'imposer. Pour les sociétés existantes, cette dispense d'actionnariat passera par une suppression des actions dites « de garantie » dans les statuts (voir § 4-10).

L'émission d'actions de préférence relevant d'une catégorie déjà existante au sein de la société ne donnera pas lieu à désignation d'un commissaire aux apports (voir § 4-12).

► SARL et EURL

1-14 Les associés des SARL pourront participer et voter en assemblée par visioconférence ou télécommunication (voir § 4-4).

Les EURL dont l'associé unique est gérant bénéficiaire dès à présent, comme les SASU au 1^{er} janvier 2009 (voir § 1-12), des mesures de simplification (approbation et publicité des comptes, dispense de dépôt du rapport de gestion) (voir §§ 4-5 à 4-8).

► Sociétés d'exercice libéral

1-15 Le capital des SEL pourra, sous réserve de la publication de décret spécifique à chaque profession, être détenu à hauteur de 49 % (au lieu de 25 %) par toute personne physique ou morale. Toutefois, lorsque la société a pour objet une profession de santé le plafond de 25 % reste en vigueur et les professions judiciaires ou juridiques ne peuvent toujours pas s'ouvrir aux capitaux extérieurs (voir §§ 4-28 et 4-29).

Les membres d'une profession libérale qui exercent leur profession dans une société d'exercice libéral pourront détenir plus de la majorité du capital et des droits de vote par l'intermédiaire d'une société de participation financière (voir § 4-30).

► Interdiction de diriger

1-16 Le dirigeant de société coupable d'infractions relatives au droit des sociétés encourt, à titre de peine complémentaire, l'interdiction d'exercer en tout ou partie une profession commerciale ou de diriger, même si les juges le condamnent à une amende ou à une peine d'emprisonnement avec sursis (voir § 8-4).

Délais de paiement, concurrence et consommation**► Délais de paiement**

1-17 À partir de 2009, les entreprises devront payer leurs factures dans les deux mois et les pénalités de retard seront d'au moins trois fois le taux de l'intérêt légal. Les commissaires aux comptes auront un rôle à jouer dans la surveillance des délais de paiement pratiqués par les entreprises (voir §§ 5-1 à 5-6).

► Négociations commerciales

1-18 Les fournisseurs peuvent rédiger autant de conditions générales de vente (CGV) qu'ils ont de types de clients (grossistes, hypermarchés, commerçant traditionnel...) et ne communiquer à chacun de leurs clients que les CGV de leur catégorie (voir § 5-7). Ils peuvent également consentir des conditions particulières qui resteront inconnues de tous les autres clients, quelle que soit leur catégorie (voir § 5-8).

► Soldes

1-19 En plus des deux périodes annuelles de soldes – de cinq semaines chacune – chaque commerçant pourra effectuer des soldes pendant deux semaines supplémentaires, aux dates qu'il choisira avec toutefois cette limite : ils devront s'achever au plus tard un mois avant le début des soldes nationaux (voir § 5-13).

► Numéros surtaxés

1-20 À partir de 2009, les numéros de téléphone surtaxés seront interdits pour les réclamations de particuliers et le suivi de leurs commandes (voir § 5-14).

► Grands magasins

1-21 L'ouverture d'une grande surface n'est plus soumise à autorisation lorsqu'elle ne dépasse pas 1 000 m². Jusqu'à présent, l'autorisation administrative était nécessaire au-dessus de 300 m² (voir § 5-19).

Locaux professionnels

► Baux commerciaux

1-22 Les professionnels sont autorisés à adopter le statut des baux commerciaux et à déroger aux dispositions impératives des baux professionnels (voir § 6-1). L'adoption du statut plus protecteur des baux commerciaux imposera au locataire de renoncer à la faculté de dénoncer le bail à tout moment ; il ne pourra le faire, au mieux, qu'au terme de chaque période triennale. En contrepartie, son bail aura une durée minimale de neuf ans assortie d'un droit à renouvellement ou à défaut d'une indemnité.

L'indice des loyers commerciaux né d'accords professionnels est légalisé pour des activités devant être fixées par décret. Pour ces secteurs d'activité, les parties pourront adopter conventionnellement cet indice pour la révision triennale du loyer et pour le calcul du loyer renouvelé lorsque celui-ci est plafonné. Cet indice sera publié par l'INSEE (voir §§ 6-2 à 6-4).

L'exploitant du fonds indivis régulièrement immatriculé au registre du commerce ou au répertoire des métiers bénéficie du statut des baux commerciaux même si ses coindivisaires ne sont pas inscrits (voir § 6-6).

Les références aux usages locaux sont supprimées pour les congés et les demandes de renouvellement (voir § 6-7).

Les parties peuvent conclure plusieurs baux de courte durée dès lors que leur durée totale n'excède pas le seuil des deux ans et, par exemple, signer deux baux d'une durée de douze mois chacun (voir § 6-5).

► Changement d'usage

1-23 À compter du 1^{er} janvier 2009, le pouvoir de délivrer les autorisations de changement d'usage est transféré du préfet au maire de la commune de situation des locaux (voir § 6-12).

Sous réserve d'obtenir une autorisation, une activité commerciale pourra être exercée dans une partie du local d'habitation du chef d'entreprise (voir § 6-13).

L'entrepreneur ayant sa résidence principale en rez-de-chaussée pourra y exercer une activité commerciale sans autorisation préalable du maire (voir § 6-14).

► La fibre optique dans les immeubles

1-24 Les locaux neufs construits après le 1^{er} janvier 2010 devront être pourvus des lignes de communications électroniques à très haut débit en fibre optique (voir § 6-15).

L'inscription, à l'ordre du jour des assemblées de copropriété, des propositions émanant d'un opérateur de communication d'installer, à ses frais, des lignes électroniques à très haut débit est de droit (voir § 6-16).

Difficultés des entreprises et garanties, fiducie

► Protection du patrimoine de l'entrepreneur individuel

1-25 Tous les biens immobiliers de l'entrepreneur individuel non affectés à son usage professionnel pourront être déclarés insaisissables, par acte notarié (voir § 8-1).

Le chef d'entreprise pourra renoncer à cette insaisissabilité au profit d'un ou de plusieurs créanciers déterminés (voir § 8-2).

► **Dirigeant en difficulté**

1-26 Un dirigeant, ou ancien dirigeant, qui s'est porté caution des dettes de sa société pourra demander le bénéfice de la procédure de surendettement (voir § 8-3).

► **Fiducie**

1-27 Le régime de la fiducie n'est plus réservé aux sociétés passibles de l'IS. En effet, le constituant d'un contrat de fiducie pourra, à compter du 1^{er} janvier 2009, être toute personne physique ou morale quel que soit son régime fiscal. Un avocat pourra être fiduciaire (voir §§ 8-5 à 8-12).

Le gouvernement est habilité à fixer, par voie d'ordonnance, un régime fiscal respectant, pour les personnes physiques, les principes de neutralité et de transparence fiscale. Dès à présent, certains aménagements sont apportés au contrat de fiducie, notamment :

- sa durée peut être fixée à 99 ans, au lieu de 33 ans,
- l'exclusion du régime de la location-gérance ou du statut des baux commerciaux lorsque le constituant se réserve la jouissance du fonds de commerce ou de l'immeuble professionnel délivré au fiduciaire ;
- la mission du fiduciaire en présence d'incapables et les conditions de remplacement du fiduciaire.

En dépit de cette réforme, la prohibition des fiducies-libéralités demeure.

Autres mesures sociales de la LME

► **Sécuriser les pratiques « sociales » : généralisation du rescrit**

1-28 Depuis octobre 2005, les employeurs peuvent saisir leur URSSAF sur certaines thématiques à risque : avantages en nature, exonérations « zonées » (ZFU, ZRU, etc.), l'URSSAF étant alors engagée par sa réponse.

Le rescrit est renforcé en matière sociale :

- pour les employeurs de salariés, élargissement du rescrit URSSAF (toutes les exonérations, etc.) dès janvier 2009 (voir §§ 7-8 à 7-13) ;
- mise en place d'un rescrit pour les travailleurs indépendants en juillet 2009 (voir §§ 7-14 à 7-17) ;
- au plus tard en 2010, mise en place d'un rescrit pour les aides à l'emploi ou au maintien dans l'emploi autres que les exonérations (voir § 7-18).

► **La TACA devient la TASCOM**

1-29 En 2009, la TACA devient la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) ; elle est élargie à de nouveaux établissements et son barème est modifié (voir §§ 7-19 à 7-23).

► **La déclaration commune des revenus (DCR) sera supprimée**

1-30 La déclaration commune des revenus non salariés sera supprimée en 2010 ou 2011 (voir §§ 7-24 à 7-26).

Autres mesures fiscales de la LME**► Procédure et contentieux fiscal**

1-31 Les bénéficiaires du crédit d'impôt recherche qui ont recours à la procédure de rescrit fiscal pourront formuler leurs demandes auprès des services du ministère de la Recherche ou d'organismes chargés de soutenir l'innovation (voir § 9-5). Concernant les autres rescrits fiscaux, l'administration voit son délai de réponse ramené de quatre à trois mois (voir § 9-53).

Les contribuables qui font l'objet d'une procédure de visite et de saisie peuvent contester la régularité de l'ordonnance, en droit et en fait, ainsi que l'exécution des opérations (voir § 9-57).

► Un nouveau régime fiscal et social pour les impatriés

1-32 Un nouveau régime d'exonération fiscale s'applique (voir § 9-31) :

- aux salariés venant travailler en France dans le cadre d'un groupe international ou d'un recrutement effectué par une entreprise française et qui ont pris leurs fonctions depuis le 1^{er} janvier 2008 ;

- aux non-salariés impatriés depuis cette date.

Ces personnes bénéficient d'une dispense d'affiliation au régime d'assurance vieillesse (voir § 9-45).

► Deux ajustements pour les entreprises agricoles

1-33 Dans les GAEC, tous les associés, chefs d'exploitation, pourront bénéficier du quota de 40 heures de formation pour le calcul du crédit d'impôt formation (voir § 9-10).

Les sociétés civiles agricoles qui produisent de l'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou éolienne à titre accessoire ne deviennent pas passibles de l'IS, si le montant des recettes tirées de cette activité, majoré des autres recettes agricoles accessoires, n'excède ni 50 % des recettes de l'activité agricole, ni 100 000 € (voir § 9-12).

► Taxe professionnelle

1-34 L'exonération de taxe professionnelle dans le cadre de l'aménagement du territoire sans agrément peut être obtenue, à compter du 1^{er} janvier 2009, en fonction du seul volume des investissements réalisés.

Le plafond d'exonération est supprimé et il appartiendra aux collectivités territoriales de fixer, par délibération, un prix de revient maximum des immobilisations exonérées, par emploi créé ou par investissement (voir §§ 9-68 et 9-69).

► Bouclier fiscal et ISF

1-35 Pour le calcul du bouclier fiscal, le revenu à prendre en compte est diminué des impositions payées à l'étranger (voir § 9-20).

Les personnes qui transfèrent leur domicile fiscal en France bénéficient de mesures dérogatoires pour le calcul du bouclier fiscal et de l'ISF (voir §§ 9-21 et 9-22).

► Création des fonds de dotation

1-36 Les dons au profit de cette nouvelle structure (voir § 9-63) ouvrent droit aux réductions d'impôt sur le revenu et d'IS (voir § 9-66).

2 Petites et moyennes entreprises

La loi de modernisation de l'économie comporte un ensemble de mesures ayant pour objectif d'encourager la création et de simplifier la gestion quotidienne des PME.

Loi 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, p. 12471

L'ESSENTIEL

- À compter du 1^{er} janvier 2009, le bouclier social est remplacé par un régime optionnel de versement mensuel forfaitaire libératoire des cotisations sociales (micro social).
- S'ils bénéficient du régime micro social, les petits entrepreneurs sont dispensés de s'immatriculer au RCS ou au répertoire des métiers, peuvent opter pour un versement libératoire forfaitaire de l'impôt sur le revenu et sont exonérés de taxe professionnelle pendant deux ans.
- Les personnes physiques qui demandent leur inscription au RCS pourront bénéficier de la domiciliation collective.
- Les limites du régime des microentreprises (BIC et BNC) sont relevées à compter du 1^{er} janvier 2009.
- Les seuils des franchises en base de TVA sont également relevés à compter du 1^{er} janvier 2009.
- Les seuils des régimes micro et du régime simplifié d'imposition seront actualisés chaque année à compter du 1^{er} janvier 2010.
- Les obligations comptables et fiscales des entreprises soumises au régime micro BIC sont alignées.
- Le taux global appliqué aux mutations de fonds de commerce est ramené à 3 % lorsque la valeur de celui-ci n'excède pas 200 000 € et il est de 5 % dans les autres cas.
- Le titre emploi-service entreprise, qui entre en application le 1^{er} avril 2009, concerne les entreprises jusqu'à neuf salariés et permet à l'employeur de s'acquitter de ses principales obligations administratives.

NOUVELLES MESURES POUR LES FORMALITÉS

Dispense d'immatriculation au RCS ou au répertoire des métiers

- 2-1** Les auto-entrepreneurs non immatriculés au RCS ou au répertoire des métiers au 5 août 2008 sont dispensés de l'obligation de s'immatriculer au registre du commerce ou au répertoire des métiers si les conditions cumulatives suivantes sont réunies (LME art. 8 ; c. com. art. L. 123-1-1 modifié et loi 96-603 du 5 juillet 1996 relative au développement et à la promotion du commerce et de l'artisanat, art. 19-V nouveau et 24-I-2° modifié) :
- exercer d'une activité commerciale ou artisanale à titre principal ou complémentaire ;

- bénéficiaire du régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale et donc du régime microsocial (voir § 2-25).

Ces personnes physiques dont l'activité principale est salariée ne peuvent exercer à titre complémentaire auprès des clients de leur employeur, sans l'accord de celui-ci, l'activité professionnelle prévue par leur contrat de travail.

► Déclaration auprès du centre des formalités

2-2 Cette dispense d'immatriculation n'implique pas pour autant l'absence de toute formalité administrative. L'activité commerciale ou artisanale doit faire l'objet d'une déclaration auprès du centre de formalités des entreprises selon des conditions devant être précisées par décret. Ce décret précisera :

- les modalités de déclaration d'activité en dispense d'immatriculation. Des précisions sont essentielles, notamment pour les auto-entrepreneurs exerçant une activité relevant du secteur de l'artisanat, dans la mesure où la qualité d'artisan est attachée à l'immatriculation au répertoire des métiers ;

- l'information des tiers ;

- les déclarations d'activité consécutives au dépassement de seuil du régime microsocial (voir § 2-5).

Par ailleurs, l'absence d'immatriculation ne dispense pas l'intéressé de se conformer aux obligations attachées à l'exercice de telle ou telle activité concernant notamment la qualification professionnelle ou les garanties à souscrire (assurances professionnelles).

Le centre de formalités des entreprises compétent pour recevoir la déclaration devrait être celui actuellement chargé de l'immatriculation, selon le cas, des commerçants ou des artisans (rapp. Sén. n° 413, p. 86).

► Extension de la présomption de non-salariat

2-3 L'article 11 de la loi :

- étend la présomption de « non-salariat » aux personnes exerçant une activité commerciale ou artisanale principale ou complémentaire, dispensées de s'immatriculer au RCS ou au répertoire des métiers (voir § 2-1 ; c. trav. art. L. 8221-6 modifié) ;

- précise, par ailleurs, qu'est présumé travailleur indépendant « celui dont les conditions de travail sont définies exclusivement par lui-même ou par le contrat les définissant avec son donneur d'ordre » (c. trav. art. L. 8221-6-1 nouveau).

L'intérêt de la présomption de non-salariat est d'imposer à l'administration qui entend constater l'indépendance d'un professionnel de prouver le caractère salarié de son activité (voir « La protection sociale des non-salariés », *RF* 2008-3 à paraître, § 5). Cette précision était devenue nécessaire puisque la présomption de non-salariat s'applique, actuellement, aux travailleurs régulièrement immatriculés au registre du commerce et des sociétés ou au registre des métiers. Or, précisément, ces deux catégories de professionnels sont dispensées d'une telle formalité d'immatriculation.

► Exonération de taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie

2-4 Les personnes physiques ayant une activité commerciale dispensée d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés (voir § 2-1) sont exonérées de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle pour frais de chambres de commerce et d'industrie (LME art. 8-III ; CGI art. 1600-I-12° nouveau).

Pour la taxe professionnelle, voir le paragraphe 2-50.

Compétence du centre de formalités pour des prestataires de services

2-5 Les personnes qui exercent une activité de services pourront, au plus tard le 1^{er} décembre 2009 et dès la parution d'un décret, accomplir l'ensemble des formalités et procédures nécessaires à l'accès et à l'exercice de leur activité auprès du centre de formalités des entreprises (LME art. 8-V et VIII ; loi 94-126 du 11 février 1994, relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle, art. 2 modifié).

Les activités de services concernées sont celles mentionnées dans la directive européenne 2006/123/CE du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur. Cette directive ne s'applique pas à certains services, notamment les services financiers, ceux de soins et de santé, les services de transport... Pour ces domaines d'activité de services, le guichet unique du centre des formalités ne sera pas compétent.

Domiciliation collective des entrepreneurs individuels

2-6 Les personnes physiques qui demandent leur inscription au registre du commerce et des sociétés pourront domicilier leur entreprise dans des locaux occupés en commun par plusieurs entreprises dans des conditions à définir par décret. Ce texte devra préciser, en outre, les équipements ou services requis pour justifier la réalité de l'installation de l'entreprise domiciliée (LME art. 8-VI ; c. com. art. L. 123-10 modifié).

La domiciliation collective ainsi étendue aux entreprises non exploitées en société permettra à des entrepreneurs individuels de fixer, pour les besoins de leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés, le siège de leur entreprise à une adresse commune à plusieurs entreprises. Le décret qui conditionne l'application de cette mesure devrait préciser les modalités du contrat de domiciliation en adaptant le dispositif prévu pour les personnes morales aux entrepreneurs individuels.

Conjoint ou partenaire collaborateur**► Déclaration du statut**

2-7 Il appartient au chef d'entreprise de déclarer le statut choisi par son conjoint, ou désormais son partenaire, auprès des organismes habilités à enregistrer l'immatriculation des entreprises et donc le plus souvent par l'intermédiaire du centre de formalités des entreprises. Cette déclaration s'impose quel que soit le statut choisi par le conjoint (et désormais le partenaire pacé), mais elle avait été interprétée comme imposant la mention du conjoint du chef d'entreprise sur les registres, même lorsqu'il a le statut de conjoint salarié ou de conjoint associé. Désormais le texte précise que seul le conjoint ou le partenaire collaborateur fait l'objet d'une mention au RCS ou au répertoire des métiers (LME art. 16 ; c. com. art. L. 121-4, IV, applicable depuis le 6 août 2008).

► Extension du dispositif aux partenaires pacés

2-8 Le partenaire du chef d'entreprise lié à celui-ci par un pacte civil de solidarité et travaillant dans l'entreprise peut bénéficier des mêmes statuts que le conjoint d'un chef d'entreprise (LME art. 16-III ; c. com. art. L. 121-8 nouveau), à savoir :

- partenaire collaborateur,
- partenaire salarié,
- partenaire associé.

Concubins. Le gouvernement doit présenter au Parlement un rapport sur les modalités de l'extension du statut de conjoint collaborateur aux personnes qui vivent en concubinage avec le chef d'entreprise.

RELÈVEMENT DES LIMITES DU RÉGIME DES MICROENTREPRISES

Présentation de la mesure et entrée en vigueur

2-9 Les limites d'application du régime micro BIC et du régime micro BNC, ainsi que celles de la franchise en base de TVA, sont relevées à compter du 1^{er} janvier 2009 (LME art. 2).

En outre, ces seuils sont actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (LME art. 3). Cette actualisation annuelle automatique des limites s'applique aux chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2010.

Relèvement des limites du régime micro BIC

► Nouvelles limites d'application du régime micro BIC

2-10 À compter du 1^{er} janvier 2009, le régime micro BIC s'applique aux entreprises qui, bénéficiant de la franchise en base de TVA (voir § 2-14), réalisent un chiffre d'affaires annuel HT, ajusté éventuellement au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile, n'excédant pas (LME art. 2-1 ; CGI art. 50-0-1 modifié) :

- 80 000 € (au lieu de 76 300 € actuellement) pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement ;
- 32 000 € (au lieu de 27 000 € actuellement), pour les autres entreprises (services, notamment).

► Détermination du bénéfice et dépassement de la limite d'application du régime micro BIC

2-11 On rappelle que le bénéfice imposable des entreprises soumises au régime micro BIC est déterminé par application au chiffre d'affaires annuel HT d'un abattement de (CGI art. 50-0-1 modifié) :

- 71 %, pour les entreprises qui réalisent des ventes, des ventes à consommer sur place et des prestations d'hébergement,
- 50 %, pour celles qui réalisent des prestations de services.

Cet abattement ne peut pas être inférieur à 305 €.

On notera que le taux de réfaction forfaitaire de détermination du bénéfice imposable, ainsi que le minimum de déduction, n'ont pas été touchés par la mesure de relèvement des seuils.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, en cas de dépassement de ces limites, le régime micro BIC est maintenu pendant les deux premières années de dépassement (et non plus la seule première année). Dans cette situation, la fraction du chiffre d'affaires excédant les seuils peut bénéficier de l'abattement de 71 % ou de 50 %. En conséquence, à compter du 1^{er} janvier 2009 :

- en cas de dépassement de la limite de 80 000 € (ventes) ou de 32 000 € (prestations de services), et quelle que soit l'importance de ce dépassement, le

régime micro BIC est maintenu pendant les deux premières années de dépassement, lorsque l'assujéti n'est pas redevable de la TVA ;

- la fraction du chiffre d'affaires excédant soit 80 000 €, soit 32 000 € bénéficiera respectivement de l'abattement de 71 % ou de 50 %.

Pour un exemple d'application, il convient de se reporter au paragraphe 2-13.

Notons que le maintien du régime micro en cas de dépassement des seuils s'effectue différemment selon que le contribuable est redevable ou non de la TVA.

Dans l'hypothèse où l'entreprise est redevable de la TVA, il convient d'articuler ce mécanisme avec celui de la franchise en base de TVA. Concernant cette articulation, et pour un exemple d'application, il convient de se reporter au paragraphe 2-19.

Relèvement des limites du régime micro BNC

► Nouvelle limite d'application du régime micro BNC

2-12 À compter du 1^{er} janvier 2009, le régime micro BNC s'applique aux contribuables bénéficiant de la franchise en base de TVA (voir § 2-14) dont le montant annuel HT des recettes, ajusté éventuellement au prorata du temps d'exploitation et réalisées dans le cadre d'une activité non commerciale (CGI art. 92), n'excède pas 32 000 €, au lieu de 27 000 € actuellement (LME art. 2-II ; CGI art. 96-I modifié).

► Détermination du bénéfice et dépassement de la limite

2-13 Le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux d'un montant annuel, ajusté, s'il y a lieu, au prorata du temps d'activité au cours de l'année civile, n'excédant pas 32 000 € HT à compter de 2009 est égal au montant brut des recettes annuelles diminué d'une réfaction forfaitaire de 34 %, avec un minimum de 305 € (CGI art. 102 ter-I modifié).

On notera que ni le taux de réfaction forfaitaire de détermination du bénéfice imposable, ni le minimum de déduction n'ont été touchés par la mesure de relèvement des seuils.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, en cas de dépassement de la limite, le régime micro BNC est maintenu pendant les deux premières années de dépassement (et non plus la seule première année). Dans cette situation, la fraction des recettes excédant le seuil peut bénéficier de l'abattement de 34 %. En conséquence, à compter de 2009, la fraction des recettes excédant 32 000 € bénéficiera de l'abattement de 34 %.

Notons que le dépassement de la limite de 32 000 € au cours de deux années consécutives entraîne des conséquences différentes quant au maintien du régime micro selon que le contribuable est redevable de la TVA ou non. Concernant l'articulation de ce mécanisme avec celui de la franchise en base de TVA, il convient de se reporter au paragraphe 2-19.

→ **EXEMPLE** Un médecin (donc exonéré de TVA) a réalisé en 2007 un montant de recettes de 25 000 €.

En 2008, ses recettes s'élèvent à 30 000 €. Il relève du micro BNC au titre de cette première année de dépassement de la limite de 27 000 € (ancienne limite).

Pour 2009, on envisagera deux hypothèses :

1) recettes : 30 000 € ;

2) recettes : 35 000 €.

En 2010 et en 2011, ses recettes s'élèvent respectivement à 38 000 € et 33 000 €.

Compte tenu de l'évolution du montant de ses recettes, son régime d'imposition sera le suivant de 2009 à 2011.

Années	Première hypothèse			Deuxième hypothèse		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011
Montant des recettes	30 000 €	38 000 €	35 000 €	35 000 €	38 000 €	35 000 €
Régime d'imposition applicable	Micro BNC CA < 32 000 € (nouvelle limite) (1)	Micro BNC 1 ^{re} année de dépassement (nouvelle limite) (2)	Micro BNC 2 ^e année de dépassement (nouvelle limite) (2)	Micro BNC 1 ^{re} année de dépassement (nouvelle limite) (2)	Micro BNC 2 ^e année de dépassement (nouvelle limite) (2)	Régime de la déclaration contrôlée (3)

(1) Pour 2009, l'application du régime micro est motivée par l'entrée en vigueur de la nouvelle limite. On ne considère pas qu'il s'agit de la 2^e année de dépassement de l'ancienne limite.
 (2) La fraction des recettes excédant 32 000 € (nouvelle limite) bénéficie de la réfaction forfaitaire de 34 %.
 (3) Il s'agit de la 3^e année de dépassement de la limite de 32 000 €. En revanche, si le montant des recettes n'excède pas 32 000 € en 2011, le contribuable reste au régime micro BNC, alors même que cette limite a été dépassée en 2009 et 2010.

Aménagement et relèvement des limites de la franchise en base de TVA

► Franchise en base de droit commun

2-14 Condition d'application de la franchise en base

Pour le chiffre d'affaires réalisé à compter du 1^{er} janvier 2009, les assujettis établis en France, à l'exception de ceux exerçant une activité occulte ou faisant l'objet d'une procédure de flagrance fiscale, sont dispensés du paiement de la TVA (régime dit de la « franchise en base ») lorsque :

- pour les ventes, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement, le montant HT de leur chiffre d'affaires n'excède pas :
 - 80 000 € (au lieu de 76 300 € actuellement) l'année civile précédente,
 - ou 88 000 € (au lieu de 84 000 € actuellement) l'année civile précédente, à condition que le chiffre d'affaires de l'avant-dernière année n'ait pas excédé 80 000 € ;
- pour les prestations de services, hors ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement, le montant HT du chiffre d'affaires n'excède pas :
 - 32 000 € (au lieu de 27 000 € actuellement) l'année civile précédente,
 - ou 34 000 € (au lieu de 30 500 € actuellement) l'année civile précédente, à condition que le chiffre d'affaires de l'avant-dernière année n'ait pas excédé 32 000 €.

→ EXEMPLES

① Pour une activité de vente, la franchise TVA s'appliquera en 2010 si :

- le chiffre d'affaires de 2009 n'excède pas 80 000 € HT,
- ou si le chiffre d'affaires de 2009, bien que dépassant 80 000 €, n'excède pas 88 000 € HT, et à condition que le chiffre d'affaires de 2008 n'ait pas excédé 80 000 € HT.

En revanche, si en 2008 et 2009 le chiffre d'affaires excède 80 000 € HT (ventes) ou 32 000 € HT (services), l'entreprise devient redevable de la TVA en 2010, à condition toutefois que, au titre de l'une de ces deux années, le chiffre d'affaires n'ait pas excédé 88 000 € HT (ventes) ou 34 000 € HT (services).

② Le chiffre d'affaires d'un contribuable qui réalise des ventes a évolué de la façon suivante :

- 2007 : 76 000 € ;
- 2008 : 79 000 € ;
- 2009 : 82 000 € ;
- 2010 : 85 000 €.

→ Régime applicable :

- en 2009 : franchise en base de TVA car le chiffre d'affaires de 2008 est inférieur à 80 000 € ;

- en 2010 : franchise en base de TVA car le chiffre d'affaires de 2009, bien que supérieur à 80 000 €, n'excède pas toutefois 88 000 € et le chiffre d'affaires de 2008 n'excède pas 80 000 € ;
 - en 2011 : franchise en base de TVA non applicable. L'assujetti devient redevable de la TVA car :
 - le chiffre d'affaires de 2010 est supérieur à 80 000 €,
 - et alors que le chiffre d'affaires de 2010 reste inférieur à 88 000 €, le chiffre d'affaires de 2009 est supérieur à 80 000 €.
- Corrélativement, le régime micro BIC devient caduc en 2011.

2-15 Sortie du régime de la franchise en base

La franchise en base cesse de s'appliquer, et l'assujetti devient redevable de la TVA à compter du premier jour du mois du dépassement, lorsque le chiffre d'affaires de l'année en cours dépasse (LME art. 2-IV ; CGI art. 293 B-II-1 modifié) :

- 88 000 €, pour les ventes, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement ;
- 34 000 €, pour les prestations de services.

→ **EXEMPLE** Une entreprise qui réalise des ventes a dégagé un chiffre d'affaires de 90 000 € HT entre le 1^{er} janvier 2009 et le 30 juin 2009. Au 31 mai 2009, son chiffre d'affaires s'élevait à 86 000 €.

En conséquence, cette entreprise devient redevable de la TVA pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} juin 2009. Corrélativement, cette situation entraîne la caducité du régime micro BIC pour 2009.

En effet, la règle posée par le législateur veut que l'assujetti devienne redevable de la TVA pour les prestations de services et les livraisons de biens effectuées à compter du premier jour du mois au cours duquel les limites mentionnées ci-dessus sont dépassées (LME art. 2-IV ; CGI art. 293 B-II-2 modifié). Dans ce cas, le régime micro cesse de s'appliquer dès l'année de dépassement de ces seuils.

► Franchise en base des avocats, avoués, auteurs et artistes

2-16 Condition d'application de la franchise

Pour le chiffre d'affaires réalisé à compter du 1^{er} janvier 2009, bénéficiant de la franchise en base de TVA les avocats, les avoués, les auteurs des œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes si leur chiffre d'affaires annuel HT n'excède pas (LME art. 2-IV-2° et 3° ; CGI art. 293 B-III et IV modifié) :

- 41 500 € (au lieu de 37 400 € actuellement), l'année civile précédente, pour l'activité réglementée des avocats ou pour l'activité des auteurs et des interprètes ;
- 17 000 € (au lieu de 15 300 € actuellement) pour les autres opérations.

→ **EXEMPLE** Un avocat réalise en 2009 un montant de recettes relatif à son activité réglementée de 40 000 € HT. Cet avocat bénéficie de la franchise TVA en 2010.

2-17 Sortie du régime de la franchise

Pour le chiffre d'affaires réalisé à compter du 1^{er} janvier 2009, les assujettis visés ci-dessus au paragraphe 2-16 deviennent redevables de la TVA, lorsque la limite de 41 500 € ou de 17 000 € est dépassée (LME art. 2-4° ; CGI art. 293 B-V modifié) :

- à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle du dépassement lorsque le montant des recettes de l'année considérée :
 - ayant dépassé 41 500 €, n'excède pas 51 000 € (activité réglementée),
 - ou ayant dépassé 17 000 €, n'excède pas 20 500 € (autres opérations) ;
- à compter du premier jour du mois au cours duquel le montant des recettes excède :

- 51 000 € (au lieu de 45 800 € actuellement), pour l'activité réglementée des avocats ou pour l'activité des auteurs et des interprètes,
- 20 500 €, pour les autres opérations.

→ EXEMPLES

- ① En 2009, un avocat réalise, dans le cadre de son activité réglementée, un montant de recettes de 50 000 €. Cet avocat ne bénéficie plus de la franchise en base en 2010. Il devient donc redevable de la TVA pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010.
- ② Un avocat réalise, dans le cadre de son activité réglementée, un montant de recettes de 55 000 €, entre le 1^{er} janvier 2009 et le 30 juin 2009. Au 31 mai 2009, le montant des recettes s'élève à 48 000 €. Cet avocat est redevable de la TVA pour les prestations réalisées à compter du 1^{er} juin 2009.

→ **À NOTER** En cas d'option pour la franchise de droit commun à l'ensemble des opérations, la franchise en base peut continuer à s'appliquer pendant deux années consécutives en cas de premier dépassement.

▶ Montant cumulé des recettes toutes opérations confondues supérieur aux limites

2-18 Pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009, les assujettis mentionnés au paragraphe 2-16 deviennent redevables de la TVA lorsque le montant cumulé des recettes relatives à l'activité réglementée, ou à l'activité artistique, et celui des autres opérations excède (LME art. 2-VI ; CGI art. 293 G-I modifié) :

- 58 500 € (41 500 € + 17 000 €), l'année civile qui précède,
- ou 71 500 € (51 000 € + 20 500 €), l'année en cours.

→ EXEMPLES

- ① Un avocat réalise en 2009 un montant cumulé de recettes de 60 000 €, dont 45 000 € au titre de l'activité réglementée et 15 000 € au titre des autres opérations. En conséquence, pour les opérations réalisées en 2010, cet avocat ne pourra pas bénéficier de la franchise en base. Il sera donc redevable de la TVA pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010. Corrélativement, le régime micro cesse de s'appliquer pour 2010.
- ② Un avocat réalise un montant cumulé de recettes de 73 000 €, dont 50 000 € au titre de l'activité réglementée et 20 000 € au titre des autres opérations, entre le 1^{er} janvier 2009 et le 30 juin 2009. Le montant cumulé des recettes s'élevait à 68 000 € au 31 mai 2009. Cet avocat ne pourra pas bénéficier de la franchise en base pour les prestations réalisées à compter de juin 2009. Il sera donc redevable de la TVA pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} juin 2009. Corrélativement, le régime micro cesse de s'appliquer pour 2009.

Pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2010, les seuils mentionnés ci-dessus sont actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondis à la centaine d'euros la plus proche (LME art. 3-V ; CGI art. 293 G-IV nouveau).

Articulation franchise en base de TVA et régime micro BIC ou BNC

2-19 Le régime micro (BIC ou BNC) demeure applicable pendant une période de deux années consécutives en cas de dépassement des limites de chiffres d'affaires ou de recettes (voir §§ 2-11 et 2-13), à condition, pour les contribuables qui exercent une activité soumise à la TVA, que le régime de la franchise en base soit applicable, c'est-à-dire que soit respecté le seuil de 88 000 € (ventes et assimilées) (au lieu de 84 000 € actuellement) ou de 34 000 € (prestations de services) (au lieu de 30 500 € actuellement) (voir §§ 2-14 et 2-15).

→ **EXEMPLES**

① Si le chiffre d'affaires annuel HT pour 2009 a excédé (par hypothèse première année de dépassement), selon l'activité exercée, soit 80 000 €, soit 32 000 €, sans toutefois dépasser respectivement 88 000 € ou 34 000 € :

- la franchise en base est maintenue en 2010. Elle cessera de s'appliquer en 2011 si le chiffre de 2010 continue à excéder 80 000 € ;
- corrélativement, le régime micro demeure applicable en 2009 et 2010. Le contribuable sera soumis de plein droit à un régime réel à compter de 2011 si son chiffre d'affaires de 2010 continue à excéder les limites de 80 000 € ou de 32 000 €.

Si le chiffre d'affaires de 2010 dépasse la limite de 88 000 € ou de 34 000 €, la franchise n'est plus applicable pour 2010. Corrélativement, le régime micro ne pourra s'appliquer aux résultats de 2010.

② Un prestataire de services est imposé selon les modalités suivantes :

- 2006 : CA = 25 000 € → régime micro ;
- 2007 : CA = 27 000 € → régime micro ;
- 2008 : CA = 29 000 € → régime micro et application de la franchise en base car le CA n'excède pas 30 500 € (limite applicable jusqu'au 31 décembre 2008) ;
- 2009 : CA = 33 000 € > 32 000 € (première année de dépassement de la limite), mais < 34 000 € → maintien du régime micro et application de la franchise en base dès lors que la limite de 34 000 € n'est pas atteinte ;
- 2010 : deux hypothèses :
 - CA = 33 000 € > 32 000 € (deuxième année de dépassement), mais < 34 000 € → maintien du régime micro et application de la franchise en base dès lors que la limite de 34 000 € n'est pas atteinte,
 - CA = 36 000 € > 32 000 € (deuxième année de dépassement) et > 34 000 € → le contribuable devient redevable de la TVA en 2010 et il ne peut plus bénéficier du régime micro pour la détermination des résultats de 2010 car la franchise en base de TVA n'est plus applicable pour cette année, alors même que 2010 constitue la deuxième année de dépassement des limites.

Actualisation des limites d'application des régimes d'imposition

► Seuils des régimes micro et de la franchise en base de TVA

2-20 À compter du 1^{er} janvier 2010 (LME art. 3-IX), les seuils suivants sont actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondis à la centaine d'euros la plus proche :

- seuils de 80 000 € et 32 000 € du régime micro BIC (LME art. 3-I ; CGI art. 50-0-1 modifié) ;
- seuil de 32 000 € du régime micro BNC (LME art. 3-II et III ; CGI art. 96-I modifié et art. 102 ter-1 modifié) ;
- seuils de la franchise en base de TVA, régime de droit commun et régime spécifique (LME art. 3-IV ; CGI art. 293 B-VI nouveau ; voir §§ 2-14 à 2-18).

► Seuils du régime simplifié d'imposition

2-21 Pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2010, les seuils du régime simplifié d'imposition (RSI) applicables aux BIC et à la TVA sont actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et sont arrondis au millier d'euros le plus proche (LME art. 3-VI et VII ; CGI art. 302 septies A et 302 septies A bis modifiés). Il en est de même des limites qui permettent aux entreprises de bénéficier d'obligations comptables et fiscales allégées (CGI art. 302 septies A bis-VI modifié).

Allégement des obligations des entreprises soumises au régime micro BIC

► Obligations comptables

2-22 Les obligations comptables des entreprises soumises au régime micro BIC sont allégées et harmonisées avec les règles prévues par le CGI à compter du 6 août 2008 (LME art. 9-I ; c. com. art. L. 123-28 modifié).

Toutes les entreprises soumises au régime des microentreprises sont désormais soumises aux mêmes obligations comptables, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires. Elles doivent tenir un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes qu'elles perçoivent au titre de leur activité professionnelle. Les entreprises qui ont une activité de vente de marchandises ou de fourniture de logement doivent en outre tenir un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats, cette dernière obligation étant harmonisée avec celle issue des textes fiscaux (voir § 2-23). Les conditions de tenue de ces livre et registre seront fixées par décret.

Ainsi, les entreprises soumises au régime micro BIC dont le chiffre d'affaires annuel excède 18293,88 € ne sont plus soumises à une comptabilité de trésorerie intégrale et ne sont plus tenues d'établir en fin d'exercice un relevé des recettes encaissées et des dépenses payées, des dettes financières, des immobilisations et des stocks.

► Obligations fiscales

2-23 Les entrepreneurs relevant du régime d'imposition des microentreprises sont soumis par le CGI à des obligations comptables allégées. Ils bénéficient d'une dispense de bilan et de compte de résultat, mais doivent tenir et présenter sur demande de l'administration un livre-journal servi chronologiquement et présentant le détail de leurs recettes professionnelles, appuyé des factures et de toutes autres pièces justificatives (CGI art. 50-0-5). Ces obligations ne sont pas modifiées.

Les entreprises qui ont une activité de vente ou de fourniture de logement doivent tenir et présenter, sur demande de l'administration, un registre récapitulatif par année le détail de leurs achats (LME art. 9-II ; CGI art. 50-0-5 modifié). Les entreprises exerçant une autre activité sont désormais dispensées de la tenue de ce registre. Cette mesure entre en vigueur à compter du 6 août 2008.

Notons que les obligations fiscales des assujettis bénéficiant d'une franchise de TVA (CGI art. 293 B) n'ont pas été modifiées (CGI art. 286-II). Ils doivent tenir un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats, ainsi qu'un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles afférentes à ces opérations, appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives.

VERSEMENT FORFAITAIRE LIBÉRATOIRE DES COTISATIONS SOCIALES

Présentation et entrée en vigueur

2-24 Les entreprises soumises au régime micro (micro BIC ou micro BNC) bénéficieront, à partir du 1^{er} janvier 2009, d'un mécanisme optionnel de versement forfaitaire libératoire des cotisations et contributions sociales (LME art. 1-I).

La mise en place de ce nouveau dispositif a pour conséquence la suppression du bouclier social des microentreprises (pour les revenus de 2010) et du dispositif de calcul simplifié des contributions sociales personnelles des microentreprises en début d'activité (en 2009).

Régime simplifié de paiement des cotisations sociales

2-25 À partir du 1^{er} janvier 2009, les travailleurs indépendants bénéficiant du régime fiscal micro BIC (CGI art. 50-0) ou micro BNC (CGI art. 102 ter) pourront opter, sur simple demande, pour un versement forfaitaire libératoire (c. séc. soc. art. L. 133-6-8 nouveau).

Les entrepreneurs bénéficiant du régime micro social pourront également opter pour un versement libératoire de l'impôt sur le revenu (voir § 2-30).

Sur les seuils applicables au régime fiscal de la microentreprise, voir paragraphe 2-9.

Notons enfin que bénéficient d'une présomption de non-salariat les personnes physiques exerçant une activité commerciale ou artisanale à titre principal ou complémentaire dispensées de l'obligation de s'immatriculer au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers tant qu'elles bénéficient du régime micro social (LME art. 11 ; voir § 2-3).

Les cotisations et contributions sociales dues par ces professionnels seront calculées mensuellement ou trimestriellement par application au montant de leur chiffre d'affaires ou de leurs revenus non commerciaux effectivement réalisés le mois ou le trimestre précédent d'un taux fixé en fonction de la catégorie d'activité.

Ce taux, fixé par décret, ne pourra pas être inférieur à la somme des taux de la CSG et de la CRDS sur les revenus professionnels.

Selon les débats parlementaires, le taux serait fixé à 12 % pour les activités d'achat et de revente et à 21,3 % pour les activités de services.

Les intéressés seront dispensés de la déclaration commune des revenus auprès du régime social des indépendants (voir également les dispositions concernant cette déclaration au paragraphe 7-24).

► Un versement forfaitaire sur option

2-26 Le versement forfaitaire libératoire sera optionnel. Un calcul des cotisations selon le droit commun restera possible.

L'entrepreneur devra informer la caisse de base du RSI compétente de son choix au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle sera exercée.

En cas de création d'activité, l'option devra être adressée au plus tard le dernier jour du troisième mois suivant celui de la création.

L'option sera applicable pour une durée indéterminée, tant que l'intéressé ne l'aura pas dénoncée dans les mêmes conditions (c. séc. soc. art. L. 133-6-8 nouveau).

► Dépassement des seuils applicables aux microentreprises

2-27 Le nouveau dispositif restera applicable au titre des deux premières années au cours desquelles le montant du chiffre d'affaires ou des recettes ouvrant droit aux régimes microentreprises sera dépassé (80 000 € ou 32 000 € ; voir §§ 2-10 et 2-12).

Toutefois, si le montant du chiffre d'affaires ou de recettes permettant le maintien du bénéfice du régime de la franchise en base de TVA est dépassé (88 000 € ou 34 000 €, selon l'activité ; voir § 2-14), le dispositif microsocial ne s'appliquera que jusqu'au 31 décembre de l'année civile au cours de laquelle il y a eu dépassement de ces seuils.

► Compétence des URSSAF

2-28 Les URSSAF seront compétentes pour calculer et encaisser les cotisations des microentrepreneurs y compris s'il s'agit de professionnels libéraux. En effet, l'URSSAF se voit attribuer la mission d'encaisser et de calculer les cotisations d'assurance maladie ainsi que les cotisations d'assurance vieillesse de base, de retraite complémentaire et d'invalidité-décès des professionnels libéraux optant pour le versement forfaitaire (c. séc. soc. art. L. 213-1, 5° bis nouveau). Parallèlement, les caisses du RSI (pour la cotisation d'assurance maladie) et les sections professionnelles de la CNAVPL (pour les cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance invalidité-décès) se voient attribuer le droit de déléguer le calcul et l'encaissement de ces cotisations aux URSSAF (c. séc. soc. art. L. 611-8 et L. 642-5 modifiés).

► Suppression des dispositifs actuellement en vigueur

2-29 Le nouveau dispositif entraînera la suppression, à compter du 1^{er} janvier 2009, du calcul dérogatoire des cotisations de début d'activité des entrepreneurs relevant du régime micro BIC (calcul trimestriel de leurs cotisations par application d'un pourcentage de 14 ou 24,6 %, selon la nature de leur activité, sur leur chiffre d'affaires ; voir FH 3243, § 2-3).

Quant au dispositif du « bouclier social » spécifique aux entrepreneurs individuels relevant du régime micro BIC (plafonnement des cotisations), il prendra fin à partir de la soumission aux cotisations et contributions de sécurité sociale des revenus de l'année 2010 (LME art. 1^{er}-VIII). En pratique, il s'appliquera en dernier lieu aux cotisations versées en 2009 à titre provisionnel et régulières en 2010.

Rappelons que cette mesure, actuellement applicable, consiste en une exonération partielle (ou plafonnement) des cotisations sociales obligatoires dues par ces professionnels. Leurs cotisations ne doivent pas excéder 14 % ou 24,6 % de leur chiffre d'affaires (voir FH 3243, § 2-17). Les professionnels libéraux relevant du régime micro BNC devaient bénéficier de ces mesures selon des modalités spécifiques qu'un décret d'application, non publié, aurait dû préciser.

VERSEMENT LIBÉRATOIRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Présentation générale de la mesure et entrée en vigueur

2-30 Dans un objectif de simplification des obligations fiscales, les entrepreneurs individuels soumis au régime des micro BIC et des micro BNC peuvent opter pour un versement de l'impôt calculé sur le montant de leur chiffre d'affaires ou de leurs recettes, libératoire de l'impôt sur ces revenus professionnels. Cette option pour le versement fiscal libératoire ne peut être exercée que si, par ailleurs, le contribuable a fait le choix préalablement du régime du micro social (LME art. 1^{er}-II ; CGI art. 151-0 nouveau ; voir § 2-24).

Le versement libératoire simultané des cotisations sociales et de l'impôt sur le revenu est effectué dès la réalisation du chiffre d'affaires ou des recettes auprès de l'URSSAF au terme d'une période mensuelle ou trimestrielle, au choix du contribuable.

Le versement fiscal libératoire de l'impôt sur le revenu est réservé aux contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas, pour une part de quotient familial, la limite supérieure de la troisième tranche de l'impôt sur le revenu, soit 24 195 € pour l'IR 2007 (tranche dont le taux est de 14 %).

Le paiement de l'impôt selon le mécanisme du versement libératoire entraîne *ipso facto* l'application de la règle du taux effectif pour le calcul de l'impôt sur le revenu du foyer fiscal pour les autres revenus qui pourraient être perçus par ailleurs (voir §§ 2-48 et 2-49).

Ce régime entre en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2009.

En outre, les nouvelles microentreprises qui optent pour le versement fiscal libératoire bénéficient d'une exonération de taxe professionnelle (voir § 2-50).

Conditions d'application du versement fiscal libératoire

2-31 Les contribuables peuvent, sur option, effectuer auprès de l'URSSAF un versement libératoire de l'impôt sur le revenu calculé sur le montant du chiffre d'affaires ou de celui des recettes de leur activité professionnelle lorsque les conditions énumérées ci-après aux paragraphes 2-32 à 2-34 sont cumulativement satisfaites (CGI art. 151-0-1 nouveau).

► Application du régime des microentreprises

2-32 Pour pouvoir pratiquer le versement libératoire, les contribuables doivent être soumis au régime des microentreprises (micro BIC ou micro BNC ; voir §§ 2-9 à 2-13) (voir Dictionnaire RF « Fiscal 2008 », §§ 5480 à 5551 et §§ 5560 à 5606).

Notons que les limites d'application du régime des microentreprises ont été relevées à 80 000 € (ventes) et 32 000 € (prestations de services) pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009 (LME art. 2 ; voir §§ 2-10 et 2-12) et seront actualisées chaque année en fonction du barème de l'impôt sur le revenu pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2010 (LME art. 3 ; voir § 2-20).

En conséquence, le versement fiscal libératoire n'est pas possible pour les entreprises qui sont redevables de la TVA et pour lesquelles la franchise en base n'est pas applicable (voir § 2-14).

► Revenu fiscal de référence du foyer fiscal inférieur à certaines limites

2-33 Pour pouvoir pratiquer le versement libératoire, le montant du revenu fiscal de référence (voir « Impôt sur le revenu », RF 979, § 2533) du foyer fiscal de l'avant-dernière année doit être inférieur ou égal, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée. Il s'agit de la tranche au taux de 14 %. Cette limite est de 25 195 € pour l'IR 2007. Elle est majorée respectivement de 50 % ou de 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire.

→ **EXEMPLE** Pour pouvoir appliquer le versement libératoire en 2009 (option exercée au titre de 2009), le revenu fiscal de référence du foyer fiscal de 2007 ne doit pas excéder, pour une part de quotient familial, la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu 2008 applicable aux revenus de 2007, soit 25 195 € (taux marginal de 14 %). Pour un contribuable qui a droit à 3 parts, le revenu fiscal de référence de 2007 ne doit pas excéder 75 585 €, soit 25 195 € + (25 195 € × 0,5 × 4) (majoration de la limite de 25 195 € de 50 % par demi-part supplémentaire au-delà de 1), pour pouvoir faire application du versement libératoire en 2009.

On précise que le revenu fiscal de référence (RFR) de 2007 (CGI art. 1417-IV ; voir « Impôt sur le revenu », RF 979, § 2533) figure sur l'avis d'imposition de 2007 reçu en 2008. Il s'apprécie compte tenu de l'ensemble des revenus du foyer, y compris certains revenus exonérés ou soumis à un prélèvement libératoire.

→ **À NOTER** En réservant le bénéfice de ce nouveau régime de versement fiscal libératoire aux contribuables disposant de faibles revenus (taux marginal de 14 %), l'objectif est de limiter l'atteinte à la progressivité de l'impôt, s'agissant d'un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, calculé à un taux proportionnel. Cette condition vise à faire en sorte que l'application du versement libératoire ne conduise à taxer trop faiblement les revenus en cause, comparativement au poids de l'impôt qu'ils auraient dû supporter s'ils avaient été soumis au barème progressif et afin d'éviter un pur effet d'aubaine pour les foyers fiscaux dont l'un des membres aurait un niveau de rémunération élevé.

► Application du régime du micro social

2-34 Pour pouvoir pratiquer le versement libératoire, l'option pour le régime simplifié de paiement des cotisations sociales doit avoir été exercée (c. séc. soc. art. L. 133-8-6 ; régime « micro social », voir § 2-25). Par conséquent, en pratique, l'option pour le régime du micro social doit être préalablement exercée à celle pour le versement fiscal libératoire.

Notons qu'il est possible, en revanche, que le contribuable puisse uniquement opter pour le prélèvement social, tout en restant dans un régime déclaratif pour le paiement de l'impôt.

Taux et calcul du versement fiscal libératoire

► Taux spécifiques au versement fiscal libératoire

2-35 Les versements libératoires sont déterminés par application, au montant du chiffre d'affaires ou des recettes hors taxes de la période considérée, des taux suivants (CGI art. 151-0-II nouveau) :

- 1 % pour les entreprises industrielles et commerciales dont l'activité principale consiste à vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou à fournir le logement. Le chiffre d'affaires HT de ces entreprises ne doit pas excéder 80 000 € en 2009. Ce qui donne un prélèvement fiscal maximum de 800 € ;

- 1,7 % pour les autres entreprises commerciales, c'est-à-dire essentiellement celles qui réalisent des prestations de services, autres que celles mentionnées ci-dessus. Le chiffre d'affaires HT de ces entreprises ne doit pas excéder 32 000 € en 2009. Ce qui donne un prélèvement fiscal maximum de 544 € ;

- 2,2 % pour les contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux. Ces contribuables ne doivent pas réaliser en 2009 un montant de recettes HT excédant 32 000 €. Ce qui donne un prélèvement fiscal maximum de 704 €.

→ **EXEMPLE** Un contribuable célibataire exerce une activité commerciale.

Par hypothèse, dans le cadre de cette activité, il réalise chaque mois un chiffre d'affaires de 6 250 €, soit 75 000 € par an. Il ne dispose pas d'autres revenus. À défaut d'option pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu, l'impôt brut calculé selon le barème progressif s'élève à 1 768 € (application du barème de l'IR 2007, revenus déclarés en 2008). Il s'agit d'un exemple fictif, la mesure n'entrant en vigueur qu'à compter du 1^{er} janvier 2009.

En cas d'option pour le versement fiscal libératoire de l'impôt sur le revenu, l'impôt annuel acquitté à ce titre s'élève à 750 €, soit $75\,000 \times 1\%$.

Le gain en impôt est de 1 018 €, soit $1\,768\ € - 750\ €$.

Cet exemple montre bien les effets de la progressivité de l'IR. Dans le premier cas, le contribuable est passible d'un taux marginal de 14 % et paye 1 768 € d'impôt. Dans le deuxième cas, ce même contribuable est passible d'un taux proportionnel de 1 % et paye 750 €.

► Taux global des versements fiscal et social

2-36 Les prélèvements sociaux additionnels (CSG, CRDS sur les revenus professionnels des travailleurs indépendants ; c. séc. soc. art. L. 136-3 et l'ordonnance 96-50 du 24 janvier 1996) seront pris en compte dans le taux du versement social libératoire (voir §§ 2-24 à 2-29). Ce taux sera fixé par décret.

Selon les débats parlementaires, le taux global des versements fiscal et social (voir § 2-25) s'élèverait à :

- 13 % pour les activités commerciales (12 % au titre du versement social + 1 % au titre du versement fiscal libératoire) ;
- 23 % pour les activités de services (21,3 % au titre du versement social + 1,7 % au titre du versement fiscal libératoire).

→ **EXEMPLE** *Un contribuable a réalisé 10 000 € HT de chiffre d'affaires au premier trimestre 2009 grâce à une activité de vente en ligne à partir d'un site Internet.*

Ce contribuable doit s'acquitter d'un versement libératoire fiscal et social unique au titre de ce trimestre de 1 300 €, soit 10 000 € × 13 %. Ce taux global de 13 % est donc libératoire tant en matière fiscale qu'en matière sociale.

Ce versement peut être effectué par télédéclaration si le contribuable le souhaite. Cette activité n'est pas soumise à la TVA et l'intéressé ne verse aucune cotisation sociale minimale. Il n'est pas tenu non plus à une déclaration récapitulative annuelle propre à ces versements.

Si, au 2^e trimestre, cette activité ne dégage pas de chiffre d'affaires, aucun versement n'est dû et aucune déclaration ne doit être déposée.

Effets du versement fiscal libératoire

2-37 Les versements ainsi effectués libèrent le contribuable de l'impôt sur le revenu établi sur la base des recettes ou du chiffre d'affaires annuels, au titre de l'année de réalisation des résultats de l'exploitation (CGI art. 151-0-III nouveau).

Par conséquent, le paiement de l'impôt est effectué, selon des échéances trimestrielles ou mensuelles au choix du contribuable, au fur et à mesure de la réalisation du bénéfice. Ce système gomme donc le décalage d'un an existant actuellement entre la réalisation du bénéfice et l'établissement et le paiement effectif de l'impôt.

→ **À NOTER** *Au titre de l'année de l'option, le contribuable doit acquitter au cours de la même année l'impôt relatif à deux années d'imposition. En effet, en cas d'option en 2009, le contribuable devra acquitter durant cette année :*

- des tiers provisionnels ou des mensualités relatifs à ses revenus de 2008 qui seront déclarés en 2009 ;
- le prélèvement libératoire relatif aux revenus réalisés en 2009.

Il convient également de préciser que les plus et moins-values de cession, qu'elles soient à long terme ou à court terme, de biens affectés à l'exploitation demeurent imposables dans les conditions de droit commun du régime des plus et moins-values professionnelles (CGI art. 50-0-1, 4^e al. et art. 102 ter-1, 2^e al), lesquelles font l'objet d'une imposition distincte du résultat d'exploitation. En pratique, il existe de fortes probabilités pour que le contribuable puisse prétendre au régime d'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises (CGI art. 151 septies ; voir « Détermination du résultat (BIC-IS) », RF 975, § 2330).

Pour la taxe professionnelle, voir le paragraphe 2-50.

Modalités de l'option pour le versement fiscal libératoire**► Date limite de l'option**

2-38 L'option pour le versement libératoire, tel qu'il est décrit et défini ci-dessus, doit être adressée à l'administration fiscale (service des impôts des entreprises) au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée (CGI art. 151-0-IV nouveau).

→ **EXEMPLE** *Pour pouvoir appliquer le versement libératoire en 2009 (à compter du 1^{er} janvier 2009), le contribuable doit exercer l'option au plus tard le 31 décembre 2008, étant précisé qu'il doit préalablement et obligatoirement avoir exercé l'option pour le versement social libératoire.*

► Option et création d'activité

2-39 En cas de création d'activité, l'option pour le versement fiscal libératoire doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création.

→ **EXEMPLE** *Un contribuable qui a créé son entreprise le 1^{er} mars 2009 peut exercer l'option pour le prélèvement fiscal libératoire au plus tard le 30 juin 2009. Ce régime du versement libératoire s'appliquera dès 2009.*

► Durée d'application de l'option

2-40 L'option pour le versement fiscal libératoire s'applique tant qu'elle n'est pas expressément dénoncée dans les mêmes conditions que celles applicables à sa formulation, et décrites ci-dessus. Cette option doit être dénoncée au plus tard le 31 décembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle elle ne s'appliquera plus. Le dispositif est comparable à celui prévu en matière sociale (voir § 2-26).

→ **EXEMPLE** *Un contribuable qui ne désire plus pratiquer les versements libératoires en 2012 doit dénoncer l'option au plus tard le 31 décembre 2011.*

Sortie du régime du versement fiscal libératoire

2-41 Outre la dénonciation de l'option pour le versement libératoire par le contribuable lui-même, ce versement libératoire ne s'applique plus dès lors que les conditions énumérées aux paragraphes 2-42 à 2-44 cessent d'être respectées. En conséquence, il y a lieu de remettre en cause le versement libératoire lorsqu'un des cas énumérés ci-dessous se produit (CGI art. 151-0-IV, al. 2 nouveau).

► L'exploitant est exclu du micro BIC ou du micro BNC

2-42 Il convient de ne plus effectuer de versements libératoires au titre de l'année civile au cours de laquelle l'exploitant est exclu du régime micro BIC ou du régime micro BNC.

Dans ce cas, les versements libératoires ne s'appliquent plus et les versements effectués au cours de cette année civile s'imputent sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions de droit commun en application du barème progressif de l'impôt sur le revenu (CGI art. 197 et 197 A). Lorsque les versements effectués selon le nouveau dispositif décrit ci-dessus excèdent l'impôt dû en application du barème de l'IR, l'excédent ainsi versé est restitué.

Trois cas de sortie peuvent être identifiés :

- si le contribuable opte pour un régime réel d'imposition, le régime du versement fiscal libératoire cesse de s'appliquer dès le premier jour d'application du régime réel ;

- si le chiffre d'affaires excède en cours d'année les seuils du régime micro (80 000 € ou 32 000 € ; voir § 2-10) sans excéder les seuils de tolérance de la franchise en base de TVA (88 000 € ou 34 000 € ; voir § 2-14), le contribuable est autorisé à demeurer dans le régime micro au titre de l'année de dépassement et de l'année suivante. Dans cette situation, le contribuable ne sort du régime micro qu'au titre de la deuxième année qui suit le dépassement et perd du même coup le bénéfice du régime libératoire fiscal ;

- si le chiffre d'affaires dépasse, en cours d'année, les seuils de tolérance de la franchise en base de TVA, cette dernière cesse immédiatement de s'appliquer et le régime réel de TVA s'applique dès le premier jour du mois au cours duquel ces seuils sont dépassés. S'agissant des régimes micro BIC et micro BNC, la perte de la franchise en base de TVA entraîne celle du régime micro, rétroactivement au premier jour de l'exercice de dépassement (voir § 2-19).

Dans la mesure où, dans cette situation, la perte du régime rétroagit au 1^{er} janvier, il est précisé explicitement que le régime du versement libératoire ne s'applique pas au titre de l'année civile. Le contribuable sera donc soumis au barème de l'impôt sur le revenu pour l'année entière. Cependant, dans la mesure où le franchissement de ces seuils de 88 000 € ou de 34 000 € a toutes les probabilités de se produire en cours d'année alors que le contribuable aura déjà effectué des versements qu'il croyait libératoires, le contribuable est autorisé à les imputer sur le montant de l'impôt sur le revenu soumis au barème.

► Revenu fiscal de référence supérieur à un certain montant

2-4.3 Le contribuable ne doit plus effectuer de versements libératoires au titre de la deuxième année civile suivant celle au cours de laquelle le montant de son revenu fiscal de référence excède, pour une part de quotient familial, la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente (voir § 2-33).

Ainsi, si le dépassement intervient en 2008, l'option cessera de s'appliquer en 2010.

► L'exploitant cesse de bénéficier du régime du micro social

2-4.4 L'exploitant ne doit plus effectuer de versements libératoires représentant le paiement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année civile à raison de laquelle le régime du micro social (c. séc. soc. art. L. 133-6-8 ; voir § 2-34) ne s'applique plus, quelles qu'en soient les raisons.

En conséquence, la déchéance du régime du micro social entraîne obligatoirement celle du versement fiscal libératoire.

Un contribuable qui révoque son option pour le régime du microsocial au titre d'une année sortira donc du régime libératoire fiscal au titre de cette même année.

Recouvrement des versements libératoires et obligations déclaratives

► Paiement de l'impôt

2-4.5 Les versements libératoires sont effectués suivant la périodicité, selon les règles et sous les garanties et sanctions applicables au recouvrement des cotisations et contributions de sécurité sociale (c. séc. soc. art. L. 133-6-8 ; voir § 2-28). Par exemple, en cas de versement tardif des cotisations sociales et de l'impôt sur le revenu, l'URSSAF appliquera la majoration de 10 % (c. séc. soc. art. R. 243-18). Ces majorations seront liquidées par le directeur de l'organisme de recouvrement.

Ces versements sont effectués auprès des caisses de sécurité sociale selon une périodicité mensuelle ou trimestrielle au choix du contribuable.

→ **À NOTER** Une convention entre l'État et l'ACOSS organisera le versement à l'État de la partie des versements spontanés et des majorations lui revenant.

► Contrôle et suppléments d'impôt

2-46 Le contrôle et, le cas échéant, le recouvrement des impositions supplémentaires sont effectués selon les règles applicables à l'impôt sur le revenu. La contestation éventuelle de l'impôt mis à la charge du contribuable selon la procédure du versement libératoire relève, par conséquent, de la juridiction administrative.

► Obligations déclaratives

2-47 Les contribuables ayant opté pour le versement libératoire doivent porter directement sur la déclaration de revenu global 2042 le montant annuel du chiffre d'affaires ou des recettes, et des plus ou moins-values réalisées ou subies au cours de cette même année (CGI art. 151-0-V, al. 2 nouveau).

Ces sommes qui doivent figurer dans la déclaration de revenus et représentant le montant annuel du chiffre d'affaires ou des recettes ne servent pas directement à l'établissement de l'impôt mais permettent le calcul du revenu fiscal de référence (voir § 2-33) et l'application du taux effectif (voir § 2-48).

Les plus ou moins-values professionnelles sont déclarées séparément et font l'objet d'une imposition distincte.

Application de la règle du taux effectif

► Qu'est-ce que le taux effectif ?

2-48 Afin d'éviter la double imposition des personnes, fiscalement domiciliées en France, qui perçoivent des revenus à l'étranger, notre pays utilise la méthode du taux effectif. Cette règle a pour objet de maintenir intégralement la progressivité de l'impôt acquitté en France, malgré les exonérations applicables au terme d'accords internationaux (conventions fiscales internationales) ou, exceptionnellement, celles applicables en vertu du droit interne : salariés expatriés (CGI art. 81 A-I et II) et, désormais, revenus exonérés dans le cadre du versement libératoire (CGI art. 151-0 nouveau).

En application de cette règle, le barème progressif de l'impôt sur le revenu s'applique en tenant compte non seulement du revenu effectivement assujéti à l'IR en France, mais aussi des revenus exonérés ou exclusivement imposables à l'étranger (voir « Impôt sur le revenu », RF 979, §§ 2213 à 2220).

La règle du taux effectif consiste donc à calculer l'impôt afférent aux seuls éléments imposables en France au taux de l'impôt correspondant à l'ensemble des éléments qui auraient été imposés en l'absence de dispositions spécifiques exonérant certains d'entre eux (voir exemple § 2-49).

► Extension de la règle du taux effectif aux revenus bénéficiaire du versement libératoire

2-49 En matière d'impôt sur le revenu, à compter de 2009, l'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les traitements et salaires exonérés des contribuables expatriés (CGI art. 81 A-I et II) et autres que les revenus soumis aux versements libératoires (CGI art. 151-0 nouveau) sera calculé au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus, imposables et exonérés (LME art. 1^{er}-IV ; CGI art. 197 C modifié).

En pratique, les revenus soumis aux versements libératoires seront pris en compte pour le calcul de l'impôt, mais ce dernier n'est dû qu'en proportion de la part des revenus autres que ceux ayant donné lieu aux versements libératoires.

Par ce dispositif, le législateur vise à limiter l'atteinte au principe de progressivité de l'impôt, en évitant que le contribuable puisse ainsi bénéficier d'un double avantage : taxation au taux proportionnel des revenus soumis au régime micro et imposition des autres revenus à un taux minoré (baisse mécanique et corrélative du taux marginal par l'effet de la minoration de la base).

→ **EXEMPLE** (avis AN n° 905) Soit un contribuable marié, qui vérifie les conditions de revenu fiscal de référence et dont les recettes « BIC ventes » s'élèvent à 65 500 €. Ces recettes ont été soumises au versement forfaitaire libérateur. Son conjoint déclare 17 780 € de salaires (soit 16 002 € de salaires imposables : $17\,780 \text{ €} \times 90 \%$, représentant l'application de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels).

L'impôt sur le revenu sur la totalité des revenus imposables (salaires et recettes BIC) de 34 997 € [$(65\,500 \text{ €} \times 29 \%) + 16\,002 \text{ €}$] est égal, en retenant le barème de l'année 2007, à 2 346 €.

L'impôt sur le revenu calculé au taux effectif sur les salaires est égal à 1 072 € ($2\,346 \text{ €} \times 16\,002 \text{ €} / 34\,997 \text{ €}$).

Par ailleurs, les versements forfaitaires libérateurs s'élèvent à 655 €, soit $65\,500 \text{ €} \times 1 \%$.

Finalement, l'impôt dû s'élève à 1 727 € et se décompose de la façon suivante : 1 072 € au titre des salaires soumis à l'impôt au taux effectif et 655 € au titre des recettes BIC soumises aux versements forfaitaires libérateurs.

À défaut d'application de la règle du taux effectif, le contribuable n'aurait payé aucun impôt au titre des traitements et salaires, après application du mécanisme de la décade qui gomme toute taxation lorsque les droits simples n'excèdent pas 279 € (IR 2007). Sans l'application du taux effectif, les salaires auraient été imposés au taux marginal de 5,5 %.

Exonération de taxe professionnelle

2-50 Pour les impositions établies au titre de 2009 et des années suivantes, les contribuables ayant opté pour le versement libérateur de l'impôt sur le revenu (CGI art. 151-0 ; voir §§ 2-31 à 2-49) sont exonérés de taxe professionnelle (LME art. 3-VIII ; CGI art. 1464 K nouveau) :

- de plein droit ;
- pour une période de deux ans à compter de l'année qui suit celle de la création de leur entreprise ;
- sous réserve que l'option pour le versement libérateur de l'impôt sur le revenu soit exercée au plus tard le 31 décembre de l'année de création de l'entreprise. Si l'entreprise est créée après le 1^{er} octobre, cette option doit être exercée dans un délai de trois mois à compter de la date de création de l'entreprise.

Bien entendu, l'entreprise demeure exonérée l'année de sa création (CGI art. 1478-II, 1^{er} al. ; voir « La taxe professionnelle », RF 953, § 864). Elle est exonérée pour les deux années suivantes (CGI art. 1464 K). La base d'imposition de la première année d'imposition est réduite de moitié (CGI art. 1478-II, 3^e al.).

→ **EXEMPLE** Une entreprise est créée en février 2009.

Selon que le contribuable opte pour le versement libérateur de l'impôt sur le revenu (au plus tard le 31 mai de la même année ; voir § 2-39) ou n'exerce pas cette option, sa situation pour la taxe professionnelle est la suivante.

Année	Régime de droit commun	Option pour le versement libératoire
2009	Exonération (CGI art. 1478-II, 1 ^{er} al.)	Exonération (CGI art. 1478-II, 1 ^{er} al.)
2010	Imposition sur 50 % (CGI art. 1478-II, 3 ^e al.)	Exonération (CGI art. 1464 K)
2011	Imposition selon les règles de droit commun	Exonération (CGI art. 1464 K)
2012	Imposition selon les règles de droit commun	Imposition sur 50 % (CGI art. 1478-II, 3 ^e al.)
2013	Imposition selon les règles de droit commun	Imposition selon les règles de droit commun

Mesures de coordination

2-51 Le législateur a précisé les modalités selon lesquelles les revenus soumis aux versements forfaitaires libératoires seront pris en compte pour l'application des dispositifs suivants :

- déductibilité du revenu global, dans certaines limites, de l'épargne affectée volontairement à la souscription de garanties supplémentaires de retraite au titre du Perp et des régimes assimilés (LME art. 1^{er}-III ; CGI art. 163 quater vicies modifié) ;
- prime pour l'emploi (LME art. 1^{er}-V ; CGI art. 200 sexies modifié) ;
- calcul du revenu fiscal de référence (LME art. 1^{er}-VI ; CGI art. 1417 modifié) ;
- revenus pris en compte pour la détermination du bouclier fiscal (LME art. 1^{er}-VII ; CGI art. 1649-0 A modifié).

Afin d'assurer une stricte neutralité avec les contribuables qui n'ont pas exercé l'option pour les versements forfaitaires libératoires, ces revenus seront, pour l'application de l'ensemble de ces dispositifs, retenus pour leur montant diminué de l'abattement applicable aux revenus taxables selon le régime micro BIC (CGI art. 50-0-I ; soit 71 % ou 50 % selon la nature de l'activité BIC) ou de la réfaction forfaitaire applicable aux revenus taxables selon le régime du micro BNC (CGI art. 102 ter-I ; soit 34 %).

DROITS DE MUTATION SUR LES CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTÈLE

Le barème de droit commun est allégé

2-52 Le barème des droits de mutation à titre onéreux sur les cessions de fonds de commerce est modifié à compter du 6 août 2008. Le nouveau figure dans le tableau ci-après (LME art. 64-IV ; CGI art. 719 modifié).

Ce tarif s'applique également à toute convention à titre onéreux, ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire, même lorsque ladite convention conclue avec ce titulaire ou ses ayants cause ne s'accompagne pas d'une cession de clientèle (CGI art. 720).

Les modifications apportées à la taxation des fonds de commerce concernent la fraction de la valeur du fonds supérieure à 23 000 €.

Lorsque la cession s'effectue pour une valeur supérieure à 23 000 €, le taux global est abaissé à 3 % lorsque la valeur du fonds de commerce n'excède pas 200 000 €. Il est de 5 % lorsque la mutation du fonds de commerce est d'une valeur supérieure à 200 000 €.

Lorsque la cession du fonds de commerce est d'une valeur inférieure à 23 000 €, seul le minimum de perception de 25 € est perçu (CGI art. 672).

Tarif de droit commun applicable aux cessions réalisées depuis le 6 août 2008 (1)

Fraction de la valeur taxable	≤ 23 000 €	> 23 000 € et ≤ 107 000 €	> 107 000 € et ≤ 200 000 €	> 200 000 €
Droit budgétaire	0 %	2 % (2)	0,60 % (3)	2,60 %
Taxe départementale	0 %	0,60 %	1,40 %	1,40 %
Taxe communale	0 %	0,40 %	1 %	1 %
Total	0 (1)	3 % (2)	3 % (4)	5 %

(1) Minimum de perception de 25 € (CGI art. 672).

(2) Au lieu de 4 % avant le 6 août 2008.

(3) Au lieu de 2,60 % avant le 6 août 2008.

(4) Au lieu de 5 % avant le 6 août 2008.

Taxe due par les agents d'assurances lors de leur départ en retraite. Les agents généraux d'assurances qui cessent leur mandat à l'occasion de leur départ à la retraite sont exonérés des plus-values professionnelles sous certaines conditions (CGI art. 151 septies A-5 ; voir « Dictionnaire Fiscal RF 2008 », § 109). En contrepartie de cette exonération, l'agent sortant doit acquitter une taxe exceptionnelle assise sur le montant de l'indemnité reçue et calculée en appliquant le barème des droits d'enregistrement sur les cessions de clientèle. Cette taxe est désormais calculée au taux de 2 % sur la fraction de l'indemnité comprise entre 23 000 € et 107 000 €, 0,60 % sur la fraction comprise entre 107 000 € et 200 000 € et 2,60 % sur la fraction supérieure à 200 000 €.

► Acquisitions dans certaines zones

2-53 Sur la fraction du prix comprise entre 23 000 € et 107 000 €, le droit budgétaire de 2 % est ramené à 0 % pour les acquisitions de fonds de commerce et de clientèle réalisées dans les zones de redynamisation urbaine, dans les zones franches urbaines et dans les zones de revitalisation rurale (LME art. 64-VI ; CGI art. 722 bis).

Ce régime est maintenu.

Pour en bénéficier, l'acquéreur doit prendre l'engagement, pour lui-même et ses successeurs éventuels, de maintenir l'exploitation du fonds pendant au moins cinq ans à compter de la date de l'acquisition (voir « Transmission d'entreprise » RF 2006-4, § 303).

Le barème est donc le suivant :

Tarif applicable aux opérations réalisées depuis le 6 août 2008 dans certaines zones (1)

Fraction de la valeur taxable	≤ 23 000 €	> 23 000 € et ≤ 107 000 €	> 107 000 € et ≤ 200 000 €	> 200 000 €
Droit budgétaire	0 %	0 %	0,60 %	2,60 %
Taxe départementale	0 %	0,60 %	1,40 %	1,40 %
Taxe communale	0 %	0,40 %	1 %	1 %
Total	0 (1)	1 % (2)	3 % (2)	5 %

(1) Minimum de perception de 25 € (CGI art. 672).

(2) Au lieu de 5 % avant le 6 août 2008.

► Suppression de régimes de faveur

2-54 Deux régimes particuliers, devenus moins favorables que le régime de droit commun, sont supprimés (LME art. 64-V ; CGI art. 721 et 722 abrogés) :

- régime des acquisitions de débits de boissons (CGI art. 722) ;
- régime des acquisitions réalisées par les entreprises exploitantes dans le cadre des opérations pouvant bénéficier de l'exonération temporaire de taxe

professionnelle au titre de l'aménagement du territoire (CGI art. 1465). Ce régime concernait les opérations réalisées dans le cadre de l'amélioration des structures des entreprises et du développement de la recherche scientifique et technique.

CRÉATION DU TITRE EMPLOI-SERVICE ENTREPRISE

Principe

2-55 À compter du 1^{er} avril 2009, le titre emploi-service entreprise (TESE) se substitue au titre emploi-entreprise (TEE) et au chèque-emploi pour les très petites entreprises (CETPE). Cette fusion permet de regrouper en un seul service les deux offres qui existaient en faveur des petites entreprises pour remplir leurs obligations liées à l'embauche et à l'emploi (LME art. 55 ; c. trav. art. L. 1273-1 modifié). Rappelons que les entreprises bénéficient jusqu'au 31 mars 2009 du titre emploi-entreprise (TEE) pour l'emploi de salariés occasionnels, quels que soient leurs effectifs, et du chèque-emploi pour les très petites entreprises (CETPE) pour l'emploi de salariés permanents dans les entreprises de cinq salariés au plus.

Employeurs concernés

2-56 Le TESE concerne les entreprises dont l'effectif n'excède pas neuf salariés, quelle que soit leur durée annuelle d'emploi, et ne peut être utilisé qu'en France métropolitaine (LME art. 55 ; c. trav. art. L. 1273-2 modifié). Le TESE peut aussi être utilisé par les employeurs, quel que soit l'effectif de leur entreprise, pour les salariés travaillant au plus 700 heures par année civile ou pour ceux dont l'activité dans l'entreprise n'excède pas la limite de 100 jours annuels. Dans les entreprises de plus de neuf salariés, le TESE ne bénéficie qu'à ces salariés occasionnels.

Obligations administratives simplifiées

2-57 Le recours au TESE permet à l'employeur d'obtenir le calcul des rémunérations dues aux salariés, ainsi que celui de l'ensemble des cotisations et contributions par un organisme habilité par décret, sans avoir à produire lui-même de bulletin de salaire ou à calculer les cotisations dues (LME art. 55 ; c. trav. art. L. 1273-3 modifié). En pratique, le TESE permet de s'acquitter des principales obligations administratives de l'employeur, telles que déclaration unique d'embauche, contrat de travail, déclaration des cotisations sociales et bulletin de paye.

Organisme chargé de recouvrer les cotisations

2-58 Lorsque l'employeur utilise le TESE, les cotisations et contributions dues au titre de l'emploi du salarié sont recouvrées et contrôlées par un organisme habilité par décret. Les modalités de transmission des déclarations aux régimes pour le compte desquels sont recouvrées ces cotisations et contributions ainsi que les modalités de répartition des versements correspondants font l'objet d'accords entre les organismes nationaux gérant ces régimes. À défaut d'accord, les modalités sont fixées par décret (LME art. 55 ; c. séc. soc. art. L. 133-5-2 modifié).

3 Création, transmission, reprise d'entreprises

Les commentaires de cet article portent sur les mesures de la loi destinées à accompagner la transmission et la reprise d'entreprises : allègements de droits d'enregistrement, réductions d'impôt pour reprise d'entreprise, notamment.

Loi 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, p. 12471

L'ESSENTIEL

- En cas de cession, en pleine propriété à partir du 6 août 2008, d'une entreprise à ses salariés ou à des membres de la famille du cédant, la valeur du fonds ou de la clientèle est taxée aux droits d'enregistrement après application d'un abattement de 300 000 €.
- Les donations, en pleine propriété, de fonds de commerce ou de clientèle au profit des salariés de l'entreprise bénéficient d'un abattement de 300 000 €.
- La réduction d'impôt calculée sur les intérêts des emprunts souscrits pour acquérir, dans le cadre d'une opération de reprise, les titres d'une société non cotée passible de l'IS est aménagée pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011.
- En particulier, cet avantage est élargi aux reprises d'entreprises réalisées conjointement soit par les membres d'un même groupe familial, soit par plusieurs salariés de la société reprise.
- Le plafond annuel des intérêts payés à partir du 1^{er} janvier 2008 et retenus pour le calcul de la réduction d'impôt est doublé.
- À compter de l'imposition des revenus de 2009, le mécanisme de réduction d'impôt en faveur des tuteurs qui accompagnent et soutiennent les créateurs et repreneurs d'entreprise est totalement refondu.
- Il est, notamment, étendu aux dirigeants qui apportent leur aide à la personne reprenant leur entreprise.
- Corrélativement, le dispositif de prime à la transmission est supprimé.
- Le financement des stages de préparation à l'installation et de formation des créateurs et repreneurs d'entreprises artisanales est assuré.

DROITS D'ENREGISTREMENT

Cessions d'entreprises à un membre de la famille ou aux salariés

► Nouveau régime de faveur

- 3-1** Un nouveau régime de faveur est institué en faveur des cessions d'entreprises, réalisées depuis le 6 août 2008, à leurs salariés ou aux membres de la famille du cédant.

Pour la liquidation des droits d'enregistrement, en cas de cession en pleine propriété, il est appliqué un abattement de 300 000 € sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, si certaines conditions sont réunies (LME art. 65 ; CGI art. 732 ter nouveau). L'abattement de 300 000 € ne peut s'appliquer qu'une seule fois entre un même cédant et un même acquéreur.

→ **À NOTER** *Ce nouveau régime de faveur s'ajoute à l'exonération qui s'applique actuellement sur les acquisitions de droits sociaux effectuées dans le cadre du rachat d'une entreprise par ses salariés par une société créée à cet effet* (CGI art. 220 nonies) ; *cette exonération est désormais codifiée à l'article 732 bis nouveau du CGI. L'article 726-I bis du CGI est par conséquent abrogé* (LME art. 65). *Cette mesure s'accompagne de l'aménagement de la réduction d'impôt au titre des intérêts des emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise* (CGI art. 199 terdecies-0 B ; voir § 3-15).

► Cessions concernées

3-2 Bénéficiaire de l'abattement les cessions en pleine propriété :

- de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèle d'une entreprise individuelle ;
- des parts ou actions d'une société, à concurrence de la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle.

L'entreprise cédée et la société dont les droits sociaux sont cédés doivent avoir une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Sont exclues les activités de gestion par la société de son propre patrimoine mobilier ou immobilier.

L'abattement de 300 000 € s'applique quelle que soit la valeur du fonds cédé directement ou compris dans la valeur des droits sociaux. Si cette valeur est inférieure à 300 000 €, le reliquat d'abattement pourra être utilisé lors d'une nouvelle cession entre les mêmes personnes.

► Délai de détention

3-3 Un délai de détention de deux ans par le vendeur est exigé lorsque celui-ci a acquis à titre onéreux les fonds ou clientèles ou parts ou actions faisant l'objet de la vente.

► Qualité de l'acquéreur : salarié ou membre de la famille

3-4 La vente doit être 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, conclu avec l'entreprise dont le fonds ou la clientèle est cédé ou avec la société dont les parts ou actions sont cédées ;
- soit au conjoint du cédant, à son partenaire lié par un pacte civil de solidarité (c. civ. art. 515-1), à ses ascendants ou descendants en ligne directe ou à ses frères et sœurs.

L'abattement ne peut s'appliquer qu'une seule fois entre un même cédant et un même acquéreur.

► Poursuite de l'activité par les acquéreurs

3-5 Les acquéreurs doivent poursuivre, à titre d'activité professionnelle unique et de manière effective et continue, pendant les cinq années qui suivent la date de la vente, l'exploitation du fonds ou de la clientèle cédé ou l'activité de la société

dont les parts ou actions sont cédées. L'un d'eux doit assurer pendant la même période, la direction effective de l'entreprise.

Liquidation judiciaire dans les 5 ans de la cession. Si l'entreprise fait l'objet d'un jugement prononçant l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire (c. com., livre VI, titre IV) dans les cinq années qui suivent la date de la cession, le régime d'exonération exposé ci-dessus n'est pas remis en cause.

Donations d'entreprises aux salariés : un abattement remplace l'exonération

► Abattement de 300 000 € quelle que soit la valeur de l'entreprise

- 3-6** Pour le calcul des droits de mutation, les donations, en pleine propriété, de fonds de commerce réalisées au profit de salariés de l'entreprise bénéficient d'un abattement de 300 000 €, qui s'applique sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, si certaines conditions sont réunies (LME art. 66 ; CGI art. 790 A modifié). Cette mesure s'applique aux donations consenties à compter du 6 août 2008.

Cet abattement remplace l'exonération des donations en pleine propriété des fonds d'une valeur inférieure à 300 000 € (voir « Transmission d'entreprise », RF 2006-4, § 1279).

Aucune condition liée à la valeur du fonds transmis n'est exigée. Il est rappelé que, dans le régime précédent, l'exonération ne s'appliquait que si la valeur du fonds était inférieure à 300 000 €. Au-delà de cette valeur, les droits étaient dus sur la valeur totale du fonds.

L'abattement s'applique sur option des donataires. Il ne peut s'appliquer qu'une seule fois entre un même donateur et un même donataire.

► Modalités d'application de l'abattement

- 3-7** L'abattement s'applique sur la seule valeur du fonds de commerce ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentatifs du fonds ou de la clientèle à l'exclusion des autres éléments de l'entreprise.

→ **À NOTER** Si la valeur du fonds est inférieure à 300 000 € (250 000 €, par exemple) le surplus d'abattement (50 000 €) ne devrait pas pouvoir être reporté sur la valeur des autres éléments du fonds. Le reliquat d'abattement pourrait être utilisé lors d'une nouvelle donation réalisée entre les mêmes donateurs et donataires.

Après application de l'abattement de 300 000 €, la taxation s'effectue dans les conditions de droit commun avec, selon l'existence ou non d'un lien de parenté entre donateur et donataire, application des abattements, tarif et réductions.

► Cumul impossible avec l'exonération partielle liée au pacte fiscal

- 3-8** L'abattement de 300 000 € ne se cumule pas avec l'exonération partielle de 75 % appliquée en cas de transmission par donation de biens compris dans un pacte fiscal (CGI art. 787 B et 787 C).

En effet, lorsque les donataires ont exercé l'option pour l'abattement de 300 000 €, le bénéfice de cette disposition est exclusif de celui de l'exonération partielle des droits sur la fraction de la valeur des parts représentatives des biens autres que le fonds artisanal, le fonds de commerce ou la clientèle (CGI art. 790 A-II).

Si la donation porte à la fois sur un fonds et sur un bien immobilier, le ou les donataires devront choisir le régime le plus favorable entre les deux dispositifs d'exonération.

→ EXEMPLES

① Une entreprise individuelle est composée d'un fonds de commerce d'une valeur de 350 000 €, d'immobilisations corporelles nettes de 85 000 € et d'immobilier pour 45 000 € soit au total une valeur de 480 000 €. La donation en pleine propriété est réalisée en septembre 2008 par un donateur âgé de 62 ans au profit d'un salarié de l'entreprise (aucun lien de parenté n'existe entre le donateur et le donataire).

L'abattement s'applique sur la valeur du fonds de commerce
soit $350\,000 - 300\,000 \text{ €} = 50\,000 \text{ €}$

L'assiette des droits est donc de 180 000 € (50 000 + 85 000 + 45 000 €).

Sur cette base de 180 000 €, on applique les abattements tarifs et réductions en fonction du lien de parenté existant ou non entre le donateur et le donataire.

En présence d'un tiers, il n'y a pas d'abattement applicable et le taux est de 60 % :
 $180\,000 \times 60\% = 108\,000 \text{ €}$

Réduction de droits liée à l'âge du donateur 50 % (CGI art. 790-I) = 54 000 €

Montant des droits dus = **54 000 €**.

② Si la même transmission s'effectue dans le cadre d'un pacte fiscal et en supposant toutes les conditions d'application de l'exonération partielle réunies, la taxation de la donation serait la suivante (CGI art. 787 C) :

Assiette des droits : 480 000 €

Abattement de 75 %, soit une nouvelle base taxable de 120 000 € ($480\,000 \times 25\%$)

Le taux est de 60 % : $120\,000 \text{ €} \times 60\% = 72\,000 \text{ €}$

Réduction de 50 % (CGI art. 790 I) = 36 000 €

Montant des droits dus : **36 000 €**

► Les autres conditions sont inchangées

3-9 Entreprises individuelles ou parts de sociétés

L'abattement s'applique aux donations en pleine propriété aux salariés (CGI art. 790 A-I) :

- de fonds artisanaux, de fonds de commerce ou de clientèles d'une entreprise individuelle à activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale ;
- ou de parts ou actions d'une société à activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale représentatives du fonds ou de la clientèle,
- depuis le 7 janvier 2006, de fonds agricoles (ou de titres de sociétés exerçant une activité agricole).

Sont exclues les sociétés civiles de gestion immobilière ou de portefeuille.

3-10 Opérations visées : donations en pleine propriété

Seules les donations en pleine propriété sont susceptibles de bénéficier de ce dispositif. Les opérations réalisées en démembrement de propriété en sont exclues.

3-11 Délai de détention

Le fonds ou la clientèle doit avoir été détenu depuis plus de deux ans par le donateur ou la société et les titres acquis par le donateur depuis plus de deux ans. Toutefois, le délai de deux ans n'est pas exigé lorsque le fonds a été reçu par succession ou donation ou lorsque le fonds a été créé.

3-12 Qualité des bénéficiaires

La donation doit être consentie aux personnes titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée depuis au moins deux ans, et qui exercent leur fonction à temps plein, ou d'un contrat d'apprentissage. Ces contrats, conclus avec l'entreprise ou la société, doivent être en cours au jour de la donation.

La donation peut profiter à un ou plusieurs salariés en CDI ou apprentis, même liés par un lien de parenté. Un enfant salarié peut donc bénéficier de cette exonération.

3-13 Engagement des bénéficiaires

Les donataires doivent poursuivre à titre d'activité professionnelle unique et de manière effective et continue, pendant les cinq années qui suivent la date de la transmission, l'exploitation du fonds ou de la clientèle transmis ou l'activité de la société dont les parts sont transmises, et assurer la direction effective de l'entreprise. Il n'est pas exigé qu'il s'agisse de la même personne.

Cessions de droits sociaux et droits de mutation sur les cessions de fonds de commerce et de clientèle**3-14 D'autres dispositions de la loi de modernisation de l'économie ont pour objet :**

- de fixer uniformément à 3 % le taux des droits de mutation sur les cessions d'actions ou de parts sociales de sociétés, autres qu'à prépondérance immobilière, réalisées depuis le 6 août 2008 (voir présent FH, §§ 4-1 à 4-3) ;
- de ramener à 3 % le taux global appliqué aux mutations de fonds de commerce dont la valeur est supérieure à 23 000 € sans excéder 200 000 € ; ce taux est fixé à 5 % au-delà de 200 000 € (voir présent FH, §§ 2-52 et 2-53). Le barème applicable aux acquisitions de fonds de commerce et de clientèle réalisées dans les zones de redynamisation urbaine, dans les zones franches urbaines et dans les zones de revitalisation rurale est aménagé en conséquence (voir présent FH, § 2-53) ;
- de supprimer certains régimes spéciaux (acquisitions de débits de boissons, par exemple) (voir présent FH, § 2-54).

RÉDUCTIONS D'IMPÔT SUR LE REVENU**Réduction d'impôt sur les intérêts des emprunts contractés pour la reprise d'une PME****► Présentation des aménagements et entrée en vigueur****3-15 Les intérêts des emprunts souscrits depuis le 5 août 2003 pour acquérir, dans le cadre d'une opération de reprise, la majorité des droits de vote attachés aux titres d'une société non cotée passible de l'IS ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu de 25 % (CGI art. 199 terdecies-0 B ; voir « Impôt sur le revenu », RF 979, § 1650).**

Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, ce dispositif est, notamment (LME art. 67 ; CGI art. 199 terdecies-0 B modifié) :

- élargi aux reprises d'entreprise réalisées conjointement par les membres d'un même groupe familial ou par plusieurs salariés de la société reprise ;
 - mis en totale conformité avec le droit communautaire au regard de la localisation, du régime fiscal et de la taille de la société reprise ;
 - ciblé sur les seules sociétés opérationnelles ;
 - renforcé sur le plan financier. Le plafond annuel des intérêts payés à partir du 1^{er} janvier 2008 et retenus pour le calcul de la réduction d'impôt est doublé.
- Les obligations déclaratives des contribuables et des sociétés seront fixées par décret.

Le Gouvernement devra présenter au Parlement, avant le 31 décembre 2011, un rapport d'évaluation détaillé de l'impact de ces aménagements.

► Assouplissement des conditions concernant l'acquéreur

3-16 Participation minimale de 25 %

Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, les parts ou actions acquises dans le cadre de l'opération de reprise doivent conférer au repreneur 25 % au moins des droits de vote et des droits dans les bénéfices sociaux de la société reprise (au lieu de 50 % précédemment).

Cette condition implique que les titres soient acquis en pleine propriété. En effet, la nue-propriété d'un titre ne confère à son titulaire ni droit de vote aux assemblées générales, ni droit de percevoir les dividendes. De même, les emprunts souscrits pour acquérir des actions conférant uniquement un droit de vote ou uniquement un droit financier ne sont pas éligibles à ce dispositif.

En outre, pour l'appréciation de ce pourcentage de 25 %, il est tenu compte des droits acquis dans la société par l'ensemble des personnes, limitativement énumérées par la loi, qui participent à l'opération de reprise en même temps que le repreneur. Sont visés :

- le conjoint (ou le partenaire d'un Pacs) de l'acquéreur, ainsi que leurs ascendants et descendants ;

- lorsque l'acquéreur est un salarié, les autres salariés de cette même société.

En revanche, les actions éventuellement détenues, avant l'opération de reprise, par le repreneur conjointement, le cas échéant, avec les membres de son groupe familial ou les autres salariés participant à la même opération ne sont pas retenus pour apprécier le seuil minimal de 25 %.

Cette participation minimale doit être respectée tout au long de la période de conservation des titres.

3-17 Personne exerçant effectivement son activité dans la société reprise

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, le repreneur doit exercer, dans la société reprise, l'une des fonctions de direction requises pour l'exonération d'ISF des biens professionnels (CGI art. 885 O bis ; voir « L'impôt de solidarité sur la fortune », RF 982, § 257).

Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, l'exercice, dans la société reprise, de l'une de ces fonctions peut être remplie :

- soit par l'acquéreur,

- soit par l'un des autres associés (conjoint, partenaire, ascendant ou descendant ou encore autre salarié ; voir § 3-16) participant à l'opération de reprise.

Le contribuable participant à une opération de reprise pourra donc bénéficier de la réduction d'impôt, même s'il n'exerce pas effectivement une fonction de direction dans la société reprise, dès lors que cette fonction est exercée par au moins l'un des repreneurs participant à la même opération de reprise (membre du groupe familial ou autre salarié).

En outre, pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, ces fonctions doivent être effectivement exercées. À notre avis, l'administration pourrait apprécier cette condition comme en matière d'ISF ; nos abonnés peuvent donc se reporter au cahier RF « Impôt de solidarité sur la fortune » (voir RF 982, § 265).

3-18 Période de conservation des titres

Les autres conditions requises de l'acquéreur ne sont pas modifiées. Ce dispositif demeure réservé aux emprunteurs, personnes physiques domiciliées fiscalement en France, qui prennent l'engagement de conserver les titres jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'acquisition (voir RF 979, § 1651 ; voir aussi § 3-24).

► Conditions concernant la société reprise**3-19 La société reprise est une PME européenne**

Pour les emprunts contractés à partir du 28 avril 2008, la réduction d'impôt est réservée aux reprises de sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger (voir *RF* 979, § 1612) et qui répondent à l'ensemble des conditions suivantes :

- elles ont leur siège dans l'Espace économique européen (UE + Islande et Norvège, hors Liechtenstein) ;
- elles sont soumises à l'IS dans les conditions de droit commun (de plein droit ou sur option) ou y seraient soumises dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France ;
- elles sont qualifiées de PME au regard de la réglementation communautaire (voir *RF* 975, § 3261). Cette condition est appréciée à la date à laquelle le seuil de participation de 25 % (voir § 3-16) est franchi.

Ces conditions sont identiques à celles applicables dans le cadre de la réduction d'impôt pour souscription au capital de PME dont nos abonnés trouveront le détail dans un précédent Feuilleton hebdomadaire (voir *FH* 3243, §§ 1-2 à 1-7).

3-20 La société reprise exerce une activité opérationnelle

Pour les emprunts contractés à partir du 28 avril 2008, seules les sociétés exerçant effectivement une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole permettent l'application de la réduction d'impôt.

En revanche, sont exclues de l'avantage fiscal les reprises de sociétés exerçant :

- une activité de gestion de leur propre patrimoine mobilier (sociétés civiles de portefeuille, par exemple) ou immobilier (sociétés immobilières ayant pour activité la gestion de leurs immeubles nus, notamment) ;
- une activité financière. Cette restriction constitue une différence notable avec la réduction d'impôt pour souscription au capital de PME (CGI art. 199 terdecies-0 A-1 ; voir *FH* 3243, § 1-3).

Les activités commerciales s'entendent de celles qui :

- soit revêtent ce caractère en droit civil,
- soit sont regardées comme telles au sens du droit commercial et, notamment, les activités visées à l'article 35 du CGI, sauf lorsque ces activités consistent en la gestion par la société de son propre patrimoine mobilier ou immobilier.

Rappelons que, pour l'application des régimes de faveur (impôt sur le revenu, ISF), les holdings animatrices de leur groupe sont considérées comme exerçant une activité commerciale (BO 5 B-12-08 ; voir *FH* 3243, § 1-3).

Cette condition d'exercice d'une activité opérationnelle doit être remplie pendant toute la période au cours de laquelle le contribuable entend bénéficier de la réduction d'impôt (voir *RF* 979, 1653).

► Doublement du plafond annuel des intérêts pris en compte**3-21** Pour les intérêts payés à compter du 1^{er} janvier 2008, quelle que soit la date de souscription du contrat (sous réserve, bien entendu, que ce contrat ait été conclu depuis le 5 août 2005), les versements ouvrant droit à la réduction d'impôt sont retenus dans la limite annuelle :

- de 20 000 € pour les contribuables seuls ;
- et de 40 000 € pour les couples soumis à imposition commune.

Le taux de la réduction d'impôt (25 %) est inchangé.

► Non-cumul de la réduction d'impôt avec d'autres avantages fiscaux

3-22 La loi restreint le nombre de dispositifs de faveur qui peuvent être cumulés avec la réduction d'impôt pour reprise de PME. Ainsi :

- le contribuable ne peut pas demander à bénéficier de la réduction d'impôt au titre des emprunts contractés pour la reprise de la société lorsque la souscription des parts ou actions de cette société a donné lieu à la réduction d'impôt sur le revenu (CGI art. 199 terdecies-0 A-I à IV ; voir *RF* 979, § 1610) ou à la réduction d'ISF (CGI art. 885-0 V bis ; voir « Impôt de solidarité sur la fortune », *RF* 982, 900) pour souscription au capital de PME ;

Cette interdiction vise l'hypothèse où le contribuable reprend 25 % au moins du capital d'une PME en souscrivant à l'augmentation de capital de cette société.

- les intérêts des emprunts contractés pour la reprise de la société ouvrant droit à la réduction d'impôt ne peuvent être déduits ni des rémunérations perçues par les salariés ayant emprunté pour acquérir les parts de la SCOP issue de la transformation d'une société (CGI art. 83-2° quinquies ; voir *RF* 979, § 381), ni au titre des frais réels (CGI art. 83-3° ; voir *RF* 979, § 441).

► Reprise de la réduction d'impôt

3-23 Événements entraînant la reprise de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise en cas de remboursement des apports avant le terme du délai de cinq ans de conservation des titres (voir § 3-18). La reprise de la réduction d'impôt est effectuée au titre de l'année au cours de laquelle les apports sont remboursés.

De même une reprise de la réduction d'impôt est effectuée dès que l'une des conditions suivantes, limitativement énumérées par la loi, cesse d'être remplie :

- conditions relatives à l'acquéreur : participation ramenée sous le seuil de 25 %, défaut d'exercice de fonctions de direction (voir §§ 3-16 et 3-17)

- conditions exigées de la société, à l'exception de celle relative à sa qualité de PME : localisation du siège et régime fiscal (IS ou impôt comparable) (voir § 3-19), exercice d'une activité opérationnelle (voir § 3-20).

La reprise est effectuée au titre de l'année au cours de laquelle la condition cesse d'être remplie.

3-24 Dispense de reprise

Aucune reprise n'est effectuée en cas de survenance, au cours du délai de conservation de cinq ans, de l'un des événements suivants :

- invalidité ou décès de l'acquéreur, sous réserve que les conditions de localisation du siège et d'exercice d'une activité opérationnelle par la société soient toujours remplies ;

- fusion ou scission de la société reprise, sous réserve que les titres reçus en contrepartie de ces opérations soient conservés par l'acquéreur jusqu'au terme de la période de conservation ;

- annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

► Perte du droit à la réduction d'impôt

3-25 À l'issue de la période de conservation (voir § 3-18), la réduction d'impôt continue à s'appliquer aussi longtemps que des intérêts d'emprunt sont payés.

Toutefois, indépendamment de la cession des titres (voir *RF* 979, § 1657), le contribuable perd le droit de bénéficier de la réduction d'impôt si, après le 31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'acquisition :

- l'une des conditions rappelées au paragraphe 3-23 cesse d'être remplie ;

- ou les apports sont remboursés.

La réduction d'impôt cesse de s'appliquer (mais n'est pas remise en cause pour le passé) à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les apports sont remboursés ou que l'une des conditions rappelées au paragraphe 3-23 cesse d'être respectée.

Réduction d'impôt pour tutorat

► Nouveau dispositif à compter de l'imposition des revenus de 2009

3-26 À compter de l'imposition des revenus de 2009, le mécanisme de réduction d'impôt en faveur des tuteurs qui accompagnent et apportent leur soutien aux créateurs et repreneurs d'entreprise (CGI art. 200 octies ; voir « Impôt sur le revenu », *RF* 979, §§ 1690 à 1695) est totalement refondu (LME art. 69-I-1° ; CGI art. 200 octies nouveau). Le nouveau dispositif concerne les contribuables qui :

- aident les personnes en difficulté à créer ou à reprendre une entreprise (ce volet du dispositif est inspiré de la réduction d'impôt pour tutorat),
- apportent leur aide au repreneur à l'occasion de la cession de leur propre entreprise (ce volet du dispositif prend le relais du dispositif de prime à la transmission).

Corrélativement, le dispositif de prime à la transmission est supprimé. L'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficie la prime versée au cédant (CGI art. 157-19° bis ; voir *RF* 979, § 511) est supprimée à compter de l'imposition des revenus de 2009 (LME art. 69-I-2° ; art. 157-19° bis abrogé).

► Accompagnateur bénéficiant de la réduction d'impôt

3-27 Conditions communes aux deux volets de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est réservée aux contribuables :

- ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI (voir *RF* 979, §§ 2200 à 2202) ;

La doctrine fiscale (voir *RF* 979, § 1692) est légalisée. Les non-résidents passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française ne peuvent pas bénéficier de cette réduction d'impôt.

- qui apportent leur aide bénévole, selon le cas, soit au créateur ou au repreneur d'une entreprise, soit au repreneur de leur propre entreprise.

Dans le dispositif maintenu en vigueur pour l'imposition des revenus de 2008, le tuteur doit exercer ses fonctions de manière désintéressée (c. trav. art. R. 5141-35). Il ne doit donc ni percevoir, notamment, de rémunération de la part du bénéficiaire de l'aide, ni participer d'aucune façon, directement ou indirectement, au fonctionnement de l'entreprise ou de la société reprise ou créée par la personne aidée.

L'accompagnateur (« tuteur » ou « accompagnateur bénévole ») peut être un membre du foyer fiscal du bénéficiaire de l'aide ou l'un de ses descendants ou ascendants.

3-28 Aide aux personnes en difficulté

Le contribuable doit :

- apporter son aide pour l'ensemble des diligences et démarches réalisées pour la création ou la reprise de l'entreprise et le démarrage de son activité (cette condition n'est pas nouvelle) ;
- justifier d'une expérience ou de compétences professionnelles le rendant apte à exercer cette fonction. ;
- être agréé par un réseau d'appui à la création et au développement des entreprises ou par une maison de l'emploi.

La liste de ces réseaux et les modalités d'agrément seront fixées par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget.

3-29 Aide du tuteur au repreneur de sa propre entreprise

À compter de l'imposition des revenus de 2009, la réduction d'impôt s'applique également aux contribuables qui apportent leur aide :

- au repreneur de leur entreprise (voir § 3-31) ;
- pour l'ensemble des diligences et démarches qui doivent être réalisées pour la reprise de l'entreprise.

► Conditions relatives à la création ou à la reprise**3-30 Création ou reprise par des personnes en difficulté**

Comme dans le dispositif en vigueur pour l'imposition des revenus de 2008, le bénéficiaire de l'aide apportée par l'accompagnateur doit :

- être soit inscrit comme demandeur d'emploi à l'Agence nationale pour l'emploi, soit titulaire du RMI, de l'allocation de parent isolé (API) ou de l'allocation aux adultes handicapés (AAH) ;
- créer ou reprendre une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale soit à titre individuel, soit sous la forme d'une société.

À compter de l'imposition des revenus de 2009, lorsque l'opération est effectuée sous forme d'une société, le créateur ou le repreneur doit détenir la majorité des parts ou actions de cette société. La condition de contrôle effectif de la société (voir *RF* 979, § 1693) est donc abandonnée au profit d'une condition de participation majoritaire.

3-31 Repreneur de l'entreprise du tuteur

La reprise doit porter :

- soit sur une entreprise individuelle industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale,
- soit sur la majorité des parts ou actions d'une société.

Lorsque la reprise porte sur une société, le repreneur doit détenir la majorité des parts ou actions de cette société.

► Convention bipartite**3-32 Le contribuable et le créateur ou le repreneur de l'entreprise doivent conclure :**

- soit une convention par laquelle le tuteur s'engage à réaliser une prestation temporaire de tutorat visant à transmettre au créateur ou repreneur de l'entreprise l'expérience ou les compétences professionnelles acquises ;
- soit, en cas de transmission d'entreprise, une convention de tutorat. Dans ce cas, le contribuable doit être en mesure de produire également un acte établissant la cession de l'entreprise.

La convention doit être signée entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2011. Elle doit couvrir une durée minimale de deux mois et peut être renouvelée sans pouvoir excéder une durée totale de trois ans consécutifs.

► Modalités d'application de la réduction d'impôt**3-33 Montant de la réduction d'impôt**

Le montant de la réduction d'impôt sur le revenu est égal à 1 000 € par personne accompagnée. La majoration applicable lorsque l'aide est apportée à une personne handicapée est fixée directement par la loi à 400 € (dans le cadre du dispositif en vigueur pour l'imposition des revenus de 2008, ce montant était fixé par décret).

3-34 Trois réductions d'impôt maximum par accompagnateur

À compter de l'imposition des revenus de 2009, le contribuable ne peut pas accorder son aide à plus de trois personnes simultanément (au lieu de deux). L'avantage fiscal est donc plafonné à trois fois 1 000 € (ou 1 400 €) par accompagnateur.

Lorsque, au sein d'un même foyer fiscal, plusieurs membres ont la qualité d'accompagnateur, les plafonds individuels peuvent se cumuler.

3-35 Imputation de la réduction d'impôt sur deux années

À compter de l'imposition des revenus de 2009, la réduction d'impôt est accordée :

- pour moitié au titre de l'année au cours de laquelle la convention est signée,
- et, pour le solde, au titre de l'année au cours de laquelle la convention prend fin.

Toutefois, lorsqu'une convention de courte durée (voir § 3-32) est signée et prend fin au cours de la même année, la réduction d'impôt s'impute sur une seule année.

FORMATION DES CRÉATEURS ET REPRENEURS D'ENTREPRISES ARTISANALES

Stage de préparation à l'installation

3-36 Le stage de préparation à l'installation que doit suivre le créateur ou repreneur d'entreprise artisanale avant son immatriculation au répertoire des métiers (ou au registre des entreprises en Alsace-Moselle) est en principe financé par les chambres des métiers (LME art. 12 ; loi 82-1091 du 23 décembre 1982, art. 2 modifié).

Cette mesure est conforme à la réforme de la formation des artisans entrée en vigueur en 2008, qui prévoit le financement des formations généralistes par les chambres des métiers et les formations spécifiques par le fonds d'assurance formation des chefs d'entreprise.

Ce financement résulte d'une taxe additionnelle affectée par les chambres régionales de métiers et de l'artisanat (0,12 % du plafond annuel de la sécurité sociale ; CGI, art. 1601 c ; voir « La taxe professionnelle », RF 985 à paraître, § 933).

En tout état de cause, le stage est financé par les chambres des métiers uniquement s'il ne l'est pas déjà par un organisme de formation de salariés ou de demandeurs d'emploi.

Formation des créateurs et repreneurs d'entreprise

3-37 Les formations professionnelles des créateurs et repreneurs d'entreprises de l'artisanat non encore immatriculés au répertoire des métiers (ou au registre des entreprises en Alsace-Moselle) peuvent être financées par le fonds d'assurance formation des chefs d'entreprise. Ce financement ne peut intervenir qu'après l'immatriculation de l'artisan au répertoire des métiers (ou au registre des entreprises en Alsace-Moselle) et à condition que celle-ci intervienne dans un délai, fixé par décret, courant à compter de la fin de leur stage (LME art. 12 ; ord. 2003-1213 du 18 décembre 2003, art. 8 modifié).

Cette mesure a pour objet de limiter, dans le temps, l'exercice du droit à formation du créateur d'entreprise et d'éviter de provisionner des sommes importantes pour couvrir ces éventuelles dépenses au détriment d'actions de formation qui pourraient être financées par ailleurs.

En tout état de cause, ces formations sont financées par le fonds uniquement si elles ne le sont pas déjà par un organisme de formation de salariés ou de demandeurs d'emploi.

4 Sociétés commerciales

Parmi les mesures de la loi de modernisation de l'économie visant les sociétés commerciales, commentées dans cet article, il convient de relever en particulier l'adaptation du régime juridique de la SAS, l'uniformisation à 3 % des droits sur les cessions de droits sociaux et l'option fiscale ouverte pour le régime des sociétés de personnes.

Loi 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, p. 12471

L'ESSENTIEL

- Les droits de mutation sur les cessions de droits sociaux sont uniformisés à 3 % depuis le 6 août 2008. Seules les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière restent soumises au taux de 5 %.
- La SARL s'ouvre à la visioconférence selon des conditions à fixer par décret.
- Les actions de garantie peuvent être supprimées pour les administrateurs ou membres du conseil de surveillance à partir du 1^{er} janvier 2009.
- Le régime des actions de préférence est aménagé à compter de 2009.
- La SAS intègre, à compter du 1^{er} janvier 2009, des caractéristiques de la SARL : capital libre, commissariat aux comptes plus obligatoire, émission d'actions en industrie.
- EURL et SASU : formalisme allégé lorsque le dirigeant personne physique est l'associé unique.
- Les capitaux extérieurs des SEL pourront atteindre 49 % si les décrets spécifiques à chaque profession libérale le prévoient ; le plafond restera fixé à 25 % pour les professions de santé et à zéro pour les professions judiciaires.
- Les petites SA, SARL et SAS constituées depuis moins de cinq ans peuvent opter temporairement pour le régime des sociétés de personnes.
- Les conditions d'attribution des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise et les modalités de fixation du prix des titres sont aménagées.

DROITS DE MUTATION SUR LES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX

Unification du taux

4-1 Le taux des droits de mutation à titre onéreux sur les cessions d'actions de sociétés et de parts sociales est fixé à 3 % pour les cessions réalisées depuis le 6 août 2008 (LME art. 64-I ; CGI art. 726 modifié).

Pour les cessions de participations (actions ou parts sociales) dans des personnes morales à prépondérance immobilière non cotées, le taux des droits d'enregistrement reste fixé à 5 %.

Société à prépondérance immobilière. Est à prépondérance immobilière la personne morale dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments finan-

ciers (c. mon. et fin. art. L. 421-1) ou sur un système multilatéral de négociation (c. mon. et fin. art. L. 424-1) et dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales non cotées en Bourse elles-mêmes à prépondérance immobilière. Toutefois, les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux ne sont pas considérés comme des personnes morales à prépondérance immobilière.

Cessions d'actions : droit de 3 % plafonné à 5 000 €

4-2 Pour les cessions réalisées depuis le 6 août 2008, le droit de 3 % est plafonné à 5 000 € par mutation.

Il est appelé que pour les cessions portant sur des titres cotés, le droit d'enregistrement n'est exigible que si la cession est constatée par un acte (CGI art. 635 2-7°). Pour les cessions portant sur des titres non cotés, le droit d'enregistrement est exigible même en l'absence d'acte (CGI art. 639).

Avant le 6 août 2008, le taux du droit de mutation était fixé à 1,1 % et le montant des droits était plafonné à 4 000 €.

Sont soumises au droit de 3 % :

- les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions cotées ;

- les cessions (autres que les cessions de participations dans les sociétés à prépondérance immobilière) d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions non cotées et de parts ou titres du capital, souscrits par les clients, des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs.

Les titres cotés sont désormais définis comme ceux qui sont négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers (c. mon. et fin. art. L. 421-1) ou sur un système multilatéral de négociation (c. mon. et fin. art. L. 424-1) (CGI art. 726).

Cessions de parts sociales : taux de 3 % et application d'un abattement de 23 000 €

4-3 Sont également soumises au taux de 3 % les cessions de parts sociales dans les sociétés (autres qu'à prépondérance immobilière) dont le capital n'est pas divisé en actions réalisées depuis le 6 août 2008 (LME art. 64-I ; CGI art. 726 modifié).

Cessions d'actions et de parts sociales réalisées depuis le 6 août 2008 (1)

Cessions d'actions	Sociétés cotées (2)	Si cession constatée par un acte	3 %	Droit plafonné à 5 000 €
	Sociétés non cotées (2)	Autres qu'à prépondérance immobilière	3 %	
		À prépondérance immobilière	5 %	—
Cessions de parts sociales	Sociétés	Autres qu'à prépondérance immobilière	3 %	Abattement pour chaque part sociale cédée = 23 000 € / nombre total de parts de la société
		À prépondérance immobilière	5 %	—
	Établissements de crédit mutualistes ou coopératifs	Autres qu'à prépondérance immobilière	3 %	Droit plafonné à 5 000 €

(1) Le minimum de perception des droits d'enregistrement est de 25 €.

(2) Les titres cotés sont ceux qui sont négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers (c. mon. et fin. art. L. 421-1) ou sur un système multilatéral de négociation (c. mon. et fin. art. L. 424-1 ; CGI art. 726).

Comme auparavant, il est appliqué sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société.

Avant le 6 août 2008, le taux du droit de mutation était fixé à 5 %.

Les cessions de parts sociales qui interviennent dans les trois ans de la réalisation définitive d'un apport en nature sont présumées avoir pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés (CGI art. 727-I). Lorsque l'apport a eu pour objet un immeuble, cette présomption fiscale redevient pénalisante. En effet, la cession des parts de l'apporteur dans les trois ans sera taxée au taux global, non modifié, de 5,09 % (frais d'assiette inclus) applicable aux ventes d'immeubles au lieu du taux de 3 % désormais applicable.

SARL ET EURL : DES PETITES MODIFICATIONS

Visioconférence et télécommunication dans les SARL

4-4 Sous réserve de la parution d'un décret d'application, est autorisée la tenue des assemblées d'associés de la société à responsabilité limitée par visioconférence ou par un moyen de télécommunication sous les limites suivantes :

- les statuts doivent prévoir ce mode de délibération ;
- l'ordre du jour de l'assemblée ne doit pas porter sur l'approbation des comptes annuels ou consolidés ;
- l'absence de mise en œuvre d'une d'opposition à ce moyen par des associés dans les conditions prévues par les statuts. En effet, les statuts peuvent prévoir un droit d'opposition à l'utilisation de ces moyens au profit d'un nombre déterminé d'associés et pour une délibération déterminée ;
- les moyens utilisés devront permettre l'identification des associés et garantir leur participation effective conformément aux normes définies par un décret à paraître dont la teneur devrait être voisine de celle retenue pour les sociétés anonymes.

Lorsque ces conditions seront toutes remplies, les associés participant à l'assemblée considérée par le moyen retenu seront présumés présents pour le calcul du quorum dans les assemblées extraordinaires lorsqu'il s'applique (essentiellement SARL constituées depuis le 4 août 2005) et de la majorité (LME art. 56-III ; c. com. art. L. 223-27, 3^e al. nouveau).

Formalisme simplifié pour les EURL dont l'associé unique assume la gérance

► Formalités de publicité allégées

4-5 Un décret doit fixer des formalités de publicité allégées pour ces sociétés dont l'associé unique, personne physique, assume la gérance ; ces allègements devraient consister notamment en une dispense de publicité au BODACC pour l'immatriculation et les changements en cours de vie sociale (LME art. 56-II ; c. com. art. L. 223-1, 3^e al. nouveau).

► Dispense de dépôt au greffe du rapport de gestion

4-6 Lorsque l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance de la société, il est fait exception à l'obligation de déposer le rapport de gestion au greffe du tribunal de commerce ; mais cette mesure de simplification ne dispense pas d'établir ce rapport dans la mesure où il doit être tenu à la dispo-

sition de toute personne qui en fait la demande (LME art. 56-IV ; c. com. art. L. 232-22, I, 4^e al. nouveau applicable depuis le 6 août 2008).

► Approbation des comptes par voie de dépôt au greffe

4-7 Lorsque l'associé unique est seul gérant de l'EURL, le dépôt des comptes au greffe du tribunal de commerce emporte leur approbation dans les conditions prévues par l'article L. 223-31 du code de commerce. Ce texte est depuis le 6 août légèrement modifié (LME art. 56-V) :

- d'une part, pour supprimer la référence au dépôt du rapport de gestion ;
- d'autre part, afin de mettre fin à l'obligation de porter sur le registre des décisions le récépissé délivré par le greffe suite au dépôt des comptes. Le texte de loi enlève dès lors toute portée au troisième alinéa de l'article R. 223-26 du code de commerce qui impose cette mention sur le registre.

► Statut minute et type des EURL

4-8 Un décret doit fixer un modèle de statut type de société à responsabilité limitée dont l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance et les conditions dans lesquelles ces statuts sont portés à la connaissance de l'intéressé. Ces statuts types s'appliquent à moins que l'intéressé ne produise des statuts différents lors de sa demande d'immatriculation de la société (LME art. 56-I ; c. com. art. L. 223-1, al. 2).

Dans le rapport au Sénat, il est précisé qu'un décret devrait prévoir une obligation pour les centres de formalités des entreprises de proposer aux créateurs d'entreprise de recourir à ces statuts types ; la commission a pour sa part estimé qu'il serait souhaitable que le décret pose le principe de la gratuité d'une telle information (rapp. Sén. 413, p. 206).

Commissariat aux comptes

4-9 Une norme d'exercice professionnel spécifique doit être élaborée pour les SARL qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois seuils, devant être fixés par décret et concernant le total du bilan, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leurs salariés au cours de l'exercice (LME art. 59 ; c. com. art. L. 823-12-1 nouveau). Cette norme s'appliquera dans les mêmes conditions aux sociétés en nom collectif, en commandite simple et aux SAS.

SA ET ACTIONS DE PRÉFÉRENCE

Suppression possible des « actions de garantie »

4-10 À compter du 1^{er} janvier 2009, à défaut de stipulation statutaire contraire, les administrateurs ou membres du conseil de surveillance ne seront plus tenus légalement de détenir des actions dites « de garantie ». En effet, à compter de cette date, ce sont les statuts qui peuvent imposer que chaque administrateur ou membre du conseil de surveillance soit propriétaire d'un nombre d'actions de la société, qu'ils déterminent (LME art. 57-I et II ; c. com. art. L. 225-25 et L. 225-72 modifiés). Les sociétés anonymes qui souhaitent mettre fin à l'obligation pour les administrateurs ou membres du conseil de surveillance de détenir un nombre d'actions (souvent une) modifieront leurs statuts en supprimant toute référence à la détention d'actions. Ainsi ces sociétés n'auront plus à recourir à la technique des prêts d'actions pour se conformer aux exigences légales.

En revanche, les sociétés anonymes qui souhaitent, en dehors de toute notion de garantie, que les administrateurs ou les membres du conseil de surveillance soient actionnaires maintiendront ou adopteront la clause statutaire imposant la détention d'un certain nombre d'actions par ces mandataires sociaux. Dans l'hypothèse où au jour de leur nomination, ils ne détiennent pas le nombre d'actions requis, ils auront six mois pour régulariser au lieu des trois mois prévus dans le régime légal applicable jusqu'au 31 décembre 2008. À défaut de régularisation dans ce délai, la sanction reste la même : ils sont démissionnaires d'office.

Action de garantie que par le nom. Rappelons qu'à l'origine les actions détenues obligatoirement par les administrateurs pouvaient être vendues par la société en cas de faute de gestion de leur détenteur ; ce régime des actions dites « de garantie » a été abrogé par la loi 88-15 du 5 juillet 1988 sans suppression de l'obligation légale de détenir des actions.

Maintien du vote double en cas de fusion ou de scission

4-11 Un droit de vote double de celui conféré aux autres actions peut être attribué, par les statuts ou une assemblée générale extraordinaire ultérieure, à toutes les actions entièrement libérées pour lesquelles il sera justifié d'une inscription nominative, depuis deux ans au moins, au nom du même actionnaire. Le transfert de ces actions fait perdre le bénéfice du vote double sauf dans des cas limitativement énumérés à l'article L. 225-124 du code de commerce. Ce texte est légèrement modifié à compter du 1^{er} janvier 2009 pour maintenir ce droit de vote double en cas de transfert des actions par voie de fusion ou de scission, sous réserve d'une clause statutaire interdisant le maintien du droit de vote double dans ce cas (LME art. 57-III).

Émission d'actions de préférence

► Pas de commissaire aux apports pour l'émission d'actions de préférence relevant d'une catégorie existante

4-12 Lorsque l'émission porte sur des actions de préférence relevant d'une catégorie déjà créée au sein de la société, l'évaluation des avantages particuliers qui en résultent est faite dans le rapport spécial du commissaire aux comptes présenté à l'assemblée générale extraordinaire qui décide l'émission de ces actions de préférence en application de l'article L. 228-12 du code commerce (LME art. 57-VI ; c. com. art. L. 228-15, 3^e al. nouveau applicable à compter du 1^{er} janvier 2009). Ce nouvel alinéa précise qu'il est dérogé à la procédure des apports et avantages particuliers prévue à l'alinéa 1^{er} et donc à l'obligation de nommer un commissaire aux apports ; c'est le commissaire aux comptes en place qui sera chargé de donner aux actionnaires une information sur les incidences liées à la création de ces actions du même type que celles existantes.

Émission de valeurs mobilières donnant accès au capital. À compter de l'émission de valeurs mobilières de ce type, la société ne peut procéder à certaines opérations. Notamment, elle n'a plus la possibilité de modifier les règles de répartition de ses bénéfices, ni d'amortir son capital. La loi de modernisation de l'économie précise que cette interdiction concerne aussi l'émission d'actions de préférence qui entraîneraient une telle modification ou un tel amortissement (LME art. 57-VII ; c. com. art. L. 228-98 modifié).

► Privation du droit préférentiel de souscription pour certaines actions sans droit de vote

4-13 Les actions de préférence comportent comme les actions ordinaires un droit préférentiel de souscription aux augmentations de capital en numéraire (c. com.

art. L. 225-132). À compter du 1^{er} janvier 2009, les actions de préférence sans droit de vote auxquelles est attaché un droit limité de participation aux dividendes, aux réserves ou au partage du patrimoine en cas de liquidation sont, sauf clause contraire des statuts, privées de droit préférentiel de souscription pour toute augmentation de capital en numéraire (LME art. 57-V ; c. com. art. L. 228-11, 5^e al. nouveau).

Attribution d'options

4-14 Le conseil d'administration pourra, à compter du 1^{er} janvier 2009, déléguer au directeur général ou, en accord avec ce dernier, à un ou plusieurs directeurs délégués le pouvoir de constater, s'il y a lieu, le nombre d'actions émises pendant la durée de l'exercice à la suite des levées d'option et d'apporter les modifications nécessaires aux clauses statutaires relatives au montant du capital social et au nombre d'actions émises. Le même pouvoir est attribué au directoire au profit de l'un de ses membres (LME art. 57-IV ; c. com. art. L. 225-178 modifié).

Suppression du commissaire à la fusion mais nomination d'un commissaire aux apports

4-15 La loi du 3 juillet 2008 portant adaptation du droit des sociétés au droit communautaire a donné la possibilité aux sociétés parties à l'opération de fusion ou de scission, à l'unanimité de leurs actionnaires, de ne pas désigner de commissaire à la fusion (voir FH 3259, p. 3).

Le texte de l'article L. 236-10 du code de commerce qui prévoyait cette mesure comportait une ambiguïté à propos de la nomination d'un commissaire aux apports. Le texte modifié par la loi de modernisation de l'économie applicable depuis le 6 août y met fin ; la désignation par décision de justice d'un commissaire aux apports conformément aux dispositions de l'article L. 225-8 ne sera exigée que si les associés ont à l'unanimité décidé de ne pas avoir recours à un commissaire à la fusion (LME art. 57-VIII ; c. com. art. L. 236-10-III modifié).

Rachat d'actions cotées sur un système de négociation organisée

4-16 Un nouvel article L. 225-209-1 du code de commerce prévoit un régime encadré de rachat d'actions pour les sociétés dont les actions sont admises à la négociation sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives et réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les trois manquements constitutifs d'abus de marché (opérations d'initié, manipulations de cours, fausses informations), dans les conditions prévues par le règlement général de l'AMF (LME art. 37-I). Le champ de l'article concerne donc les sociétés cotées sur un système multilatéral de négociation organisée et donc implicitement le marché Alternext.

À l'instar du régime actuel des sociétés cotées sur un marché réglementé, ces rachats sont limités à 10 % du capital de l'émetteur. L'assemblée générale des actionnaires doit préalablement définir les modalités et le plafond de l'opération, accorde l'autorisation pour une durée maximale de 18 mois et est informée chaque année par un rapport spécial (qui précise notamment le nombre et le prix des actions ainsi acquises).

SAS ADAPTÉE POUR CONCURRENCER LA SARL

La SAS à un euro

4-17 Les SAS constituées à compter du 1^{er} janvier 2009 pourront l'être avec un capital librement fixé dans les statuts. Elles ne seront plus tenues d'avoir un capital au moins égal à 37 000 €. Le capital doit cependant exister, il pourrait être à l'extrême d'un euro, notamment dans une SASU. En présence d'un capital faible ne permettant pas de fixer les règles de répartition des droits des associés, il appartiendra aux statuts d'effectuer cette répartition sans lien direct avec le capital souscrit.

Pour les sociétés existantes, à compter de la même date, elles pourront réduire leur capital en le baissant en dessous de 37 000 €.

Dans le cadre de cette modification, il est précisé que l'article L. 224-2 du code de commerce prévoyant un montant minimal de capital social pour toutes les sociétés par actions n'est plus applicable aux SAS (LME art. 59 ; c. com. art. L. 227-1).

Le choix d'un capital très faible est attractif pour le créateur d'une entreprise sous forme de société, surtout dans le domaine des services où ses besoins en capital de départ peuvent être faibles. Une sous-capitalisation présente des risques à plus ou moins long terme. En effet, le montant du capital souscrit correspond à l'étendue de sa responsabilité personnelle et doit être en adéquation avec les exigences de son projet, déterminé dans le business plan. La jurisprudence a retenu la faute de gestion à l'encontre du créateur qui n'apporte pas de fonds propres suffisants pour assurer le fonctionnement de la société dans des conditions normales et qui poursuit l'activité sans prendre aucune mesure pour remédier à cette insuffisance de fonds propres (cass. com. 23 novembre 1999, n° 97-12834).

Actions de préférence. Les modifications apportées aux actions de préférence concernent les SAS qui émettront de telles actions (voir §§ 4-12 et 4-13).

La SAS peut émettre des actions en industrie

► Actions inaliénables

4-18 Les SAS pourront, à compter du 1^{er} janvier 2009, émettre des actions inaliénables en contrepartie d'apports en industrie (LME art. 59-I-2° ; c. com. art. L. 227-1). Les apports en industrie seront expressément autorisés dans les SAS comme pour les SARL. Il s'agit d'une très importante dérogation au principe selon lequel les actions ne peuvent représenter des apports en industrie (c. com. art. L. 225-3).

Les actions ainsi créées en contrepartie d'un apport en industrie sont inaliénables sans limitation de durée et donc pendant leur durée de vie.

SAPO. Ce type d'actions existe dans les sociétés anonymes à participation ouvrière où elles forment les actions de travail nominatives, inaliénables pendant toute la durée de la société à participation ouvrière (c. com. art. L. 225-262).

► La nature de l'apport en industrie

4-19 Les apports en industrie sont ceux définis à l'article 1843-2 du code civil. En conséquence, ces apports ne concourent pas à la formation du capital social, ils donnent lieu à l'attribution de parts ouvrant droit au partage des bénéfices et de l'actif net, à charge de contribuer aux pertes. Cette contribution aux pertes ne remet pas en cause le principe selon lequel les associés d'une SAS ne sont responsables des dettes sociales qu'à hauteur de leur apport (obligation aux dettes), mais en présence de pertes, le titulaire d'actions en industrie ne

peut percevoir une quelconque rémunération au titre de son apport. En cas de passif, l'associé en industrie perd ses gains. Les parts en industrie sont attachées à la personne, elles sont inaliénables (comme les actions) mais elles sont aussi intransmissibles ; la même solution s'imposera-t-elle aux actions en industrie ?

Cette référence à la notion de parts en industrie à propos d'actions ne facilite pas la lecture du dispositif.

En règle générale et en l'absence d'autres précisions dans le texte, les apports en industrie pourront porter sur le travail ou l'activité au sein d'une société mais aussi sur un savoir-faire. Il a même été reconnu que l'influence d'un professeur en chirurgie s'analyse comme un apport en industrie (cass. civ. 16 juillet 1997, n° 95-11837).

Selon les règles régissant les apports en industrie, chaque associé est débiteur envers la société de tout ce qu'il a promis de lui apporter en industrie. L'associé qui s'est obligé à apporter son industrie à la société lui doit compte de tous les gains qu'il a réalisés par l'activité faisant l'objet de son apport (c. civ. art. 1843-3). La part de l'associé qui n'a apporté que son industrie est égale à celle de l'associé qui a le moins apporté, sauf clause contraire (c. civ. art. 1844-1).

► Rôle essentiel des statuts

4-20 Les statuts déterminent les modalités de souscription et de répartition de ces actions représentatives d'apport en industrie. En pratique, les statuts de la SAS devront dépasser ces directives prévues par l'article L. 227-1 du code de commerce. Ainsi, ils fixeront avec précision la nature, l'étendue et la durée de la prestation devant être servie par l'apporteur, ils imposeront si nécessaire une exclusivité. Pour des apports de savoir-faire, les conditions de son exploitation par la société devront être prévues ; il en sera de même des obligations de l'apporteur concernant la maintenance opérationnelle de son apport. La part dans les bénéfices attribuée aux actions en industrie donnera lieu à des échanges entre les parties intéressées avant son inscription dans les statuts ; il leur appartient également de fixer un délai pour l'évaluation de ces actions (voir § 4-21). Ils apporteront des précisions sur le rôle des actions en industrie au sein des assemblées, ces actions ayant le droit de vote et d'information.

Les statuts régleront également le problème de la cessation de la prestation promise par l'apporteur en industrie. Dans les SAS, il sera assez facile d'instaurer un droit de retrait ou d'exclusion pouvant jouer dans des cas limitativement énumérés et sous réserve de respecter la procédure détaillée dans les statuts. La clause statutaire arrêtera les conditions de remboursement des droits sociaux de l'associé en industrie en tenant compte de la valeur de la prestation non exécutée du fait du retrait ou de l'exclusion ; le retrait pourrait aussi constituer l'événement entraînant l'intervention du commissaire aux apports.

► Une évaluation a posteriori par un commissaire aux apports

4-21 Les statuts fixent le délai au terme duquel, après leur émission, ces actions font l'objet d'une évaluation, dans les conditions prévues par l'article L. 225-8 du code de commerce, pour les apports en nature et donc par un commissaire aux apports (LME art. 59-I-2° ; c. com. art. L. 227-1 complété).

L'apport en industrie ne concourt pas à la formation du capital mais il doit néanmoins être évalué à une date laissée à l'appréciation des stipulations statutaires. Le rapport au Sénat indique que par nature, l'apport en industrie est susceptible de voir sa valeur décliner ou, à l'inverse, augmenter avec le temps, il préconise

même que leur valeur puisse être réévaluée périodiquement (rapp. Sén. 413 p. 223). Les statuts pourront fixer cette évaluation au départ de l'apporteur, à son décès ou à une date plus rapprochée afin de vérifier par exemple que l'exploitation d'un savoir-faire apporté répond aux caractéristiques et espérances promises. Ce mode d'évaluation est pour le moins curieux dans la mesure où les apports sont estimés au jour de leur réalisation ; c'est à compter de cette date que sont figés les droits des associés, lesquels ne fluctuent pas en fonction des aléas de leur apport.

À s'en tenir à une lecture stricte du texte, le commissaire aux apports devrait, dans le délai imparti, évaluer les actions en industrie et non la valeur de l'apport en industrie. La valeur d'une action, même en industrie, n'est pas liée à celle de l'apport mais devrait dépendre du résultat de la société. Cette technique originale devrait cependant faciliter la sortie des actionnaires en industrie dans la mesure où l'évaluation pourra intervenir lors de l'arrivée de cet événement ; le commissaire aux apports sera, à cette occasion, en mesure d'apprécier la réalité et l'impact financier de l'exécution de la prestation successive promise.

Suppression de l'exigence d'un commissaire aux comptes

► Option à compter du 1^{er} janvier 2009

4-22 Les associés peuvent nommer un commissaire ou plusieurs commissaires aux comptes dans les conditions prévues par l'article L. 227-9 et donc au moyen d'une décision collective, tout autre moyen étant exclu (LME art. 59-I-6° ; c. com. art. L. 227-9-1 nouveau). L'obligation faite à toute société par actions simplifiée, y compris les SASU, de désigner un commissaire aux comptes titulaire et un commissaire aux comptes suppléant est modifiée afin de réserver cette désignation impérative à certains cas (voir § 4-23). Lorsque les conditions de nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes ne seront pas réunies, il appartiendra aux associés de la SAS de décider collectivement, dans les conditions et formes prévues par les statuts, s'ils entendent désigner un commissaire aux comptes. Une minorité d'associés représentant au moins 10 % du capital pourra toujours demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes.

Pour les sociétés nouvelles créées à compter du 1^{er} janvier 2009 qui ne seront pas tenues de nommer un commissaire aux comptes, les statuts n'auront plus l'obligation d'indiquer le nom des premiers commissaires aux comptes sauf si les fondateurs décident d'instaurer ce contrôle.

► Nomination obligatoire dans certains cas

4-23 La nomination d'au moins un commissaire aux comptes reste obligatoire dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- la SAS dépasse à la clôture d'un exercice social deux des seuils suivants, fixés par décret à paraître : le total de son bilan, le montant de son chiffre d'affaires hors taxes ou le nombre moyen de ses salariés au cours de l'exercice. Selon le rapport au Sénat, les seuils prévus pour les SARL et SNC ne sauraient être retenus par le gouvernement dans le cadre des SAS. Les seuils de 20 salariés, de 1 million de total du bilan et de 2 millions de chiffre d'affaires pourraient être envisagés (rapport Sénat précité) ;
- la SAS, quelle que soit sa taille, exerce un contrôle exclusif ou conjoint (au sens des II et III de l'article L. 233-16 du code de commerce) sur une ou plusieurs autres sociétés ;

- la SAS, quelle que soit son importance, est contrôlée exclusivement ou conjointement par une ou plusieurs sociétés ;
- un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital social ont demandé et obtenu en justice la désignation d'un commissaire aux comptes (c. com. art. L. 227-9-1, al. 2 à 4).

Les commissaires aux comptes désignés dans des SAS existant au 1^{er} janvier 2009 vont jusqu'au terme de leur mandat. À cette date, si la SAS dépasse deux des seuils devant être fixés par décret ou si elle dépend d'un groupe de sociétés, les associés devront renouveler le mandat du commissaire aux comptes titulaire et du suppléant ou en désigner d'autres. En revanche, si la SAS se situe en dessous des seuils et si elle n'est pas mère ou contrôlée dans un groupe, le renouvellement ou la nomination d'un commissaire aux comptes ne sera plus obligatoire ; il dépendra de la décision des associés.

- **Mandat venant à expiration avant le 31 décembre 2008.** Dans ce cas les SAS, quelle que soit leur taille, sont tenues de renouveler ou de nommer un commissaire aux comptes pour six exercices.
- **Sanctions.** Est puni de deux ans d'emprisonnement et d'une amende de 30 000 € le fait pour tout dirigeant de société tenue d'avoir un commissaire aux comptes de ne pas en provoquer la nomination (c. com. art. L. 820-4).
- **Contrôle exclusif ou conjoint.** Dès lors que la SAS contrôle ou est contrôlée au sens des II et III de l'article L. 233-16 du code de commerce (le II vise les différents cas de contrôle exclusif et le III le contrôle conjoint), la désignation d'un commissaire aux comptes titulaire et d'un suppléant est obligatoire même si cette société ne remplit pas deux des trois critères liés au bilan, au chiffre d'affaires et à l'effectif des salariés. Ces sociétés appartenant à un groupe devront établir des comptes consolidés, d'où l'intervention d'un commissaire aux comptes.

► Une norme simplifiée

4-24 Une norme d'exercice professionnel simplifiée devant être homologuée par arrêté du garde des Sceaux s'appliquera dans les sociétés par actions simplifiées, les SARL, les sociétés en nom collectif et en commandite simple (mais pas les commandites par actions) qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux seuils relatifs au total du bilan, au montant hors taxes du chiffre d'affaires ou au nombre moyen de leurs salariés ; ces nouveaux seuils seront définis par décret (LME art. 59-I-9° ; c. com. art. L. 823-12-1 nouveau). L'objectif de cette norme fixant des contraintes d'exercice allégées est d'inciter les sociétés où la désignation d'un commissaire aux comptes n'est pas obligatoire à y recourir.

Le président de la SAS sans commissaire aux comptes établit le rapport sur les conventions réglementées

4-25 S'il n'a pas été désigné légalement ou volontairement de commissaire aux comptes, il appartiendra au président de la SAS de présenter aux associés un rapport sur les conventions réglementées ; l'article L. 227-10 du code de commerce est modifié en ce sens à compter du 1^{er} janvier 2009 (LME art. 59-I-7°). S'agissant des conventions courantes conclues à des conditions normales répondant au critère de significativité, elles doivent être communiquées au commissaire aux comptes en application de l'article L. 227-11 du code de commerce. Le législateur n'a pas modifié ce texte afin d'envisager le cas où il n'existera pas de commissaire aux comptes après le 1^{er} janvier 2009. En l'absence de commissaire aux comptes, aucun organe n'est habilité à exercer cette mission. Par contre, tout associé peut obtenir communication de ces conventions.

Dispense d'avis dans un journal d'annonces légales sur le nombre des droits de vote

4-26 Les sociétés par actions simplifiées ne seront plus tenues d'informer, sous forme d'avis dans un journal d'annonces légales, leurs actionnaires sur le nombre total des droits de vote existant à la date de la décision collective annuelle ou sur les variations intervenues entre deux assemblées. À compter du 1^{er} janvier 2009, les articles L. 233-8 et R. 233-2 du code de commerce imposant ce formalisme ne sont plus applicables aux SAS (LME art. 59-I-1°).

SASU/EURL : des formalités allégées

4-27 Les SASU dont l'associé unique, personne physique, assume personnellement la présidence bénéficieront à compter du 1^{er} janvier 2009 des mêmes mesures de simplification que celles prévues pour les EURL dont l'associé unique est gérant, à savoir (LME art. 59-I-8°) :

- formalités de publicité allégées déterminées par décret et notamment dispense d'insertion au BODACC ;
- approbation des comptes par voie de dépôt au registre du commerce et des sociétés de l'inventaire et des comptes annuels dûment signés par le président associé unique ; ce dépôt doit intervenir dans les six mois à compter de la clôture de l'exercice et l'associé unique n'a pas à porter au registre des décisions le récépissé délivré par le greffe du tribunal de commerce ;
- dispense de dépôt du rapport de gestion, lequel doit toutefois être tenu à la disposition de toute personne qui en fait la demande.

SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL

Plafonds de capital détenu par des non-professionnels

► Une quotité à fixer par décret mais inférieure à 50 %

4-28 Pour chaque profession libérale, des décrets peuvent prévoir, compte tenu des nécessités propres à cette profession, la faculté pour toute personne physique ou morale de détenir une part de capital, demeurant inférieure à la moitié de celui-ci, des SELARL, SELAS ou SELAFA (LME art. 60 ; loi 90-1258 du 31 décembre 1990, art. 6 modifié). Cet article limitait, pour ces formes sociétaires, la participation des capitaux extérieurs au quart ; seules les sociétés en commandite par actions d'exercice libéral (SELCA) pouvaient prévoir une quotité supérieure au quart mais inférieure à la moitié. Désormais les décrets propres à chaque profession pourront autoriser la détention de 49 % du capital des différentes formes de sociétés d'exercice libéral par toute personne physique ou morale. Ce dispositif demeure inapplicable aux professions judiciaires ou juridiques, dont le capital doit être détenu par des professionnels ou assimilés.

► 25 % pour les professions de santé

4-29 Le plafond de 25 % est maintenu pour les sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée ou à forme anonyme ou par actions simplifiées ayant pour objet l'exercice d'une profession de santé (LME art. 60).

Les sociétés de participation financière de profession libérale

4-30 Ces sociétés peuvent détenir plus de la moitié du capital social (mais pas des droits de vote) des sociétés d'exercice libéral lorsqu'un décret d'application le prévoit pour la profession exercée par la société (LME art. 60 ; loi du 31 décembre 1990, art. 5-1 modifié).

Il est désormais prévu que les membres d'une SEL, exerçant leur profession au sein de la société d'exercice libéral, pourront détenir plus de la majorité du capital et des droits de vote par l'intermédiaire d'une société de participation financière régie par le titre IV de la loi du 31 décembre 1990 (LME art. 60 ; loi du 31 décembre 1990, art. 5, 4° modifié).

OPTION DES SOCIÉTÉS DE CAPITAUX POUR LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES**Option réservée aux SA, SARL et SAS constituées depuis moins de cinq ans**

4-31 Pour la détermination des exercices ouverts à compter du 5 août 2008, les petites sociétés de capitaux non cotées créées depuis moins de cinq ans et constituées sous la forme de SA, SARL ou de SAS peuvent exercer une option temporaire pour le régime des sociétés de personnes (LME art. 30 ; CGI art. 239 bis AB nouveau).

L'intérêt de l'option est double :

- elle permet l'imputation des déficits subis pendant les premières années d'exploitation sur les résultats des associés personnes morales et sur le revenu global des associés personnes physiques, pour les déficits professionnels ;
- l'option ne comporte aucune conséquence juridique et la responsabilité des associés reste limitée à leurs apports.

Jusqu'alors, la seule dispense d'assujettissement à l'IS des sociétés de capitaux est l'option que peuvent exercer les SARL de famille pour le régime des sociétés de personnes (CGI art. 239 bis AA ; voir « Le régime fiscal des sociétés », RF 971, § 78).

Cinq conditions cumulatives**► Forme sociale**

4-32 L'option est réservée aux SA non cotées, aux SARL et aux SAS. Les autres sociétés relevant de l'IS sont exclues de l'exonération.

► Date de création de l'entreprise

4-33 Seules les sociétés créées depuis moins de cinq ans sont autorisées à exercer l'option. Cette condition est appréciée à la date d'ouverture du premier exercice d'application de l'option.

La mesure s'applique aux impositions dues au titre des exercices ouverts à compter du 5 août 2008 (date de publication de la loi). Elle devrait donc être réservée aux sociétés nouvelles ou en phase d'amorçage qui ont ouvert leur premier exercice à compter du 6 août 2003.

► **Détention du capital social**

4-34 **Seuils à respecter**

Le bénéfice de l'option est réservé aux sociétés dont le capital et les droits de vote sont détenus :

- à hauteur de 50 % au moins par une ou plusieurs personnes physiques ;
- à hauteur de 34 % au moins par une ou plusieurs personnes ayant, au sein des sociétés concernées, la qualité de président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant.

Pour les personnes physiques, le seuil de 34 % est apprécié en tenant compte des droits détenus directement par le dirigeant ainsi que par les membres de son foyer fiscal.

Cette condition de détention s'apprécie de manière continue au cours des exercices couverts par l'option.

4-35 **Neutralisation des participations détenues par des structures de capital-risque**

Pour la détermination des pourcentages de 50 % et de 34 % mentionnés au paragraphe 4-34, les participations des structures de capital-risque ne sont pas prises en compte à condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre ces structures et la société qui exerce l'option.

Sont considérés comme des structures de capital-risque les sociétés de capital-risque, les fonds communs de placement à risque, les sociétés de développement régional, les sociétés financières d'innovation, les SUIR, les structures équivalentes établies dans un autre État de l'UE ou dans un autre État ayant conclu avec la France une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

► **Activité de la société**

4-36 L'option ne peut être exercée que par les sociétés qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier.

Cette activité doit être exercée à titre principal. Une société qui exerce à titre principal une activité visée et qui, à titre accessoire, gère son propre patrimoine devrait être autorisée à opter.

Cette condition s'apprécie de manière continue au titre des exercices couverts par l'option.

► **Taille de l'entreprise**

4-37 L'option est réservée aux très petites entreprises, au sens communautaire, c'est-à-dire aux entreprises :

- qui emploient moins de cinquante salariés ;
- et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total de bilan est inférieur à 10 M€.

Cette condition s'apprécie de manière continue au titre des exercices couverts par l'option.

Comment exercer l'option ?

4-38 L'option est exercée avec l'accord de tous les associés, à l'exception des structures d'investissement visées au paragraphe 4-35.

**NON-RESPECT
DES CONDITIONS**

Les conditions tenant à la détention du capital et à la taille de la société doivent être respectées de manière continue tout au long de la période d'option (voir §§ 4-34 et 4-37). Lorsque l'une des conditions n'est pas respectée au cours d'un exercice de la période d'option, la société devient passible de l'IS à compter de cet exercice.

Elle est notifiée au service des impôts dans les 3 premiers mois de l'exercice au titre duquel elle s'applique. Le service destinataire de l'option est celui auprès duquel la société souscrit sa déclaration des résultats.

Durée de l'option

4-39 L'option est valable pour une période de 5 exercices, sauf renonciation notifiée dans les trois premiers mois de la date d'ouverture de l'exercice à compter duquel la renonciation s'applique.

→ **À NOTER** *La sortie anticipée du régime des sociétés de personnes est définitive. Quel que soit le motif de la sortie, la société ne peut plus exercer l'option prévue par ces nouvelles dispositions.*

Quelles sont les conséquences de l'option ?

► Changement de régime fiscal

4-40 Si elle est exercée dès la création de la société, l'option s'applique dès le premier exercice. Si l'option est exercée après la clôture du premier exercice, l'option pour le régime des sociétés de personnes s'analyse comme un changement de régime fiscal qui emporte les conséquences d'une cessation d'entreprise, avec certaines atténuations. Toutefois, en pratique, l'option ne pouvant être exercée que par des sociétés créées depuis moins de cinq ans, de telles conséquences ne paraissent pas de nature à entraîner de lourdes conséquences financières pour la société.

On rappelle que le passage de l'IS au régime des sociétés de personnes entraîne les conséquences suivantes :

- imposition immédiate des résultats de l'exercice, lesquels comprennent les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes sur les actifs sociaux (CGI art. 221-2 ; voir *RF* 971 § 1250) ;
- présomption de distribution des bénéfices et des réserves aux associés (CGI art. 111 bis ; voir *RF* 971, § 1260).

Néanmoins, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes échappent à cette imposition immédiate si deux conditions sont remplies (CGI art. 221 bis) :

- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables du fait de la transformation ;
- l'imposition de ces bénéfices, des plus-values et des profits sur stocks demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société transformée.

► Application du régime des sociétés de personnes

4-41 L'exercice de l'option entraîne l'application du régime des sociétés de personnes pour la société et pour ses associés. Le résultat fiscal de la société est déterminé au niveau de la société, mais imposé au nom de ses associés au prorata de leurs droits dans la société (voir *RF* 971, § 430).

La part des résultats sociaux revenant à chaque associé est regardée comme acquise dès la clôture de chaque exercice, même si les bénéfices n'ont pas été appréhendés (voir *RF* 971, § 443). Corrélativement, lorsque le résultat social à répartir est déficitaire, le déficit est pris en compte par l'associé pour la part correspondant à ses droits.

SORTIE DU RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

Le retour à l'IS au terme de la période de 5 exercices, en cas de renonciation à l'option ou pour non-respect des conditions d'application du régime des sociétés de personnes (voir § 4-32), entraîne les conséquences d'un nouveau changement de régime fiscal (voir § 4-40).

Signalons également que l'option pour le régime des sociétés de personnes peut avoir un impact sur le régime des rémunérations des dirigeants.

► Exceptions

4-42 Les sociétés qui ont exercé l'option pour le régime des sociétés de personnes sont considérées comme soumises à l'IS dans les conditions de droit commun au taux normal pour l'application des dispositions suivantes :

- réduction d'impôt pour souscription au capital de PME (CGI art. 199 terdecies-0 A I, 2° c) ;
- régime fiscal des FCPR (CGI art. 163 quinquies B-II 1°), des SUIR (CGI art. 208 D-I-1), des FCPI, des FIP et des SCR (c. mon et fin. art. 214-41, I, 1^{er} al., 214-41-1, 1 1^{er} al. ; loi 85-695, art. 1^{er}-1) au regard des quotas d'investissement dans des sociétés soumises à l'IS.

Quel est l'intérêt de l'option ?

4-43 La possibilité d'imputation des déficits permet d'alléger le coût financier d'une opération d'investissement.

Pour les associés personnes morales, la quote-part du déficit transmis par la société qui a opté est intégralement déduite pour la détermination du résultat fiscal de ces sociétés.

Pour les associés personnes physiques, il convient de distinguer :

- les déficits professionnels imputables sans restriction sur les autres revenus, en cas de participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité ;
- les déficits non professionnels, non imputables sur le revenu global, et imputables sur les bénéfices tirés d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions durant la même année ou les six années suivantes.

Par ailleurs, lorsqu'un associé exerce son activité professionnelle au sein de la société, les intérêts des emprunts contractés par les associés pour acquérir les titres de la société deviennent déductibles de sa quote-part des résultats sociaux (voir *RF* 971, § 514) alors que les intérêts des emprunts contractés pour acquérir les titres de la société passible de l'IS n'étaient pas déductibles.

AMÉNAGEMENT DU RÉGIME FISCAL DES BONS DE SOUSCRIPTION DE PARTS DE CRÉATEUR D'ENTREPRISE (BCE)

Nouvelles conditions pour les bons attribués jusqu'au 31 décembre 2011

4-44 Pour les bons attribués du 30 juin 2008 au 31 décembre 2011, le mécanisme des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BCE) est aménagé sur les points suivants (LME art. 33-I à III ; CGI art. 163 bis G modifié) :

- assouplissement des conditions d'attribution des bons (voir §§ 4-45 et 4-46) ;
- modalités de fixation du prix des titres (voir § 4-47) ;
- possibilité pour les héritiers d'exercer les bons en cas de décès du bénéficiaire (voir § 4-48).

Il est rappelé que les bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BCE) peuvent être attribués, par les sociétés par actions immatriculées depuis moins de 15 ans, non cotées ou à faible capitalisation boursière, à leurs salariés et dirigeants soumis au régime fiscal des salariés. Les gains nets réalisés lors de

la cession des actions acquises en exercice de ces bons sont assortis d'un régime de faveur (voir « Actions gratuites, stock options, BCE », *RF* 2007-3, §§ 1480 à 1500).

Le gouvernement devra présenter au Parlement, avant le 31 décembre 2011, un rapport d'évaluation détaillé sur l'impact de ce dispositif (LME art. 33-IV).

Assouplissements des conditions d'attribution des BCE

► Structure du capital de la société attributrice

4-45 Les sociétés qui remplissent les conditions rappelées au paragraphe 4-44 sont autorisées à attribuer des BCE si leur capital est détenu, directement et de manière continue, pour 25 % au moins, par des personnes physiques ou par des personnes morales elles-mêmes détenues à 100 % par des personnes physiques (CGI art. 163 bis G-II-2 ; voir *RF* 2007-3, § 1486).

Pour les bons attribués du 30 juin 2008 au 31 décembre 2011, le seuil de 100 % est ramené à 75 % (LME art. 33-I-2° ; CGI art. 163 bis G-II-2 modifié). Par exemple, une société non cotée entièrement détenue par une holding dont le capital est détenu, pour 75 %, par des personnes physiques peut attribuer des BCE entre le 30 juin 2008 et le 31 décembre 2011.

Par ailleurs, pour l'appréciation du seuil de détention de 25 %, les participations détenues par des structures de capital-risque (SCR, SDR, SFI, d'une part, FCPR, FIP, FCPI, d'autre part) sont neutralisées (voir *RF* 2007-3, § 1486). Pour les bons attribués du 30 juin 2008 au 31 décembre 2011, la loi neutralise également les participations détenues par des structures de capital-risque étrangères équivalentes aux structures françaises (art. 33-I-2° ; CGI art. 163 bis G-II-2 modifié).

Cet assouplissement est réservé aux structures de capital-risque établies dans un autre État membre de l'UE ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Rappelons que l'ensemble des conditions d'attribution des bons s'apprécie au moment où la société procède à cette attribution (voir *RF* 2007-3, § 1488).

► Sociétés cotées dépassant le seuil de capitalisation boursière

4-46 Les sociétés admises aux négociations sur un marché réglementé d'un État de l'Espace économique européen ne sont autorisées à attribuer des BCE que si leur capitalisation boursière est inférieure à 150 M€ (voir *RF* 2007-3, § 1483).

Si elles viennent à dépasser ce seuil, les sociétés peuvent continuer à attribuer des bons (LME art. 33-I-3° ; CGI art. 163 bis G-II bis-1° nouveau) :

- pendant les trois ans suivant la date de ce dépassement,
- et sous réserve de remplir l'ensemble des autres conditions relatives aux sociétés émettrices et aux bénéficiaires des bons (voir *RF* 2007-3, §§ 1481 à 1489).

Cette mesure s'applique aux bons attribués du 30 juin 2008 au 31 décembre 2011.

Prix d'acquisition des titres

4-47 Le prix d'acquisition des titres souscrits en exercice des BCE est fixé par l'assemblée générale extraordinaire (AGE) au jour de l'attribution. Si, dans les six mois précédant l'émission des bons, la société procède à une augmentation de capital, le prix déterminé pour l'acquisition des titres ne peut pas être inférieur au prix d'émission des titres fixé pour cette opération (CGI art. 163 bis G-III ; voir *RF* 2007-3, § 1494).

Pour les bons attribués du 30 juin 2008 au 31 décembre 2011 (LME art. 33-I-4° ; CGI art. 163 bis G-III, 1^{er} al. modifié) :

- l'AGE peut déléguer au conseil d'administration ou au directoire, selon le cas, le soin de fixer le prix d'exercice du bon ;
- le prix minimal de référence à retenir en cas d'augmentation de capital dans les six mois précédant l'émission des bons est le prix des seules émissions de titres conférant des droits équivalents à ceux résultant de l'exercice du bon.

Transmission des BCE en cas de décès du bénéficiaire

4-48 Les BCE sont attribués au bénéficiaire *intuitu personae* et sont donc incessibles (voir *RF* 2007-3, § 1491). En cas de décès du bénéficiaire, ils tombent en non-valeur.

Pour les bons attribués du 30 juin 2008 au 31 décembre 2011, les héritiers du bénéficiaire peuvent exercer les bons dans un délai de six mois à compter du décès. Les actions reçues par l'héritier sont librement cessibles.

Le régime des BCE est ainsi harmonisé avec celui des stock options et des attributions gratuites d'actions (voir *RF* 2007-3, §§ 1379 et 1319).

Rédacteur(trice) spécialisé(e) en fiscalité et comptabilité (statut journaliste)

Le **Groupe Revue Fiduciaire** recherche, pour intégrer son équipe rédactionnelle :

un(e) rédacteur(trice) spécialisé(e) en fiscalité et comptabilité

Il(elle) sera amené(e) à intervenir sur les supports spécialisés destinés aux entreprises (revues hebdomadaires et mensuelles, ouvrages d'édition, sites web...).

Vous avez une première expérience significative de la fiscalité et de la comptabilité en cabinet ou en entreprise.

Vous avez une formation comptable et fiscale supérieure : DEC, mémorialiste, ESC + DESC...

Vous maîtrisez l'anglais et avez de bonnes qualités rédactionnelles.

Contactez-nous.

Adressez vos CV, photo et prétentions à :

Catherine Berger sur recrutement@grouperf.com

ou **Groupe Revue Fiduciaire**, 100 rue La Fayette 75485 Paris Cedex 10

5 Délais de paiement, concurrence et consommation

Les mesures du volet de la loi commentées dans cet article devraient favoriser la croissance des entreprises par la réduction des délais de paiement, le rééquilibrage des relations contractuelles entre fournisseurs et distributeurs, l'assouplissement du régime des soldes et modifient les règles de l'équipement commercial.

Loi 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, p. 12471

L'ESSENTIEL

- À compter du 1^{er} janvier 2009, un délai de paiement sera imposé aux entreprises : quarante-cinq jours fin de mois ou soixante jours à compter de la date d'émission de la facture. De plus, le taux des pénalités de retard est relevé.
- À partir du 1^{er} janvier 2009, les soldes auront lieu deux fois par an pendant cinq semaines, à des dates fixées par décret ainsi que pendant deux semaines supplémentaires qui seront fixées par chaque commerçant.
- La liste des clauses que les juges doivent considérer nulles en cas de litige entre un fournisseur et un distributeur est allongée par la loi.
- À compter du 1^{er} janvier 2009, les numéros de téléphone surtaxés seront proscrits pour les réclamations des particuliers et le suivi de leurs commandes.
- Les maires sont compétents pour autoriser les ventes au déballage, même au-delà de 300 m².
- L'ouverture d'une grande surface n'est pas soumise à autorisation lorsqu'elle ne dépasse pas 1 000 m².

NÉGOCIATIONS COMMERCIALES

Délais de paiement

► Payer dans les deux mois de la facture

- 5-1** À compter du 1^{er} janvier 2009, le délai de paiement interentreprises ne pourra pas dépasser quarante-cinq jours fin de mois ou soixante jours à compter de la date d'émission de la facture (LME art. 21 ; c. com. art. L. 441-6 modifié).

Pratique abusive. Est stigmatisé comme étant un comportement abusif le fait, pour le débiteur, de demander au créancier, sans raison objective, de différer la date d'émission de sa facture (LME art. 21 ; c. com. art. L. 442-6-I-7° modifié ; voir également § 5-11).

5-2 Allongement du délai par accord interprofessionnel

Des accords interprofessionnels pourront adopter des délais supérieurs au délai légal. Encore faudra-t-il que le dépassement soit motivé par des raisons économiques objectives et spécifiques à un secteur (par exemple, une rotation particulière des stocks). Ces accords devront prévoir un acheminement progressif vers le délai légal. En tout état de cause, ils ne s'appliqueront plus après le 1^{er} janvier 2012. Enfin, ces accords dérogatoires devront être conclus avant le 1^{er} mars

2009 et validés par décret. Le décret pourra étendre le délai dérogatoire à tous les opérateurs dont l'activité relève des organisations professionnelles signataires de l'accord (LME art. 21-III).

5-3 Réduction du délai par accord interprofessionnel

Les professionnels d'un secteur, clients et fournisseurs, pourront, par l'intermédiaire de leurs organisations professionnelles, décider de réduire le délai légal de paiement. Ils pourront également proposer de retenir la date de réception des marchandises ou d'exécution de la prestation comme point de départ de ce délai. Le délai ainsi convenu pourra être étendu, par décret, à tous les opérateurs du secteur (LME art. 21 ; c. com. art. L. 441-6 modifié).

5-4 Achat de vins

L'achat de vins (également l'achat de raisins et de moûts) est soumis au délai de paiement standard : quarante-cinq jours fin de mois ou soixante jours à compter de la date d'émission de la facture (LME art. 22 ; c. com. art. L. 443-1-4° modifié). Jusqu'à présent, cet achat devait être réglé dans les soixante-quinze jours suivant la livraison. De plus, le premier acheteur de vins, de raisins ou de moût doit verser un acompte d'au moins 15 % dans les dix jours qui suivent la signature du contrat. S'il ne le fait pas, le fournisseur peut l'y contraindre par une procédure de référé (procédure rapide). Des accords interprofessionnels pourront toutefois écarter ou aménager cette nouvelle règle de l'acompte obligatoire (art. 23 ; c. rural art. L. 664-8 nouveau).

► Des pénalités de retard plus élevées

5-5 Actuellement, les pénalités de retard ne peuvent pas être inférieures à une fois et demie le taux de l'intérêt légal (soit actuellement un minimum de 5,99 % annuels). Pour les contrats conclus à compter de 2009, elles ne pourront pas être inférieures à trois fois le taux de l'intérêt légal.

Le taux préconisé (mais non imposé) des pénalités de retard sera le taux Refi majoré de 10 points, et non plus de 7 points (4,25 % + 7 = 11,25 % actuellement) (LME art. 21 ; c. com. art. L. 441-6 modifié).

► Sociétés dotées d'un commissaire aux comptes

5-6 Les sociétés dont les comptes annuels sont certifiés par un commissaire aux comptes devront publier des informations sur les délais de paiement de leurs fournisseurs et de leurs clients suivant des modalités qui seront prochainement définies par décret.

Ces informations feront l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes (dans des conditions qui seront également définies dans ce décret à venir). Le commissaire aux comptes adressera son rapport au ministre de l'Économie s'il démontre des manquements significatifs et répétés aux délais de paiements.

Ces nouvelles règles s'appliqueront pour les exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009 (LME art. 24 ; c. com. art. L. 441-6-1 nouveau).

Conditions de vente : la fin de la transparence

► Rédiger plusieurs conditions générales de vente

5-7 Pendant des années, il a été de rigueur que les tarifs et conditions générales de vente (CGV) soient transparents : ils devaient être communiqués à tous les acheteurs potentiels et appliqués à tous selon les mêmes critères objectifs (par exemple, en fonction du volume d'achat). Petit à petit, cette idée dominante a évolué. Dans une circulaire du 16 mai 2003, le secrétaire d'État aux PME avait envisagé la possibilité de barèmes différents suivant les catégories d'acheteurs, chaque ache-

teur ne connaissant alors que le barème de sa catégorie. La loi 2005-882 du 2 août 2005 avait confirmé la validité de ce procédé, mais avec un certain encadrement : un décret devait définir les catégories d'acheteurs. L'annonce de ce décret (qui n'est jamais intervenu) est supprimée par la loi nouvelle (LME art. 92 ; c. com. art. L. 441-6 modifié). Conséquence : le fournisseur détermine lui-même les catégories de ses acheteurs, sans abus naturellement, et peut rédiger autant de CGV différentes qu'il dénombre de catégories. Ce fournisseur est alors en droit de ne pas divulguer à un acheteur (par exemple, un commerçant traditionnel) les conditions qu'il propose aux acheteurs d'une autre catégorie (par exemple, aux hypermarchés).

► Obtenir des conditions particulières et confidentielles

- 5-8** La loi 2005-882 du 2 août 2005 a permis aux distributeurs d'obtenir des conditions particulières de vente qui ne seront pas connues des autres distributeurs (même ceux appartenant à la même catégorie de distributeurs). Ces conditions particulières devaient toutefois être justifiées par des services rendus par le distributeur. À l'avenir, ce ne sera plus nécessaire : la loi nouvelle vient de faire disparaître cette contrainte (LME art. 92 ; c. com. art. L. 441-6 modifié).

Contrat fournisseur-distributeur : conclusion après le 1^{er} mars

- 5-9** Depuis la loi 2008-3 du 3 janvier 2008, fournisseurs et distributeurs doivent signer un contrat annuel, même lorsque le distributeur ne facture pas de marges arrières (voir FH 3234, § 6). Ce contrat doit être conclu avant le 1^{er} mars de chaque année. La loi nouvelle admet qu'il soit signé à une autre époque lorsqu'il concerne des produits soumis à un cycle de commercialisation particulier (ce peut être le cas, par exemple, pour des jeux ou des articles de mode). Dans ce cas, le contrat doit être signé dans les deux mois suivant le point de départ de la période de commercialisation des produits (LME art. 92 ; c. com. art. L. 441-7-1 modifié).

Pratiques abusives : les nouvelles stigmatisations

► Dommages et intérêts, amende civile

- 5-10** L'article L. 442-6 du code de commerce stigmatise toute une série de comportements discriminatoires, qui peuvent conduire au paiement d'une amende civile et de dommages et intérêts. La liste de ces comportements déviants est quelque peu remise au goût du jour. Ainsi, la loi de modernisation de l'économie retire le fait de consentir des prix, des délais de paiement ou des conditions de vente discriminatoires (le fournisseur pouvait ainsi être poursuivi).

En revanche, la loi nouvelle stigmatise deux comportements de distributeurs susceptibles de sanction (LME art. 93 ; c. com. art. L. 442-6 modifié) :

- le fait d'obtenir, sous la menace de rompre les relations commerciales, des conditions « abusives » concernant les prix, les délais de paiement, les conditions de vente ou les services du distributeur ;
- le fait de refuser de mentionner, sur l'étiquette des produits vendus sous la marque du distributeur, le nom et l'adresse du fabricant, alors que celui-ci en a fait la demande en bonne et due forme.

FACTURES DÉMATÉRIALISÉES DANS LES MARCHÉS PUBLICS : PAS AVANT 2012

À compter du 1^{er} janvier 2012, l'État et les collectivités territoriales pourront, s'ils le souhaitent, accepter les factures émises par leurs fournisseurs sous forme dématérialisée. Les modalités de mise en œuvre de cette règle seront précisées par décret (LME art. 25).

► **Nullité du contrat**

5-11 L'article L. 442-6 établit également une liste de clauses que les juges doivent considérer nulles en cas de litige entre un fournisseur et un distributeur. La loi nouvelle allonge cette liste de deux nouvelles clauses (LME art. 93 ; c. com. art. L. 442-6 modifié) :

- celle qui permet de bénéficier automatiquement de conditions plus favorables consenties à des concurrents ;
- celle qui permet d'obtenir d'un commerçant traditionnel indépendant (dont le magasin fait moins de 300 m²) un droit de préférence sur la cession de son activité ou de subordonner son approvisionnement à une clause d'exclusivité (ou de quasi-exclusivité) sur plus de deux ans.

Après le Conseil de la concurrence : « l'Autorité de la concurrence »

5-12 D'ici au 1^{er} janvier 2009, le Conseil de la concurrence sera remplacé par l'Autorité de la concurrence (LME art. 95 ; c. com. art. L. 461-1 à L. 461-5 modifiés). Cette Autorité aura toute les compétences qui appartenaient jusque-là au Conseil, mais avec des moyens accrus. En effet, l'Autorité de la concurrence disposera de ses propres enquêteurs (alors que le Conseil de la concurrence doit solliciter ceux de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes). De plus, elle traitera toutes les demandes d'autorisation en matière de concentration.

VENTES AUX CONSOMMATEURS

Soldes : des périodes imposées et des périodes libres

5-13 Les soldes sont désormais définis de la manière suivante. Il s'agit de ventes qui (LME art. 98 ; c. com. art. L. 310-3 modifié) :

- d'une part (ceci est inchangé), sont accompagnées ou précédées de publicité et sont annoncées comme tendant, par une réduction de prix, à l'écoulement accéléré de marchandises en stock ;
- d'autre part (ceci est nouveau), ont lieu pendant deux périodes de l'année, fixées par décret et d'une durée de cinq semaines chacune, ainsi que pendant une période de deux semaines maximum (ou pendant deux périodes d'une semaine maximum) dont les dates sont choisies par chaque commerçant.

Ces nouvelles dispositions relatives aux soldes s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2009. Elles devraient donc s'appliquer dès les prochaines soldes, sous réserve naturellement qu'un décret soit bien intervenu, entre temps, pour fixer les dates de soldes.

- **Périodes de soldes imposées.** Le début des deux périodes nationales de soldes (date et heure) sera précisé par un décret qui pourra prévoir des dates différentes pour certains départements, afin de tenir compte d'une forte saisonnalité des ventes ou d'opérations commerciales menées dans des régions frontalières.
- **Périodes de soldes choisies.** Les périodes complémentaires de soldes seront choisies librement par chaque commerçant. Elles devront toutefois s'achever au plus tard un mois avant le début des périodes nationales. De plus, elles seront soumises à déclaration préalable auprès de la préfecture.
- **Des rabais toute l'année.** Comme auparavant, rien n'empêche les commerçants d'effectuer des rabais à tout moment de l'année, et sans avoir à effectuer de déclaration en pré-

fecture. Ils doivent, dans ce cas, respecter la réglementation des rabais (elle n'a pas changé ; voir « Pratiques commerciales », RF 965, §§ 1350 à 1377) et ne pas utiliser le mot « soldes ».

- **Produits soldés.** Comme auparavant, les produits annoncés soldés doivent avoir été proposés à la vente et payés depuis au moins un mois à la date de début de la période de soldes.
- **Revente à perte.** L'administration l'avait depuis longtemps admis (DGCCRF, avis du 18 mars 1998, BID 3/1999, p. 7) ; désormais la règle est inscrite dans le code de commerce : les produits soldés peuvent être revendus à perte (c. com. art. L. 442-4-I-7° nouveau).

Bientôt la fin des numéros surtaxés

5-14 À partir du 1^{er} janvier 2009, les entreprises ne pourront plus proposer un numéro de téléphone surtaxé aux consommateurs, lorsque ce numéro doit servir à obtenir :

- soit la bonne exécution d'une commande ;
- soit le traitement d'une réclamation.

Ce numéro non surtaxé devra apparaître sur les contrats et la correspondance de l'entreprise (LME art. 87 ; c. consom. art. L. 113-5 nouveau).

Service après-vente : une réglementation plus précise

► Mise en service par le vendeur

5-15 Le code de la consommation précise désormais les obligations du vendeur qui livre l'appareil vendu (LME art. 88 ; c. consom. art. L. 211-20 et L. 211-21 nouveaux, applicables à compter du 1^{er} octobre 2008) :

- lorsque le vendeur s'engage à livrer, voire à mettre en service un appareil, il doit en préciser le coût, par écrit, au moment de l'achat ;
- en cas de mise en service par le vendeur, il lui revient de vérifier le fonctionnement de l'appareil ;
- lorsque l'acheteur entre en possession du bien, il doit recevoir – outre la notice d'emploi et, s'il y a lieu, le certificat de garantie – un document mentionnant la possibilité de formuler des réserves, notamment en cas de défauts apparents de l'appareil.

► Réparations par le vendeur

5-16 À partir du 1^{er} octobre 2008, les prestations de services après-vente, exécutées à titre payant par le vendeur en dehors de la garantie commerciale, doivent obligatoirement faire l'objet d'un contrat écrit, dont un exemplaire est laissé à l'acheteur.

Si le vendeur facture des prestations de réparation de façon forfaitaire, il doit préciser, par écrit, l'origine de la panne, la nature de l'intervention et les pièces ou fournitures remplacées (LME art. 88 ; c. consom. art. L. 211-19 et L. 211-22 nouveaux).

Pratiques trompeuses ou agressives : des procédés montrés du doigt

5-17 De très nombreuses précisions sont données sur les poursuites des pratiques trompeuses, déloyales ou agressives. À titre d'exemple, constitue une pratique trompeuse le fait (LME art. 84 ; c. consom. art. L. 121-1-1 nouveau) :

- de donner l'impression que la vente d'un produit est licite alors qu'elle ne l'est pas ;
- ou encore de présenter un droit légal (comme le droit de rétractation dont disposent les particuliers dans la vente à distance) comme une offre personnelle du vendeur.

Parmi les pratiques agressives stigmatisées, les spams sont expressément visés (art. 84 ; c. consom. art. L. 121-11-1 nouveau).

Protection contre les clauses abusives : point de départ de la réforme

5-18 Actuellement, l'article L. 132-1 du code de la consommation donne au gouvernement la possibilité de déterminer les types de clauses qui doivent être regardées comme abusives (en réalité, un seul décret a été promulgué – en 1978 – en ce sens). Cet article est modifié et prévoit désormais que (LME art. 86 ; c. consom. art. L. 132-1 modifié) :

- un décret déterminera une liste de clauses présumées abusives ; en cas de litige concernant une telle clause, le professionnel aura la charge de prouver que la clause de son contrat n'est pas abusive ;
- un autre décret listera les clauses qui seront regardées, de manière irréfragable, comme abusives ; le professionnel ne pourra pas, dans ce cas, tenter de prouver que la clause de son contrat n'est pas abusive.

Grands magasins : ouverture libre jusqu'à 1 000 m²

5-19 L'ouverture d'une grande surface n'est pas soumise à autorisation lorsqu'elle ne dépasse pas 1 000 m² (LME art. 102-IX ; c. com. art. L. 752-1 modifié). Jusqu'à présent, une autorisation était nécessaire dès que la surface de vente dépassait 300 m².

Par ailleurs, certains commerces sont dispensés d'autorisation, même au-delà de 1 000 m². Il en va ainsi pour les concessions automobiles (LME art. 102-XII ; c. com. art. L. 752-2-II modifié).

Commerce ambulant

5-20 La loi entend simplifier et unifier les réglementations relatives au commerce ambulant.

Ainsi, toute personne (physique ou éventuellement morale) devra, pour exercer (ou faire exercer par son conjoint ou ses préposés) une activité ambulante, hors de la commune où est situé son habitation ou son principal établissement, en faire la déclaration. Cette déclaration est également demandée à toute personne qui n'a ni domicile ni résidence fixes de plus de six mois et entend exercer (ou faire exercer par son conjoint ou ses préposés) une activité ambulante. Cette déclaration, qui devra être renouvelée périodiquement, permettra d'obtenir une carte, qui permettra elle-même l'exercice d'une activité ambulante (LME art. 53 ; c. com. art. L. 123-29 nouveau).

Gens du voyage. Les personnes n'ayant ni domicile ni résidence fixes de plus de six mois dans un État de l'Union européenne doivent être munies d'un livret spécial de circulation délivré par les autorités administratives. Des décrets viendront préciser les conditions d'octroi du livret et les modalités de contrôle (LME art. 53 ; loi 69-3 du 3 janvier 1969, art. 2 et 11 modifiés).

Vide-greniers et autres ventes au déballage

5-21 Toutes les ventes au déballage sont désormais soumises à l'autorisation du maire (alors que, jusqu'à présent, l'autorisation devait être demandée au préfet lorsque la surface de vente excédait 300 m²).

Par ailleurs, les particuliers peuvent vendre dans des vide-greniers à deux conditions : ils ne peuvent le faire que deux fois par an et les biens mis en vente doivent être des objets personnels et usagés (LME art. 54 ; c. com. art. L. 310-2-1 modifié).

Avec la loi du 2 août 2005, une troisième condition avait été posée : les particuliers devaient avoir leur résidence (principale ou secondaire) dans la commune dans laquelle se déroulait la vente. Cette condition avait soulevé de telles critiques que le décret d'application annoncé n'a jamais été publié et que le ministre des PME avait suspendu les contrôles (ministère des PME, circ. du 13 avril 2006). Cette condition est définitivement abandonnée.

Vendeur à domicile indépendant

► Des limites sont posées

5-22 Un vendeur à domicile indépendant peut parfaitement gérer l'animation d'un réseau de vendeurs à domicile mais il ne peut, en aucun cas, exercer une activité d'employeur, ni être en relation contractuelle avec les vendeurs du réseau. Dans le même esprit, la loi nouvelle précise que (LME art. 61 ; c. com. art. L. 135-1 à L. 135-3 nouveaux) :

- aucune rémunération ne peut être versée par un vendeur à domicile indépendant à un autre ;
- aucun achat ne peut être effectué par un vendeur à domicile indépendant auprès d'un autre.

► Immatriculation des vendeurs à domicile indépendants

5-23 Ce n'est qu'au-delà d'un certain seuil de revenus, qui sera fixé par arrêté, que les vendeurs à domicile indépendants seront tenus de s'inscrire soit au registre du commerce et des sociétés, soit au registre spécial des agents commerciaux (LME art. 61 ; c. com. art. L. 135-3 nouveau). Cette disposition montre incidemment qu'un vendeur à domicile indépendant peut, le cas échéant, bénéficier du statut avantageux des agents commerciaux.

► Statut fiscal et social

5-24 Les vendeurs à domicile indépendants sont des travailleurs indépendants au regard du droit du travail et du droit fiscal. Ce statut n'est pas modifié. En particulier :

- pour l'exonération de taxe professionnelle en faveur des vendeurs à domicile, le texte fait désormais référence aux personnes visées à l'article L. 135-1 nouveau du code de commerce (LME art. 61-III ; CGI art. 1457-3° modifié ; voir « La taxe professionnelle », *RF* 985 à paraître, § 155) ;
- les vendeurs à domicile non immatriculés au RCS ou au registre spécial des agents commerciaux demeurent affiliés au régime général de la sécurité sociale, en tant que professionnels « assimilés salariés » (c. séc. soc. art. L. 311-3, 20° modifié).

Pour mémoire, le vendeur à domicile peut relever de l'un des trois statuts suivants :

- assimilé salarié s'il n'est inscrit ni au RCS ni au registre spécial des agents commerciaux et n'exerce pas sa profession dans un lien de subordination ;
- non salarié (affiliation au régime social des indépendants) s'il est inscrit à l'un de ces registres ;
- salarié, s'il exerce son activité dans un lien de subordination.

6 Locaux professionnels et d'habitation

Pour faciliter l'activité des commerçants et des professions libérales, la loi aménage le régime des baux professionnels et des baux commerciaux.

Loi 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, p. 12471

L'ESSENTIEL

- Les aménagements au régime des baux commerciaux s'appliquent depuis le 6 août 2008.
- Les professions libérales peuvent, en accord avec le bailleur, conclure un bail commercial pour l'exercice de leur profession.
- Un nouvel indice des loyers commerciaux pourra être retenu pour la révision légale et le plafonnement du loyer renouvelé de locaux affectés à l'exercice de certaines activités à définir par décret.
- Il est mis fin à certaines incertitudes en matière de bail commercial : notamment pour les baux de deux ans, la référence aux usages locaux, le délai de deux ans accordé au preneur pour contester un refus de renouvellement.
- À partir du 1^{er} janvier 2009, les autorisations de changement d'usage seront de la compétence du maire et non plus du préfet. Sous réserve d'autorisation, une activité commerciale pourra être exercée dans une partie du local d'habitation du chef d'entreprise.
- Des mesures sont prises pour favoriser le développement de l'accès au très haut débit et au numérique.

BAUX COMMERCIAUX

Les professionnels sont légalement autorisés à adopter le statut des baux commerciaux

6-1 Depuis le 6 août 2008, le statut des baux commerciaux s'applique au bail d'un local à usage exclusivement professionnel si les parties ont conventionnellement adopté ce régime (LME art. 43 ; c. com. art. L. 145-2, 7^o modifié). Les parties peuvent conventionnellement déroger à l'article 57 A de la loi 86-1290 du 23 décembre 1986 qui instaure un statut particulier et impératif pour les baux professionnels. Bailleur et locataire, exerçant une activité professionnelle, pouvaient, dès avant cette réforme, soumettre leurs rapports locatifs au statut des baux commerciaux. Cette extension conventionnelle soulevait néanmoins des difficultés de coordination entre le ministatut impératif du bail professionnel et celui des baux commerciaux. Un des points délicats était lié à la faculté accordée au locataire professionnel de donner congé à tout moment sous réserve d'un préavis de six mois. Dans un bail commercial, le bailleur est mieux préservé contre cette instabilité dans la mesure où le congé du preneur ne peut intervenir qu'à l'expiration

d'une période triennale si le bail n'a pas supprimé, en tout ou partie, cette possibilité de congé anticipé.

Désormais, la loi autorise expressément les parties à déroger au « ministatut » des baux professionnels en adoptant, d'un commun accord, un bail régi par les dispositions des articles L. 145-1 à L. 145-60 du code de commerce. Ce choix imposera au locataire de renoncer à la faculté de dénoncer le bail à tout moment. En contrepartie, au terme du bail, il aura droit à son renouvellement pour une nouvelle période de neuf ans moyennant un loyer plafonné (par exemple pour un cabinet médical) ou calculé à la valeur locative lorsque les locaux seront à usage exclusif de bureau, ce qui sera souvent le cas. En cas de refus de renouvellement non justifié par une faute, le professionnel aura droit pour des bureaux à une indemnité de déplacement prenant en compte les frais de déménagement et de réaménagement.

Un nouvel indice pour les révisions légales des loyers de certaines activités

► **L'indice des loyers commerciaux reconnu par les textes**

6-2 À partir du 6 août 2008, pour certaines activités commerciales devant être définies par décret, l'indexation des loyers commerciaux peut s'effectuer en fonction de la variation de l'indice trimestriel des loyers commerciaux publié dans des conditions fixées par ce même décret par l'INSEE (LME art. 40 ; c. mon. et fin. art. L. 112-3-9° modifié). Cet indice des loyers commerciaux ainsi défini est, comme l'indice du coût de la construction, réputé en relation avec l'objet d'une convention relative à un immeuble bâti affecté aux activités commerciales qui seront fixées par décret.

Il convient d'attendre la parution du décret afin de connaître les secteurs d'activité commerciale qui pourront adopter cet indice publié par l'INSEE.

L'indice des loyers commerciaux est le fruit de négociations entre certaines fédérations de bailleurs et locataires appartenant notamment au domaine du commerce de détail. Cet indice, dont l'objet est de limiter la hausse des loyers commerciaux, intègre trois composantes :

- l'indice des prix à la consommation pour 50 % ;
- l'indice du coût de la construction pour 25 % ;
- l'indice du chiffre d'affaires du commerce de détail pour 25 %.

Selon les projections opérées, l'application de cet indice au deuxième trimestre 2007 aurait conduit à une limitation des loyers commerciaux à 2,7 % au lieu de 5,05 % pour une indexation selon l'indice trimestriel du coût de la construction. Dans le débat qui ne manquera pas de naître entre bailleurs et locataires des secteurs concernés, il faut garder à l'esprit les points suivants :

- d'une part, l'évaluation des locaux commerciaux dépend pour l'essentiel du critère de rentabilité ;
- d'autre part, des loyers qui évoluent plus vite que le chiffre d'affaires peuvent conduire à un dépôt de bilan et à une procédure de sauvegarde ou de redressement préjudiciable au bailleur.

► **Un indice pouvant être choisi pour les révisions légales et le plafonnement des loyers renouvelés**

6-3 Pour les révisions triennales dites « légales » des loyers commerciaux, les parties pourront, pour les secteurs devant être définis par décret, retenir l'indice

des loyers commerciaux comme mode d'indexation légale en lieu et place de l'indice trimestriel du coût de la construction (LME art. 47-I-2° ; c. com. art. L. 145-38 modifié). Cette option devra être expresse ; elle pourra résulter d'une clause du bail ou d'un avenant. Dans le silence des parties, c'est l'indice trimestriel du coût de la construction qui s'appliquera.

Selon le dispositif applicable aux révisions légales, sauf à démontrer une modification matérielle des facteurs locaux de commercialité ayant entraîné par elle-même une variation de plus de 10 % de la valeur locative, la majoration ou la diminution du loyer consécutive à une révision triennale ne peut excéder l'indice des loyers commerciaux si telle est l'option retenue.

► Un indice de plafonnement pour les loyers renouvelés

6-4 Les parties peuvent opter pour l'indice trimestriel des loyers commerciaux, pour le plafonnement du loyer du bail à renouveler (LME art. 47-I-1° ; c. com. art. L. 145-34). Si cet indice s'applique, le loyer renouvelé d'un bail de neuf ans sera plafonné en fonction de l'évolution de cet indice pendant sa durée effective si elle n'excède pas douze ans. Ce plafonnement ne s'appliquera pas dans les cas prévus par le code de commerce : modification notable des éléments déterminant la valeur locative, baux d'une durée effective supérieure à douze ans, locaux à usage exclusif de bureau, locaux monovalents.

Plusieurs baux pendant la période de deux ans

6-5 Les parties peuvent conclure un bail dit « de courte durée » dérogeant au statut des baux commerciaux à la condition que celle-ci ne soit pas supérieure à deux ans (LME art. 44 ; c. com. art. L. 145-5 modifié). Ce texte est modifié afin de permettre la succession de baux de courte durée dans la limite de deux ans. Le nouveau texte précise expressément que la durée totale du bail ou des baux successifs ne doit pas être supérieure à deux ans. Cette possibilité est ouverte depuis le 6 août 2008. À l'expiration de la durée de deux ans attachée à un seul bail ou à des baux successifs, le locataire doit partir, à défaut il continuera à s'opérer un nouveau bail soumis en tout point au statut des baux commerciaux. Toutefois, le locataire ayant acquis ce droit au statut pourra, en l'état de la jurisprudence, y renoncer.

→ **EXEMPLE** Bailleur et locataire peuvent conclure par exemple :

- huit baux successifs de trois mois chacun ;
- quatre baux de six mois ;
- deux de douze mois chacun ;
- un bail de dix-huit mois et un de quatre mois.

Un seul indivisaire inscrit au registre du commerce et des sociétés

6-6 Depuis le 6 août 2008 (LME art. 42 ; c. com. art. L. 145-1, III nouveau) :

- si le bail est consenti à plusieurs preneurs ou indivisaires, l'exploitant du fonds de commerce ou du fonds artisanal bénéficie du statut des baux commerciaux, même en l'absence d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers de ses copreneurs ou indivisaires non exploitants de ce fonds ;
- en cas de décès du titulaire du bail, ces mêmes dispositions s'appliquent à ses héritiers ou ayants droit qui, bien que n'exploitant pas le fonds de commerce

ou le fonds artisanal, demandent le maintien de l'immatriculation de leur ayant cause pour les besoins de la succession.

La jurisprudence rendue avant cette modification considérait que le défaut d'immatriculation de l'un des cotitulaires du bail prive l'ensemble des preneurs du bénéfice du statut, sauf si les copreneurs sont des époux communs en biens ou des héritiers indivis. Désormais le bénéfice du statut sera acquis dès lors que le cotitulaire du bail exploitant sera inscrit sans avoir à rechercher l'origine conventionnelle, successorale ou matrimoniale de l'indivision. Quant aux héritiers de l'exploitant, ils devront demander le maintien de l'inscription du chef d'entreprise décédé afin de pouvoir revendiquer le bénéfice du statut. Pour ce faire, ils déclareront au registre le décès de la personne immatriculée avec déclaration de maintien provisoire, pendant un délai maximal d'un an, de l'immatriculation conformément à l'article R. 123-46, 6° du code de commerce.

La fin des usages locaux

6-7 Le dispositif applicable au statut des baux commerciaux comportait notamment pour les congés ou les demandes de renouvellement des références aux usages locaux. Ainsi les échéances pouvaient être différentes selon la situation géographique du fonds : à Marseille, le congé, pour être valable, devait être donné avant Pâques et pour la Saint-Michel fixée le 29 septembre. Les références aux usages locaux sont remplacées, dans les différents textes, par le premier jour du trimestre civil.

À compter du 6 août 2008, le bail renouvelé, suite à une demande de renouvellement faite par le preneur après le terme, prendra effet le premier jour du trimestre civil suivant cette demande (LME art. 45-4° ; c. com. art. L. 145-12, al. 3 modifié).

S'agissant du congé mettant fin au bail et à sa tacite reconduction, le législateur a retenu une autre référence. En effet, par dérogation aux dispositions du code civil sur le louage, les baux commerciaux ne cessent que par l'effet d'un congé donné pour le dernier jour du trimestre civil et au moins six mois à l'avance (LME art. 45-2° ; c. com. art. L. 145-9, al. 1 modifié, applicable depuis le 6 août 2008). On peut s'interroger sur les motifs ayant conduit à retenir le dernier jour du trimestre civil. En effet, le congé d'un bail en cours doit être donné pour le terme contractuel et au moins six mois avant. Dès lors, comment concilier le terme contractuel pouvant se positionner tout au long d'un trimestre et le dernier jour du trimestre civil ? À cet égard, l'article L. 145-12 du code de commerce continue à préciser que le nouveau bail prend effet à compter de la date d'expiration du bail précédent, faisant présumer une expiration pour le terme contractuel.

Délai de restitution des locaux suite à une procédure d'éviction

6-8 À partir du 6 août 2008, en cas d'éviction du locataire, les lieux doivent être remis au bailleur à l'expiration d'un délai de trois mois suivant la date du versement de l'indemnité d'éviction au locataire lui-même ou de la notification du versement de l'indemnité à un séquestre (LME art. 46 ; c. com. art. L. 145-29 modifié). L'ancien texte faisait référence au premier jour du terme d'usage rendant difficile son interprétation.

Rappelons que le locataire qui a reçu un congé avec refus de renouvellement a droit au maintien dans les lieux jusqu'au paiement de l'indemnité d'éviction (c. com art. L. 225-28) mais qu'il peut décider de quitter les lieux à tout moment sauf stipulation contraire du bail.

Une prescription remplace une forclusion

6-9 Le locataire qui entend contester un congé ou demander le paiement d'une indemnité d'éviction doit le faire dans un délai de deux ans. Les textes précisaient qu'à défaut d'agir dans ce délai il était forclus. En conséquence, passé le délai, il ne pouvait plus agir ni opposer une cause de suspension ou d'interruption du délai.

Désormais, le locataire doit toujours agir dans le délai de deux ans ; mais ce délai est celui de la prescription en matière de baux commerciaux et il peut être interrompu ou suspendu (LME art. 45-2° ; c. com. art. L. 145-9, dernier al. et L. 145-10 dernier al. modifiés). Devant la sévérité de cette sanction, la Cour de cassation avait limité les cas de forclusion ; celle-ci ne s'appliquait notamment pas aux congés refusant le renouvellement avec offre d'indemnité d'éviction. Le retour aux règles générales de la prescription biennale des baux commerciaux devrait entraîner l'extinction de l'action du preneur en fixation et le paiement de l'indemnité engagée plus de deux ans après la date d'effet du congé. Ce locataire, à défaut de fixation de l'indemnité dans le délai de deux ans, pourrait être confronté à une mesure d'expulsion. Pour sa défense, il pourrait invoquer les dispositions de l'article L. 145-28 du code de commerce selon lesquelles : « Aucun locataire pouvant prétendre à une indemnité d'éviction ne peut être obligé de quitter les lieux avant de l'avoir reçue. »

Dans l'attente de nouvelles décisions en ce domaine, le preneur destinataire d'un congé avec offre ou refus de renouvellement agira en justice avant l'expiration du délai de deux ans à défaut d'un accord exprès avec son bailleur sur les conditions du renouvellement ou de son indemnisation.

BAUX RURAUX ET PRÉEMPTION DES COMMUNES

Loyer des locaux d'habitation inclus dans un bail rural

6-10 Les loyers des bâtiments d'habitation compris dans un bail à ferme sont indexés chaque année selon la variation du nouvel indice de référence des loyers issu de la loi du 8 février 2008 pour le pouvoir d'achat (LME art. 41 ; c. rur. art. L. 411-11).

Avant l'entrée en vigueur de cette loi, ces baux d'habitation étaient indexés en fonction de l'évolution de l'indice du coût de la construction. Une nouvelle précision est insérée dans la loi du 8 février 2008 selon laquelle le nouvel indice de référence des loyers s'applique aux baux conclus avant le 10 février 2008 (date d'entrée en vigueur de cet indice) en lieu et place de l'indice du coût de la construction (LME art. 41 ; loi 2008-111 du 8 février 2008, art. 9-III bis nouveau).

Droit de préemption des communes

6-11 À l'intérieur d'un périmètre de sauvegarde du commerce et de l'artisanat de proximité délimité par arrêté municipal, les cessions de fonds de commerce ou artisanaux ou de baux commerciaux sont assujetties à un droit de préemption. Ce droit est étendu aux cessions de terrains portant ou destinés à porter des commerces d'une surface de vente comprise entre 300 et 1 000 mètres carrés (LME art. 100 ; c. urb. art. L. 214-1). À défaut de précision, cette extension du droit de préemption des communes est entrée en vigueur le 6 août mais les modalités pratiques prévues par les articles R. 214-1 et suivants du code de l'urbanisme devraient être adaptées afin de tenir compte de ces nouveaux biens préemptables.

CHANGEMENT D'USAGE

Transfert de compétences au maire

6-12 À compter du 1^{er} janvier 2009, la compétence de délivrance des autorisations de changement d'usage est transférée des préfets vers les maires ou, à Paris, Lyon et Marseille, les maires d'arrondissement.

Une délibération du conseil municipal fixera les conditions dans lesquelles sont délivrées les autorisations et déterminera les compensations par quartier et, le cas échéant, par arrondissement, au regard des objectifs de mixité sociale, en fonction notamment des caractéristiques des marchés de locaux d'habitation et de la nécessité de ne pas aggraver la pénurie de logements (LME art. 13-IV ; c. constr. et hab. art. L. 631-7 modifié).

- **Précision sur l'entrée en vigueur.** Ce dispositif et toutes les modifications visées ci-après concernant le changement d'usage sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2009 sous réserve de l'entrée en vigueur des dispositions, relevant de la loi de finances, prévoyant la compensation des charges assumées par les communes du fait du transfert de compétences prévu par la loi de modernisation de l'économie.

- **Prescription.** L'article L. 631-7 modifié par la loi LME fait toujours référence à la prescription trentenaire de l'ancien article 2262 du code civil pour la déclarer inapplicable ; la prescription des actions personnelles et mobilières est désormais de cinq ans (c. civ. art. 2224 ; voir FH 3258-1).

Exercice sous autorisation d'une activité commerciale dans un local d'habitation

6-13 Dès lors qu'aucune stipulation contractuelle prévue dans le bail ou le règlement de copropriété ne s'y oppose, le maire peut autoriser, dans une partie d'un local d'habitation utilisé par le demandeur comme sa résidence principale, l'exercice d'une activité professionnelle y compris commerciale, pourvu qu'elle n'engendre ni nuisance, ni danger pour le voisinage et qu'elle ne conduise à aucun désordre pour le bâti.

Le bail d'habitation de cette résidence principale n'est pas soumis au statut des baux commerciaux et ne peut être un élément constitutif du fonds de commerce (LME art. 13-V ; c. constr. et hab. art. L. 631-7-2 modifié).

Cette dérogation sous condition de délivrance d'une autorisation administrative existait déjà mais elle visait le cas des professions libérales afin de les autoriser à exercer leur activité dans leur habitation. À compter du 1^{er} janvier 2009, elle sera étendue à l'exercice d'une activité commerciale dans le local d'habitation sous la réserve d'usage que cette activité n'occasionne aucun trouble et qu'elle ne soit pas interdite dans le bail ou le règlement de copropriété. Cette autorisation sera personnelle. Le texte a pour vocation première de permettre à un entrepreneur individuel d'exercer, sous réserve d'obtenir au préalable une autorisation du maire, une activité de type commercial dans une partie de son local d'habitation, telle que de la vente à distance. Le texte ne précisant pas que l'activité doit être exercée à titre personnel, ce dispositif pourrait bénéficier aux dirigeants de société désirant maintenir le siège social en leur domicile au-delà de la période de tolérance de cinq ans. On notera toutefois que le texte n'envisage pas expressément ce cas. Il appartiendra au maire compétent pour délivrer l'autorisation de statuer.

Activité de télétravail ou de commerce électronique. Une autre dérogation est actuellement prévue, sans la conditionner à autorisation, pour une utilisation partielle d'une résidence principale pour mener une activité professionnelle, y compris commerciale, dès lors que l'activité considérée ne conduit à y recevoir ni clientèle ni marchandises (LME art. 13-VI ; c. constr. et hab. art. L. 631-7-3 modifié) ; il s'agit essentiellement d'autoriser le télétravail ou le commerce électronique. Le texte est légèrement remanié, à compter du 1^{er} janvier 2009, afin d'introduire la réserve liée aux stipulations du bail ou du règlement de copropriété pouvant s'opposer à l'exercice d'une telle activité ; son application est prévue pour les logements appartenant aux organismes d'habitation à loyer modéré. Pour ce dispositif, il convient d'observer que le législateur a expressément prévu son application aux représentants de personnes morales.

Les locaux situés au rez-de-chaussée

6-14 Dès lors qu'aucune stipulation contractuelle prévue dans le bail ou le règlement de copropriété ne s'y oppose, l'exercice d'une activité professionnelle, y compris commerciale, est autorisé, sans demande en mairie, dans une partie d'un local d'habitation situé au rez-de-chaussée lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- l'activité considérée ne peut être exercée que par le ou les occupants ayant leur résidence principale dans ce local ; cette condition subordonnant l'exercice de l'activité par l'occupant ne peut être remplie pour les dirigeants de société ;
- l'activité ne doit engendrer ni nuisance, ni danger pour le voisinage et ne doit conduire à aucun désordre pour le bâti.

Le bail d'habitation de cette résidence principale n'est pas soumis au statut des baux commerciaux et ne peut être un élément constitutif du fonds de commerce (LME art. 13-VII ; c. constr. et hab. art. L. 631-7-4 nouveau). Cette dérogation pour les locaux en rez-de-chaussée s'appliquera à compter du 1^{er} janvier 2009, elle ne nécessite pour les entrepreneurs individuels aucune demande en mairie.

HLM. Des règles spéciales sont prévues pour les locaux appartenant aux organismes d'habitation à loyer modéré (c. constr. hab. art. L. 631-7-5).

DÉVELOPPEMENT DE L'ACCÈS AU TRÈS HAUT DÉBIT

Logements neufs

6-15 Les immeubles neufs groupant plusieurs logements ou locaux professionnels et dont le permis de construire sera délivré après le 1^{er} janvier 2010 (2011 si plus de 25 locaux) doivent être pourvus des lignes de communications électroniques à très haut débit en fibre optique nécessaires à la desserte de chacun des locaux par un réseau de communications électroniques à très haut débit en fibre optique ouvert au public (LME art. 109-VII ; c. constr. et hab. art. L. 111-5-1, al. nouveaux).

Fibre optique pour tous dans les immeubles d'habitation ou à usage mixte

6-16 Pour permettre une généralisation du précâblage en fibre optique, différentes mesures sont prévues, à savoir (LME art. 109) :

- l'inscription de droit à l'ordre du jour des assemblées de copropriété des propositions émanant d'un opérateur de communication d'installer, à ses frais, des lignes électroniques à très haut débit en vue de permettre la desserte à l'ensem-

ble des occupants de l'immeuble de l'accès au très haut débit dans le respect des dispositions du code des postes et des communications électroniques ; la décision d'accepter cette proposition est acquise à la majorité des voix exprimées des copropriétaires présents ou représentés (loi 65-557 du 10 juillet 1965 sur la copropriété, art. 24-2 nouveau) ;

- l'impossibilité, pour un bailleur, de s'opposer sans motif sérieux et légitime au raccordement, ou à l'installation, à un réseau de communications électroniques à très haut débit en fibre optique ouvert au public, aux frais d'un ou de plusieurs locataires. Constitue notamment un motif légitime d'opposition au raccordement demandé la préexistence de lignes de communications électroniques permettant de répondre aux besoins du demandeur (loi 66-457 du 2 juillet 1966 relative à l'installation d'antennes, art. 1^{er}-II nouveau) ;

- les relations entre les opérateurs des lignes en fibre optique et le syndicat des copropriétaires font l'objet d'une convention prévoyant notamment que les opérations d'installation, d'entretien et de remplacement des lignes se font aux frais de l'opérateur. Elle fixe la date de fin des travaux d'installation, qui doivent s'achever dans les six mois à compter de la signature de la convention (c. postes et communications électroniques art. L. 33-6 nouveau). Cette convention ne pourrait pas subordonner l'installation à une contrepartie financière ou à la fourniture de services autres que de communications électroniques.



Groupe
Revue Fiduciaire

PRESSE | ÉDITION | FORMATION | LOGICIELS

JOURNÉE D'ÉTUDE

TRANSMISSION D'ENTREPRISE
Stratégies fiscales et financières

MERCREDI 1^{er} OCTOBRE 2008
Maison de l'Amérique Latine, Paris

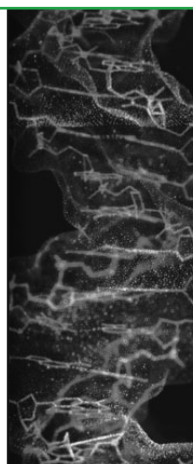
SOUS LA DIRECTION SCIENTIFIQUE DE :
Jean-François PESTUREAU, Expert-comptable.

www.grouperf.com/conferences



FUSACQ
Générateur d'opportunités

Renseignements
TÉL : 01.47.70.72.95
E-MAIL : jese@grouperf.com



7 Mesures sociales

Indépendamment des mesures prises dans le cadre d'autres réformes détaillées par ailleurs (régime micro social, par exemple), la loi de modernisation réforme d'autres points relatifs aux cotisations. Certaines des nouvelles règles concernent les employeurs de personnel salarié, d'autres les travailleurs non salariés.

Loi 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, p. 12471

L'ESSENTIEL

- Plusieurs mesures visent à lisser l'impact du franchissement de certains seuils d'effectif, en vue soit de limiter l'impact de nouvelles charges patronales (participation formation, FNAL), soit de conserver pendant quelques années des avantages réservés aux petites entreprises (réduction Fillon, loi TEPA, contrat d'apprentissage).
- La plupart de ces dispositifs de lissage sont expérimentaux, pour les entreprises qui atteindront ou franchiront les seuils en cause en 2008, 2009 ou 2010.
- Les procédures de rescrit seront prochainement généralisées en matière sociale, avec notamment l'extension du rescrit déjà existant pour les employeurs du régime général et la mise en place d'un nouveau rescrit pour les travailleurs indépendants (1^{er} janvier et 1^{er} juillet 2009).
- La TACA va changer de nom, pour devenir la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) au 1^{er} janvier 2009. Elle est élargie à de nouveaux établissements, et son barème est modifié.
- La déclaration commune des revenus non salariés sera supprimée à l'horizon 2010 ou 2011. Les éléments déclaratifs seront alors transmis par l'administration fiscale aux organismes sociaux, sauf cas particuliers.

LIMITATION DE CERTAINS EFFETS DE SEUIL

Pour minorer l'impact de certaines charges patronales

► Participation à la formation professionnelle (seuil de 20 salariés)

7-1 Seuil de 20 salariés atteint ou dépassé en 2008, 2009 ou 2010

Les entreprises de 10 à moins de 20 salariés sont soumises au versement d'une part minimale pour la participation à la formation professionnelle de 1,05 % du montant des rémunérations versées au cours de l'année (c. trav. art. L. 6331-14). Lorsque le seuil de 20 salariés est atteint ou dépassé, il existe un dispositif de lissage sur 3 ans : **sauf cas particuliers** (voir « Les cotisations sociales de l'entreprise », RF 981, § 1327 et « Élaborer un plan de formation », RF 2008-2, § 1339), le relèvement du taux est progressif, le taux « normal » de 1,60 % ne devenant applicable que la 3^e année (voir RF 981, § 1326 et RF 2008-2, § 1338).

Les entreprises qui atteignent ou dépassent le seuil de 20 salariés au titre de 2008, 2009 ou 2010 bénéficient dorénavant d'un dispositif de lissage étalé sur une période plus longue (7 ans au lieu de 3).

En effet, ces employeurs restent soumis l'année du dépassement ainsi que les 2 années suivantes au taux de 1,05 %, puis sont assujettis, pour les 4^e, 5^e et

6^e années, à la participation incombant aux employeurs d'au moins 20 salariés, minorés d'un pourcentage dégressif à déterminer par décret, pour atteindre le taux normal uniquement la 7^e année (LME art. 48-I).

- **EN PRATIQUE** Une entreprise qui franchira le seuil de 20 salariés attendra 7 ans avant d'être assujettie au taux normal correspondant à son effectif.

7-2 Entreprises atteignant le seuil de 10 puis de 20 salariés

Sauf cas particuliers (voir RF 981, § 1327 et RF 2008-2, § 1339), les entreprises atteignant ou franchissant le seuil de 10 salariés peuvent bénéficier d'un dispositif de lissage étalé sur 6 ans : maintien du taux de 0,55 % prévu pour les entreprises de moins de 10 salariés pour l'année du franchissement du seuil et les 2 suivantes, puis relèvement progressif pour atteindre, la 6^e année, le taux normal de 1,05 % applicable aux employeurs de 10 à moins de 20 salariés (voir RF 981, § 1325 et RF 2008-2, § 1337). Sur ce point, il n'y a pas de changement.

Désormais, les entreprises qui atteignent un effectif de 20 salariés pendant la période durant laquelle elles bénéficient de ce dispositif de lissage au titre d'un franchissement du seuil de 10 salariés en 2008, 2009 et 2010 se voient appliquer, à compter de l'année du franchissement de ce seuil de 20 salariés, le dispositif de lissage expérimental sur 7 ans (voir § 7-1 ; LME art. 48-III).

Quant aux employeurs qui atteignent ou dépassent au titre de la même année (à notre sens en 2008, 2009 ou 2010, bien que ce ne soit pas expressément précisé par la loi) le seuil de 10, puis celui de 20 salariés, ceux-ci se voient appliquer le dispositif de lissage prévu en cas de franchissement des 20 salariés (LME art. 48-II).

► FNAL à 0,40 % : seuil de 20 salariés atteint en 2008, 2009 ou 2010

- 7-3 La contribution supplémentaire au FNAL de 0,40 % sur la totalité des salaires est applicable aux employeurs occupant 20 salariés et plus (c. séc. soc. art. L. 834-1 ; voir RF 981, § 1132). La règle de principe veut que ce seuil se vérifie au 31 décembre : en cas de franchissement, l'entreprise est redevable du FNAL à partir du 1^{er} avril suivant.

Par exception à ce principe (LME art. 48-VI), les employeurs qui, en raison de l'accroissement de leur effectif, atteignent ou dépassent, au titre de 2008, 2009 ou 2010, pour la première fois le seuil 20 salariés sont dispensés pendant 3 ans du versement de cette contribution supplémentaire. Par la suite, un assujettissement progressif intervient, la contribution étant progressivement appelée sur 3 autres années (0,10 % la 4^e année, 0,20 % la 5^e année, 0,30 % la 6^e année) avant d'être due au taux normal de 0,40 % la 7^e année.

- **EXEMPLE** Si une entreprise dépasse le seuil de 20 salariés au 31 décembre 2008 (et en supposant qu'elle ne redescende plus en dessous de ce seuil par la suite), elle sera dispensée du FNAL de 0,40 % pendant 3 ans, du 1^{er} avril 2009 au 31 mars 2012. Par la suite, elle sera redevable du FNAL :
- au taux de 0,10 % du 1^{er} avril 2012 au 31 mars 2013,
 - au taux de 0,20 % du 1^{er} avril 2013 au 31 mars 2014,
 - au taux de 0,30 % du 1^{er} avril 2014 au 31 mars 2015,
 - au taux de 0,40 % à partir du 1^{er} avril 2015.

► Versement transport : neutralisation des effets de seuil élargie

- 7-4 Lorsqu'une entreprise franchit le seuil d'assujettissement au versement de transport dans des zones où cette contribution est applicable, elle bénéficie d'une dispense totale de contribution pendant 3 ans, puis d'un assujettissement progressif pendant 3 autres années (25 % du taux normal la 4^e année, 50 % la

5^e année, 75 % la 6^e année), avant l'assujettissement au taux normal la 7^e année (c. gén. collect. terr. art. L. 2333-64 et L. 2531-2 ; voir *RF* 981, §§ 1117 et 1118).

Jusqu'à présent, ce lissage ne pouvait pas s'appliquer lorsque l'accroissement de l'effectif résultait de la reprise ou de l'absorption d'une entreprise ayant employé 10 salariés ou plus au cours de l'une des 3 années précédentes : dans cette hypothèse, le versement était immédiatement dû au taux normal (voir *RF* 981, § 1119). Cette restriction est levée depuis le 6 août 2008 (date d'entrée en vigueur de la loi de modernisation de l'économie) : ces entreprises pourront, comme les autres, bénéficier du dispositif d'assujettissement progressif (LME art. 48-VII).

➔ **ATTENTION** Cette mesure se veut définitive, à l'inverse des autres mesures relatives au lissage des effets de seuil, qui sont liées au franchissement de certains seuils en 2008, 2009 ou 2010.

Pour conserver des avantages prévus pour les « petites entreprises »

▶ **Contrat d'apprentissage : seuil de 11 salariés atteint en 2008, 2009 ou 2010**

7-5 Les employeurs de moins de 11 salariés au 31 décembre de l'année précédant la conclusion du contrat d'apprentissage (c. trav. art. L. 6243-2) bénéficient d'une exonération totale des cotisations sociales patronales et salariales d'origine légale et conventionnelle, dues sur les salaires versés aux apprentis, à l'exception de la cotisation « accidents du travail » qui est due pour tous les contrats signés depuis le 1^{er} janvier 2007 (voir *RF* 981, § 1855 et *RF* 984, § 520).

Ce régime continue de s'appliquer aux entreprises dont l'effectif vient à dépasser pour la première fois, au titre de l'année 2008, 2009 ou 2010, le seuil de 11 salariés. Cette neutralisation de l'effet de seuil vaut pour l'année de franchissement ainsi que pour les deux années suivantes (LME art. 48-III).

➔ **EXEMPLE** Une entreprise dont l'effectif au 31 décembre 2007 est de 10 salariés a embauché un apprenti en 2008. Jusqu'à l'expiration du contrat d'apprentissage, la rémunération de ce salarié est exonérée de l'ensemble des cotisations salariales et patronales d'origine légale et conventionnelle, à l'exception de la cotisation « accidents du travail ».

Au 31 décembre 2008, l'effectif est de 12 salariés et l'entreprise n'est plus inscrite au répertoire des métiers. Au 1^{er} septembre 2009, l'employeur embauche un second apprenti : l'employeur pourra bénéficier pendant 3 ans du même régime d'exonération sur la rémunération versée à cet apprenti (soit du 1^{er} septembre 2009 au 31 août 2011, à s'en tenir aux informations diffusées par le site Internet www.urssaf.fr). Sans cela, l'employeur aurait dû s'acquitter de certaines charges patronales sur la base des assiettes forfaitaires (pour l'essentiel, FNAL, contribution solidarité autonomie, versement de transport, assurance chômage et AGS, retraite complémentaire et AGFF).

▶ **Réduction Fillon : seuil de 19 salariés dépassé en 2008, 2009 ou 2010**

7-6 La réduction de cotisations Fillon est calculée en fonction d'une formule de calcul qui varie selon que l'entreprise dépasse ou non le seuil de 19 salariés. En effet, le coefficient maximal est de 0,281 pour les entreprises de 1 à 19 salariés et de 0,260 pour les autres (c. séc. soc. art. L. 241-13 ; voir *RF* 981, § 1812).

Désormais, le coefficient maximal de la réduction applicable aux entreprises de 1 à 19 salariés est maintenu à 0,281 pendant 3 ans pour les employeurs dont l'effectif dépasse pour la première fois le seuil de 19 salariés, au titre de l'année 2008, 2009 ou 2010 (LME art. 48-IV).

→ **EXEMPLE** Une entreprise dont l'effectif au 31 décembre 2007 est de 19 salariés applique le coefficient majoré de la réduction Fillon en 2008. Au 31 décembre 2008, cette entreprise compte 20 salariés. L'employeur pourra continuer à appliquer la réduction Fillon majorée à compter du 1^{er} janvier 2009 et jusqu'au 31 décembre 2011.

► **Déduction forfaitaire de cotisations patronales TEPA : seuil de 20 salariés dépassé en 2008, 2009 ou 2010**

7-7 La loi TEPA permet aux entreprises dont l'effectif va jusqu'à 20 salariés de bénéficier, sous certaines conditions, d'une déduction forfaitaire de cotisations patronales majorée : son montant est de 1,50 € par heure supplémentaire défiscalisée, contre 0,50 € pour les entreprises de plus de 20 salariés (c. séc. soc. art. L. 241-18 ; voir RF 981, § 1771 et RF 984, § 1109).

Cette majoration de la déduction forfaitaire continue de s'appliquer pendant 3 ans aux entreprises dont l'effectif vient pour la première fois à dépasser 20 salariés au titre de l'année 2008, 2009 ou 2010 (LME art. 48-V).

→ **EXEMPLE** Une entreprise dont l'effectif au 31 décembre 2007 est de 20 salariés applique le montant de 1,50 € au titre de la déduction forfaitaire de cotisations patronales en 2008 (en supposant qu'elle remplit les conditions de fond requises). Au 31 décembre 2008, cette entreprise compte 21 salariés. Sous réserve de remplir les conditions de fond requises par la loi TEPA, l'employeur pourra continuer à appliquer une déduction de 1,50 € pour chaque heure supplémentaire défiscalisée à compter du 1^{er} janvier 2009 et jusqu'au 31 décembre 2011.

PROCÉDURES DE RESCRIT : DE NOUVEAUX DROITS

Élargissement du rescrit social des employeurs du régime général

► **1^{er} janvier 2009 : extension du rescrit social**

7-8 La procédure de rescrit social sera étendue, à partir du 1^{er} janvier 2009, à la quasi-totalité des points délicats de la législation de sécurité sociale (LME art. 5 ; c. séc. soc. art. L. 243-6-3 modifié).

Cette procédure, rappelons-le, permet à un employeur (ou à un futur employeur) de connaître la position de l'administration sur la façon dont il applique certains dispositifs et, sauf changement pour l'avenir, de ne pas être redressé sur les points en question examinés (voir « Les cotisations sociales de l'entreprise », RF 981, § 2458).

Actuellement, le rescrit concerne les avantages en nature et les frais professionnels, les exonérations de cotisations limitées à une zone géographique (ce qui vise les exonérations attachées aux zones franches urbaines, zones de redynamisation urbaine et zones de redynamisation rurale) ainsi que les contributions de retraite et de prévoyance (voir RF 981, § 2460).

À partir du 1^{er} janvier 2009, le rescrit portera sur les 4 séries de mesures suivantes (voir §§ 7-9 à 7-12), qui englobent les actuelles.

► **Toutes les exonérations de cotisations de sécurité sociale**

7-9 Le rescrit pourra être utilisé pour toutes les mesures relatives à des exonérations de cotisations de sécurité sociale.

Dernière cette formule générique, on trouve par exemple, en l'état actuel (rapp. Sén. n° 413, p. 72), outre les exonérations de cotisations limitées à une zone géographique :

- les dispositifs généraux d'allègement de cotisations sociales (la « réduction Fillon ») ;

- la déduction de cotisations patronales et la réduction de cotisations salariales liées aux heures supplémentaires (loi TEPA) ;
- les exonérations en cas de rachats de jours de RTT et l'exonération des cotisations de sécurité sociale liée à la conversion en argent du repos compensateur de remplacement du paiement des heures supplémentaires (loi « pouvoir d'achat ») ;
- les exonérations attachées à certains contrats aidés (apprentissage, contrat de professionnalisation, contrat d'accompagnement dans l'emploi, contrat d'avenir, etc.) ;
- les exonérations ciblées sur des secteurs d'activité particuliers, dès lors qu'elles ne font pas l'objet d'un rescrit fiscal.

► Des contributions spécifiques

7-10 Le rescrit pourra être utilisé pour les « contributions des employeurs mentionnées au chapitre VII du titre III du livre I^{er} du code de la sécurité sociale ».

En pratique, sont visées, en l'état actuel (rapp. Sén. n° 413, p. 72) :

- la taxe sur les contributions patronales de prévoyance complémentaire (voir *RF* 981, § 1450) ;
- la contribution sur les abondements des employeurs PERCO (voir *RF* 981, § 878 et *RF* 2007-3, § 943), à savoir la contribution de 8,20 % sur la fraction d'abondement dépassant 2 300 € ;
- la contribution patronale sur les avantages de préretraite d'entreprise (voir *RF* 981, § 1500) ;
- la contribution patronale sur les régimes de retraite à prestations définies (voir *RF* 981, § 1520) ;
- la contribution patronale sur les indemnités de mise à la retraite (voir *RF* 981, § 493) ;
- les contributions patronales et salariales sur les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions et sur les attributions d'actions gratuites (voir *RF* 981, §§ 899, 906 et 907) ;
- la contribution assise sur les contrats d'assurance en matière de circulation de véhicules terrestres à moteur.

► Les « exemptions d'assiette »

7-11 Le rescrit pourra être utilisé pour « les exemptions d'assiette mentionnées à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale ». Il s'agit de sommes qui ne sont pas soumises à cotisations de sécurité sociale, juridiquement, non pas en raison d'une exonération, mais d'une exemption.

En pratique, cette catégorie vise, par exemple, l'exclusion de l'assiette des cotisations de sécurité sociale (rapp. Sén. n° 413, p. 72) :

- des contributions de retraite complémentaires (ARRCO, AGIRC, retraite supplémentaire, notamment) (voir *RF* 981, § 350) ;
- des contributions de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire, dans la limite des plafonds réglementaires (voir *RF* 981, § 363) ;
- des attributions gratuites d'options de souscription ou d'achats d'actions et des attributions d'actions gratuites effectuées conformément aux dispositions des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce (rapp. Sén. n° 413, p. 72).

► Les avantages en nature et les frais professionnels

7-12 Le rescrit pourra être utilisé pour les avantages en nature et les frais professionnels. Sur ce point, il n'y a pas de nouveauté.

► Procédure du rescrit social : rappels des points essentiels

7-13 L'employeur doit faire sa demande par lettre recommandée avec accusé de réception (ou dépôt contre décharge). L'URSSAF a 4 mois pour lui répondre, faute de quoi la situation présentée est considérée comme valable (décision implicite).

Rappelons que la décision n'est applicable qu'au seul demandeur et est opposable pour l'avenir uniquement à l'organisme qui l'a prononcée.

La décision (implicite ou explicite) ne peut pas être remise en cause tant que la législation ne change pas ou que l'URSSAF elle-même ne modifie pas explicitement sa position pour l'avenir. Une telle situation est, d'ailleurs, soumise à recours devant la commission de recours amiable ou à l'arbitrage de l'ACOSS.

→ **ATTENTION** *L'employeur ne peut pas user de la procédure de rescrit social s'il fait l'objet d'une procédure de contrôle.*

1^{er} juillet 2009 : un rescrit social pour les « indépendants »

► Interrogations sur les exonérations de cotisations et conditions d'affiliation

7-14 À l'instar de l'employeur du régime général, le travailleur indépendant (cotisant ou futur cotisant) va pouvoir bénéficier, mais à partir du 1^{er} juillet 2009 seulement, d'une procédure de rescrit social (LME art. 5-I et 5-IV ; c. séc. soc. art. L. 133-6-9 et L. 133-6-10 nouveaux).

Cette procédure de rescrit ne remet pas en cause la procédure d'interrogation de l'URSSAF quant au caractère salarié ou non d'une activité (voir « La protection sociale des non-salariés », RF 2008-3 à paraître, § 7).

Cette procédure lui permettra d'obtenir du régime social des indépendants (RSI) qu'il se prononce, de façon explicite, sur toute demande ayant pour objet de connaître l'application à sa situation de la législation relative :

- aux exonérations de cotisations de sécurité sociale, dues à titre personnel ;
- aux conditions d'affiliation au régime social des indépendants, étant toutefois précisé que les professionnels libéraux s'adressent à leur caisse de retraite pour le risque vieillesse (c. séc. soc. art. L. 133-6-9 nouveau, al. 1).

Pourront notamment faire l'objet d'une demande de rescrit, au titre des exonérations de cotisations : l'exonération de cotisations « ACCRE », le plafonnement des cotisations et contributions de sécurité sociale dues par les travailleurs indépendants relevant du régime fiscal de la microentreprise, le régime de déclaration et de versement trimestriel simplifié des cotisations et contributions de sécurité sociale (rapp. Sén. n° 413, p. 73).

► Interrogations sur l'affiliation à la retraite des libéraux

7-15 En matière de retraite, les professionnels libéraux pourront se tourner vers la CNBF (caisse de retraite des avocats libéraux) ou la CNAVPL (caisse de retraite des autres professionnels libéraux) pour qu'elles se prononcent sur leur demande relative aux conditions d'affiliation à leur caisse ou à leur section professionnelle (LME art. 5-I-2° ; c. séc. soc. art. L. 133-6-10 nouveau).

► Procédure

7-16 La demande de rescrit est soumise au même formalisme que celle des employeurs du régime général (voir § 7-13) et, comme pour ces derniers, ne peut intervenir en cas de mise en œuvre d'une procédure de contrôle (LME art. 5-I-2° ; c. séc. soc. art. L. 133-6-9 nouveau, al. 3). Un décret doit toutefois préciser le contenu et la forme de la demande, et le délai imparti aux organismes pour y répondre. Concrètement, le professionnel doit adresser sa demande au régime social des indépendants (RSI). Ce dernier délègue aux URSSAF (ou aux CGSS dans les départements d'outre-mer) le traitement de toute demande relative aux exonérations de cotisations de sécurité sociale dues à titre personnel. Les URSSAF agissent, dans ce cas, pour le compte et sous l'appellation du RSI. Par ailleurs, les URSSAF se prononcent également sur les demandes relatives aux matières qui relèvent de leur compétence propre (LME art. 5-I-2° ; c. séc. soc. art. L. 133-6-9 nouveau, al. 4 et 5).

Quant aux demandes relatives aux conditions d'affiliation à la retraite complémentaire, elles doivent être adressées directement à la CNAVPL ou à la CNBF.

► Effets

7-17 À l'instar du rescrit social applicable dans le régime général, les caisses de base du RSI et les URSSAF peuvent modifier leur position uniquement pour l'avenir et à condition d'en informer le professionnel (voir § 7-13).

Ce dernier peut alors solliciter l'intervention de la caisse nationale du régime social des indépendants, qui transmettra aux organismes intéressés sa position quant à l'interprétation à retenir, à charge pour ces organismes de notifier au demandeur cette décision dans un délai d'un mois, de manière motivée et en indiquant les voies de recours dont il dispose (LME art. 5-I-2° ; c. séc. soc. art. L. 133-6-9, dem. al.).

Le recours à l'arbitrage de la caisse nationale du RSI peut être réalisé sans préjudice des autres recours dont le demandeur dispose (à notre sens, cela signifie qu'il peut saisir la commission de recours amiable).

Quant à la CNBF et la CNAVPL, elles aussi, elles doivent informer le cotisant qu'elles entendent changer leur position pour l'avenir.

D'ici 2010 : nouveau rescrit « aides à l'emploi »

7-18 Une nouvelle procédure de rescrit sera mise en place dans les années à venir (LME art. 7-I ; c. trav. art. L. 5112-1 nouveau). Cette procédure n'est pas opérationnelle, puisque son entrée en vigueur sera fixée par décret, avec comme date limite le 1^{er} janvier 2010 (art. 7-II).

Elle permettra aux employeurs d'interroger l'administration chargée des dispositifs en faveur de l'emploi, afin d'obtenir une décision explicite sur une situation de fait, au regard des mesures figurant « au livre 1^{er} de la 5^e partie du code du travail ».

En pratique, cette procédure de rescrit, qui reste à préciser par décret, devrait concerner des aides attachées à des contrats aidés (ex. : contrat d'accompagnement dans l'emploi, contrat d'avenir, CIRMA, CIE), des aides à la création d'entreprise (ex. : avance remboursable dite « EDEN ») ou des aides au maintien et à la sauvegarde de l'emploi (ex. : aide à l'élaboration d'un plan de GPEC, chômage partiel).

Toutefois, cette procédure ne pourra pas être utilisée :

- pour toutes les questions concernant les exonérations de cotisations attachées à certains de ces dispositifs : il faudra alors passer par la procédure de rescrit auprès de l'URSSAF (voir § 7-9) ;
- pour toutes les questions purement fiscales.

RÉFORME DE LA TAXE D'AIDE AU COMMERCE ET À L'ARTISANAT

La TACA devient la TASCOM, réforme au 1^{er} janvier 2009

7-19 À partir du 1^{er} janvier 2009, la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat, rebaptisée « taxe sur les surfaces commerciales » (TASCOM) est élargie à de nouveaux établissements (LME art. 99 ; loi 72-657 du 13 juillet 1972, art. 3 modifié).

Assujettissement des établissements de chaîne

7-20 À partir du 1^{er} janvier 2009, la taxe est élargie à de nouveaux établissements (LME art. 99 ; loi 72-657 du 13 juillet 1972, art. 3 modifié).

Aujourd'hui, la TACA est supportée par les établissements ouverts à partir du 1^{er} janvier 1960 de plus de 400 m² et dont le chiffre d'affaires est d'au moins 460 000 € (voir FH 3243, § 4-2).

À partir du 1^{er} janvier 2009, le seuil de 400 m² ne sera pas déterminant pour l'assujettissement à la TASCOM des établissements de chaîne. Ces derniers s'entendent comme des « établissements contrôlés directement ou indirectement par une même personne et exploités sous une même enseigne commerciale lorsque la surface de vente cumulée de l'ensemble de ces établissements excède 4 000 m² ».

Le projet de loi initial prévoyait également d'assujettir à la taxe les établissements situés dans les centres commerciaux (voir FH 3252, § 1-56). Les parlementaires ont finalement renoncé à cette mesure qui, selon eux, aurait été préjudiciable à de petits magasins indépendants constituant souvent la deuxième enseigne de magasins de centre-ville (rapp. Sénat n° 413, p. 349).

Modification du barème

7-21 Le seuil et les tarifs des deux premières tranches du barème de la taxe applicable aux établissements ne vendant pas de carburant sont modifiés à partir du 1^{er} janvier 2009, comme indiqué dans le tableau ci-après.

Le barème tel qu'envisagé par le projet de loi initial (voir FH 3252, § 1-58) a été modifié en cours de session parlementaire pour porter la diminution du taux de la première tranche à 15 % (contre 10 %) et maintenir le taux de la première tranche applicable aux établissements qui ont également une activité de vente de carburant au détail.

Barème de la TASCOM 2009 (1)

	Établissements ne vendant pas de carburant	Établissements vendant du carburant (2)
CA* annuel par m ² < 3 000 €	5,74 €	8,32 €
CA* annuel par m ² ≥ 3 000 € et ≤ 12 000 €	$[(CA/S^* - 3\,000) \times 0,00315] + 5,74 \text{ €}$	$[(CA/S^* - 3\,000) \times 0,00304] + 8,32 \text{ €}$
CA annuel par m ² > 12 000 €	34,12 €	35,70 €

* CA : chiffre d'affaires ; S : surface.

(1) Les changements apportés par la loi sont indiqués en gras.

(2) À l'exception de ceux dont l'activité principale est la vente ou la réparation de véhicules.

Instauration d'une majoration pour les magasins les plus importants

7-22 À partir du 1^{er} janvier 2009 également, le taux de la taxe est majoré de 30 % pour les établissements dont la superficie est supérieure à 5 000 m² et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur à 3 000 € par mètre carré.

Obligation déclarative

7-23 Les personnes qui contrôlent les établissements à la chaîne (voir § 7-20) seront désormais tenues de déclarer au « RSI-Participations extérieures », pour chacun des établissements contrôlés, sa localisation en plus du chiffre d'affaires, de la surface des locaux destinés à la vente au détail et du secteur d'activité (voir FH 3243, § 4-1).

De fait, cette obligation pèsera sur les intéressés pour le 15 avril 2009 au plus tard.

SUPPRESSION DE LA DÉCLARATION COMMUNE DES REVENUS NON SALARIÉS

2010 ou 2011 : communication des informations par l'administration fiscale

7-24 À compter du 1^{er} janvier 2010, la déclaration commune des revenus sera supprimée. Un décret pourra cependant reporter cette suppression au 1^{er} janvier 2011 (LME art. 1- VIII).

Les données nécessaires au recouvrement et au calcul des cotisations et contributions sociales dues par les travailleurs indépendants seront obtenues par les URSSAF (ou les caisses générales de sécurité sociale dans les DOM) directement auprès de l'administration fiscale (c. séc. soc. art. L. 133-6-2 modifié).

Les échanges d'informations entre l'administration fiscale et les organismes de protection sociale seront effectués conformément aux dispositions prévues par le livre des procédures fiscales, et notamment ses articles L. 97 à L. 99 et L. 152 à L. 162 B (c. séc. soc. art. L. 114-14).

Seront concernées :

- les cotisations d'assurance maladie-maternité et d'allocations familiales des travailleurs non salariés non agricoles,
- les cotisations dues au titre des indemnités journalières des artisans, industriels et commerçants,
- les cotisations d'assurance vieillesse de base des artisans, industriels et commerçants,
- les cotisations de retraite complémentaire et d'assurance invalidité des artisans, industriels et commerçants,
- les cotisations d'assurance vieillesse de base des professions libérales,
- la CSG et la CRDS.

Déclaration par le travailleur indépendant uniquement dans certains cas

7-25 Lorsque les données n'auront pu être obtenues dans ces conditions, les URSSAF (ou les caisses générales de sécurité sociale dans les DOM) en informeront les travailleurs non salariés concernés qui devront alors communiquer ces informations par déclaration. Cette procédure s'appliquera également dans le cas de cessation d'activité.

Transmission des informations relatives aux professions libérales

7-26 S'agissant des professions libérales, les URSSAF (ou les caisses générales de sécurité sociale dans les DOM) transmettront :

- aux caisses de retraite des professions libérales, les données concernant les cotisations d'assurance vieillesse,
- et aux caisses du RSI compétentes les données relatives à la cotisation d'assurance maladie.

En effet, les professions libérales ne relèvent pas du RSI pour l'assurance vieillesse (CNAVPL). De plus, s'ils relèvent du RSI pour l'assurance maladie, les cotisations dues à ce titre auprès du RSI ne sont pas recouvrées par l'interlocuteur social unique.

En revanche, la CNBF ne semble pas concernée par ce dispositif de transmission des données.

AUTRES MESURES

Chèque-transport et chèque-restaurant : redressements limités

7-27 Le redressement d'assiette de cotisations sociales consécutif à une mauvaise application des limites d'exonération de la contribution patronale destinée au financement d'un titre-restaurant ou d'un chèque-transport est maintenant limité à la seule fraction indûment exonérée ou réduite. Cette mesure de faveur ne peut pas jouer si l'employeur est de mauvaise foi ou l'auteur d'agissements répétés (LME art. 6 ; c. séc. soc. art. L. 133-4-3 nouveau).

Rappelons que la part contributive de l'employeur dans les titres-restaurants (exonérée dans la limite de 5,04 € au 1^{er} janvier 2008) doit être comprise entre 50 % et 60 % de la valeur du titre. Elle était jusqu'à présent réintégrée, dans l'assiette des cotisations sociales dans sa totalité si elle excédait, même faiblement, cette limite de 60 % (voir RF 981, § 3375).

Quant à la part contributive de l'employeur dans le chèque-transport, elle est fixée à 50 % du prix des abonnements de transports collectifs et à 100 € par an dans le cas de paiement du carburant. Au-delà, l'ACOSS admettait que seule la fraction excédentaire devait être réintégrée dans l'assiette des cotisations (lettre-circ. ACOSS 2007-103 du 17 juillet 2007, § 4.1).

Dorénavant, la règle veut que la réintégration ne porte que sur la partie excédentaire, à moins que l'employeur soit de mauvaise foi ou coutumier des dépassements, auxquels cas la réintégration portera sur la totalité de la contribution patronale.

Taxe d'apprentissage : nouvelle dépense libératoire

7-28 Désormais, les sommes que les employeurs exposent en faveur des écoles de la deuxième chance (E2C) constituent une dépense hors quota, libératoire de la taxe d'apprentissage (LME art. 162 ; CGI art. 228 modifié). En pratique, ces sommes correspondent aux parcours de formation personnalisés mis en œuvre par les E2C. Elles ne peuvent cependant pas être imputées au titre des établissements situés en Alsace-Moselle, pour lesquels seul le quota est libératoire.

Comme toute les dépenses hors quota, les versements en faveur des E2C ne peuvent être imputés que s'ils sont effectués par l'intermédiaire d'organismes collecteurs et s'ils respectent un barème fixé par décret (voir RF 981, § 1358).

La mise en œuvre de cette mesure est subordonnée à la publication d'un décret d'application.

Les écoles de la deuxième chance ont pour objectif l'intégration professionnelle et sociale durable des jeunes adultes sortis du système éducatif sans qualification. Elles permettent à des jeunes de rentrer dans un parcours de formation personnalisé intégrant l'acquisition des savoirs de base et la construction d'un projet professionnel (c. éduc. art. L. 214-14). La liste des écoles concernées est disponible sur www.fondatione2c.org.

L'employeur peut s'acquitter de la taxe d'apprentissage en réalisant des versements en faveur de l'apprentissage proprement dit (fraction appelée **quota**). Si la règle du quota est respectée, l'employeur peut imputer sur le solde restant dû certaines dépenses limitativement énumérées et exposées en faveur des premières formations technologiques ou professionnelles (fraction **hors quota**). Si le montant des dépenses libératoires (quota et hors quota) est inférieur à la taxe d'apprentissage due, l'employeur doit verser le complément (assorti d'une majoration) au Trésor (voir Dictionnaire RF « Fiscal 2008 », § 6800).

Fermeture des régimes de caisse de retraite des professions libérales

7-29 Les caisses de retraite des professionnels indépendants ne pourront plus créer de régimes de retraite facultatifs à partir du 1^{er} janvier 2009 (LME art. 15-I).

À l'heure actuelle, il existe trois régimes de la sorte, par capitalisation, mis en place par la CNAVPL (caisse de retraite des professionnels libéraux), la CNBF (caisse de retraite des avocats non salariés) et la CARMF (caisse de retraite des médecins, qui est une section professionnelle de la CNAVPL). Il s'agit, respectivement, de FONLIB, AVOCAPI et CAPIMED (voir RF 2008-3, à paraître, § 2560).

Les contrats souscrits par les adhérents à l'un de ces régimes pourront être transférés à une mutuelle ou une entreprise régie par le code des assurances, sur décision du conseil d'administration de l'organisme gestionnaire (art. 15-II).

La décision de transfert est encadrée de garanties, notamment, elle doit être publiée au JO pour que les créanciers puissent, dans les deux mois, formuler toutes observations (c. mutualité art. L. 212-11 et c. ass. art. L. 324-1).

Contribution à la formation professionnelle des conjoints associés

7-30 Le législateur répare une erreur de texte qui avait eu pour conséquence de prévoir un double assujettissement des conjoints associés à la contribution à la formation professionnelle des industriels, commerçants ou professions libérales (c. trav. art. L. 6331-48 ancien) :

- une première fois au taux de 0,15 % du plafond annuel de la sécurité sociale, en tant que professionnel affilié au régime social des indépendants (RSI) puisque le chef d'entreprise est lui-même affilié au régime ;

- une seconde fois, en tant que conjoint du chef d'entreprise, ce dernier réglant alors la contribution au taux de 0,24 % du plafond annuel de la sécurité sociale.

Aussi, on en revient à un système où seule la contribution de 0,15 % est appelée pour le conjoint associé, puisque l'application de la contribution de 0,24 % est désormais réservée au seul conjoint collaborateur, à l'exclusion du conjoint associé (LME art. 17 ; c. trav. art. L. 6331-48 modifié).

En pratique, il semblerait que la contribution de 0,15 % n'était pas appelée.

Réaménagement du statut des vendeurs à domicile indépendants

7-31 Sur ce point, on se reportera au paragraphe 5-24.



« Les cotisations sociales de l'entreprise », RF 981, §§ 1119, 1132, 1326, 1771, 1812, 1855, 2460 et 3375

« Embauche et contrat de travail », RF 984, §§ 520 et 1109

« Élaborer un plan de formation », RF 2008-2, § 1338

8 Difficultés et garanties

Insaisissabilité des biens du chef d'entreprise, procédures de surendettement et aménagements du régime de la fiducie sont au menu de cet article.

L'ESSENTIEL

- Le chef d'entreprise individuelle peut, dans un acte notarié, déclarer insaisissable l'ensemble de ses biens immobiliers, à l'exception de ceux qu'il a affectés à son usage professionnel.
- Le dirigeant qui s'est porté caution des dettes de son entreprise peut demander le bénéfice de la procédure de surendettement.
- L'interdiction de gérer ou de diriger une entreprise commerciale relève du pouvoir du juge, qui a la possibilité de prononcer cette peine complémentaire pour des délits.
- La fiducie s'ouvre, à compter du 1^{er} février 2009, aux personnes physiques et à toutes les personnes morales, quel que soit leur régime d'imposition.
- À compter du 1^{er} février 2009, le fiduciaire pourra être un avocat.

INSAISSABILITÉ DES BIENS DE L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL

Tous les biens immobiliers non professionnels

8-1 Le chef d'entreprise peut, depuis le 6 août 2008, déclarer insaisissable tout bien foncier, bâti ou non bâti, non affecté à l'usage professionnel du chef d'entreprise (LME art. 14-I-1° ; c. com. art. L. 526-1, 1^{er} al. modifié). Une personne physique immatriculée à un registre professionnel tel que le RCS ou le répertoire des métiers ou exerçant une activité professionnelle peut déclarer, dans un acte notarié, insaisissable non seulement sa résidence principale mais aussi, désormais, tout bien immobilier dès lors que celui-ci n'est pas affecté à son usage professionnel.

Ainsi, le chef d'entreprise pourra déclarer insaisissables des appartements, des terrains, un local loué pour un usage professionnel ou commercial ; par contre, cette insaisissabilité ne pourra porter sur les murs du local commercial dans lequel il exerce son activité.

Cette déclaration, et l'insaisissabilité qui en découle, est opposable aux créanciers dont la dette liée à l'activité du déclarant naît postérieurement aux formalités de publicité, notamment au bureau des hypothèques de chacun des biens visés par la déclaration notariée.

Lorsque le bien foncier n'est pas utilisé en totalité pour un usage professionnel, la partie non affectée à un usage professionnel ne peut être déclarée insaisissable que si elle est désignée dans un état descriptif de division (LME art. 14-I-2° ; c. com. art. L. 526-1, 2^e al. modifié).

Lorsque le chef d'entreprise utilise le bien immobilier lui appartenant pour un usage mixte professionnel et habitation, la partie à usage professionnel ne peut être déclarée insaisissable pour la partie à usage d'habitation ; elle ne pourra bénéficier de cette protection que dans la mesure où elle est désignée dans l'état descriptif de division annexé au règlement de copropriété.

Lorsque l'adresse de l'entreprise individuelle est déclarée au domicile du chef d'entreprise (c. com. art. L. 123-10), le local peut être déclaré insaisissable sans état descriptif de division.

- **Formalisme incontournable.** Rappelons que cette insaisissabilité, organisée par les articles L. 526-1 à L. 526-3 du code de commerce, est offerte à toute personne physique immatriculée à un registre de publicité légale à caractère professionnel ou exerçant une activité professionnelle agricole ou indépendante. Elle résulte d'une déclaration qui, à peine de nullité, doit être reçue par un notaire et faire l'objet des mesures de publicité suivantes :

- une publication au bureau des hypothèques ou, dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, au livre foncier ;
- une mention dans le registre de publicité légale à caractère professionnel dans lequel la personne est, le cas échéant, immatriculée ;
- une publication, par extrait, dans un journal d'annonces légales du département dans lequel est exercée l'activité professionnelle, lorsque la personne n'est pas tenue de s'immatriculer dans un tel registre.

- **Autoentrepreneur.** Du fait de la dispense d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers accordée aux autoentrepreneurs (voir présent FH, § 2-1), une condition leur fera défaut pour souscrire la déclaration d'insaisissabilité dès lors qu'ils ne sont pas inscrits sur un autre registre de publicité légale.

Renonciation à l'insaisissabilité au profit d'un créancier déterminé

8-2 Le chef d'entreprise peut renoncer au bénéfice de la déclaration d'insaisissabilité. Le nouveau texte précise que cette renonciation peut (LME art. 14-I-4° ; c. com. art. L. 526-3, 4e al. modifié) :

- porter sur tout ou partie des biens ;
- bénéficier à un ou plusieurs des créanciers professionnels désignés dans l'acte authentique de renonciation.

Dans l'hypothèse où le créancier bénéficiaire de cette renonciation cède sa créance, le cessionnaire pourra se prévaloir de cette renonciation.

DIRIGEANT EN DIFFICULTÉ

Dirigeant en état de surendettement

8-3 Jusqu'à présent, un dirigeant (ou un ancien dirigeant) ne pouvait pas demander l'ouverture d'une procédure de surendettement au seul motif qu'il ne pouvait pas honorer la caution donnée en faveur de la société qu'il dirigeait. C'est désormais possible : toute personne qui ne peut pas faire face à son engagement de caution, donné en faveur d'un entrepreneur individuel ou d'une société, peut saisir la commission de surendettement (LME art. 14-II ; c. consom. art. L. 330-1 modifié).

Une précision logique est apportée : la clôture de la procédure de surendettement entraîne l'effacement :

- de toutes les dettes non professionnelles du débiteur (à l'exception de celles qui ont pu être réglées à sa place par un codébiteur ou une caution) ;
- et, désormais, de son engagement de caution (LME art. 14-II ; c. consom. art. L. 332-9 modifié).

RÉFORME DE LA SAUVEGARDE

La loi autorise le gouvernement à réformer, par ordonnance, dans les six mois à venir, les procédures de traitement des difficultés des entreprises : conciliation, sauvegarde, redressement et liquidation. L'objectif principal de la réforme sera de développer le recours aux procédures préventives de conciliation et de sauvegarde (LME art. 74).

Cette réforme était attendue dans la mesure où l'ancien texte excluait expressément de la procédure de surendettement le cautionnement des dettes de la société par son dirigeant. Ne pouvant, par ailleurs, pas demander le bénéfice d'une procédure collective à son encontre, le dirigeant caution dont la société avait dû déposer le bilan se trouvait totalement dépendant de la décision des créanciers cautionnés. Désormais, le chef d'entreprise qui se sera porté caution des dettes de sa société pourra bénéficier des procédures de surendettement ainsi que de la procédure de rétablissement personnel, quand bien même ce cautionnement pourrait être considéré comme ayant un caractère professionnel.

Par ailleurs, le texte met fin à une incertitude concernant l'effacement de la dette professionnelle. En effet, ainsi qu'il a été souligné, dans le rapport au Sénat, il n'était pas certain que l'effacement des dettes, par l'effet de la clôture d'une procédure de rétablissement personnel, s'étende, en l'état de l'ancienne rédaction de l'article L. 332-9 du code de la consommation, à l'engagement lié au cautionnement ou à l'obligation d'acquitter solidairement la dette d'un entrepreneur individuel ou d'une société (rapp. Sén. n° 413, p. 103). La nouvelle rédaction met fin à cette incertitude en affirmant l'effacement de la dette résultant de l'engagement que le débiteur a donné de cautionner ou d'acquitter solidairement la dette d'un entrepreneur individuel ou d'une société.

Interdiction de gérer : un risque accru

8-4 Jusqu'à présent, une personne qui faisait l'objet d'une condamnation définitive pour certaines infractions graves (condamnation à trois mois ferme pour certains délits ou condamnation pour crime quelle que soit la sanction) était interdite de gérer toute entreprise (c. com. art. L. 128-1). Cette sanction était certes moins forte depuis 2005, puisqu'elle ne pouvait plus dépasser dix ans, mais son automaticité restait critiquée.

Cette automaticité a été supprimée (LME art. 70-I ; c. com. art. L. 128-1 à L. 128-6 abrogés) et il appartiendra désormais aux juges d'appliquer – ou non – l'interdiction de gérer aux personnes qu'ils condamnent pour ces infractions graves, au demeurant relativement nombreuses. Tous les délits au droit des sociétés sont en effet visés, ainsi que d'autres délits divers : faux, fraude fiscale, banqueroute, travail dissimulé, pratique commerciale trompeuse, non-respect des règles du démarchage, falsification d'un produit...

Attention, les juges pourront prononcer l'interdiction de gérer même s'ils condamnent le prévenu à un emprisonnement avec sursis ou uniquement à une amende. Il n'est plus nécessaire que l'auteur du délit soit condamné à trois mois ferme pour que sa condamnation soit assortie d'une interdiction de gérer. De plus, les juges pourront prononcer une interdiction soit provisoire (jusqu'à dix ans), soit définitive.

RÉFORME DU RÉGIME DE LA FIDUCIE

Ouverture de la fiducie aux personnes physiques et aux personnes morales non soumises à l'IS

► **À compter du 1^{er} février 2009**

8-5 La fiducie n'est plus réservée aux seules personnes morales soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés. L'article 2014 du code civil qui prévoit ces restrictions est abrogé à compter du 1^{er} février 2009 (LME art. 18-I-1°).

En conséquence, toute personne physique ou morale ayant la capacité de s'engager pourra, à compter de cette date, être constituant dans un contrat de fiducie dont la finalité sera :

- soit la gestion de ses biens. Cet assouplissement permettra, par exemple, à un chef d'entreprise, personne physique, d'affecter certains de ses biens à l'exercice de sa profession ;
- soit la garantie de tout ou partie de ses dettes.

→ **À NOTER** *La prohibition des fiducies libéralité demeure. La fiducie ne peut pas servir à transférer les biens du constituant vers le patrimoine du bénéficiaire du contrat.*

Les époux mariés sous un régime de communauté ne pourront pas, l'un sans l'autre, transférer un bien commun dans un patrimoine fiduciaire (LME art. 18-I-14 ° ; c. civ. art. 1424 modifié). Comme pour la vente, l'accord des deux époux communs en biens est nécessaire pour la conclusion d'un pacte fiduciaire.

Lorsque le constituant est une personne physique, le contrat de fiducie prend fin par son décès et le patrimoine détenu par le fiduciaire fait, de plein droit, retour à la succession du constituant (LME art. 18-I-8° ; c. civ. art. 2030 modifié).

- **Mineurs.** Les biens d'un mineur ne peuvent être transférés dans un patrimoine fiduciaire (LME art. 18-I-10° ; c. civ. art. 408-1 nouveau).
- **Curatelle.** La personne en curatelle ne peut sans l'assistance du curateur conclure un contrat de fiducie (LME art. 18-I-12° ; c. civ. art. 468, dans sa rédaction résultant de la loi 2007-308 du 5 mars 2007, modifié).
- **Majeurs protégés.** Le tuteur ne peut, même avec une autorisation, transférer dans un patrimoine fiduciaire les biens ou droits d'un majeur protégé (LME art. 18-I-13° ; c. civ. art. 509, dans sa rédaction résultant de la loi 2007-308 du 5 mars 2007, 5° nouveau).

► Dans l'attente d'un régime fiscal de neutralité et de transparence

8-6 Le gouvernement est habilité à recourir par voie d'ordonnance afin de créer un régime fiscal adapté aux différentes impositions résultant de l'ouverture de la fiducie aux personnes physiques et aux personnes morales non passibles de l'impôt sur les sociétés (LME art. 18-V). Le texte d'habilitation précise que :

- le constituant restera redevable de l'impôt ;
- le transfert de biens ou de droits dans le patrimoine fiduciaire ou leur retour n'est pas un fait générateur de l'impôt sur le revenu.

Ainsi que le souligne le rapport au Sénat, le régime fiscal devra respecter les principes de neutralité et de transparence fiscale. C'est, en effet, à ce prix que la fiducie des personnes physiques aura un caractère attractif et ne constituera pas un dispositif favorisant l'évasion fiscale.

L'ordonnance devra être prise dans les six mois suivant la publication de la loi de modernisation de l'économie (voir présent FH, § 1-1) et le projet de loi portant ratification de cette ordonnance devra être déposé devant le Parlement au plus tard le dernier jour du troisième mois suivant la publication de l'ordonnance.

Des axes de réflexion. Il ressort du rapport au Sénat (rapp. Sén. n° 413, p. 114) que le gouvernement pourra prévoir, dans son dispositif fiscal, en particulier que :

- le transfert de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire n'entraînera pas d'imposition à l'impôt sur le revenu si le fiduciaire inscrit, dans les écritures du patrimoine fiduciaire, les biens ou droits transférés pour leur valeur nette comptable figurant dans les écritures du constituant lorsque celui-ci est une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu selon un régime de bénéfice réel ;

- le bénéficiaire de la fiducie sera imposé à la fin de chaque exercice ou année civile au nom de chaque titulaire d'une créance au titre de celle-ci ;
- en cas de transmission à titre onéreux d'une créance résultant du contrat de fiducie, il sera fait application des règles applicables aux cessions des biens ou droits formant le patrimoine fiduciaire ;
- le retour de biens ou de droits dans le patrimoine d'un titulaire d'une créance au titre de la fiducie ne donnera pas lieu à une imposition à l'impôt sur le revenu.

Fiduciaire en la personne d'un avocat

8-7 À compter du 1^{er} février 2009, les membres de la profession d'avocat pourront avoir la qualité de fiduciaire (LME art. 18-I-2° ; c. civ. art. 2015). Ainsi, à compter de cette date, la qualité de fiduciaire ne sera plus réservée aux établissements de crédit et à certaines entreprises d'investissement ou d'assurances. Un avocat pourra être fiduciaire.

L'avocat prenant la qualité de fiduciaire devra justifier d'une assurance garantissant spécifiquement les responsabilités inhérentes à l'activité de fiduciaire (LME art. 18-II ; loi 71-1130 du 31 décembre 1971, art. 27 modifié).

Le contrat de fiducie prendra fin lorsque l'avocat fiduciaire fera l'objet d'une mesure d'interdiction temporaire ou de radiation (LME art. 18-I-7° ; c. civ. art. 2029, 2° al.). Le fiduciaire désigné dans le contrat de fiducie ne peut exercer une charge curatéliaire ou tutélaire à l'égard du constituant (LME art. 18-I-11° ; c. civ. art. 445, dans sa rédaction résultant de la loi 2007-308 du 5 mars 2007, modifié).

Aménagements immédiats du contrat de fiducie

► Durée

8-8 Le contrat de fiducie doit déterminer la durée du transfert des biens ou droits ou sûretés transférés. Depuis le 6 août 2008, cette durée ne peut excéder 99 ans (comme pour les sociétés) au lieu de 33 ans précédemment (LME art. 18-I-3° ; c. civ. art. 2018, 2° modifié).

À compter du 1^{er} février 2009, l'article 2029 du code civil qui prévoit les différents cas de cessation du contrat de fiducie est aménagé pour tenir compte de son extension à toutes les personnes morales et aux personnes physiques ; ainsi le décès du constituant personne physique met fin au contrat. Il en sera de même si tous les bénéficiaires renoncent (LME art. 18-I-7°).

► Fonds de commerce ou immeuble à usage professionnel

8-9 Lorsque le contrat de fiducie prévoit que le constituant conserve l'usage ou la jouissance d'un fonds de commerce, les dispositions du code de commerce relatives au contrat de location-gérance (c. com. art. L. 144-1 à L. 144-13) ne s'appliquent pas, sauf stipulation contraire (LME art. 18-I-4° ; c. civ. art. 2018-1 nouveau). De même, sauf convention contraire, le statut des baux commerciaux (c. com. art. L. 145-1 à L. 145-60) ne s'applique pas à la fiducie dont le constituant se réserve l'usage ou la jouissance d'un immeuble professionnel objet du transfert.

► Cession de créance

8-10 À compter du 6 août 2008, la cession de créance réalisée dans le cadre de la fiducie est opposable aux tiers à la date du contrat de fiducie ou de l'avenant qui la constate (LME art. 18-I-4° ; c. civ. art. 2018-2 nouveau). Pour être opposable au débiteur de la créance cédée, le cédant ou le fiduciaire doit la lui avoir notifiée. Le

législateur emploie le terme « notifier », mais sans préciser que la notification pourra intervenir par voie postale : dans l'attente de précision, l'acte d'huissier sera retenu.

► **Mission du fiduciaire en présence d'une tutelle ou curatelle**

8-11 Lorsque le constituant fait l'objet en cours de vie du contrat de fiducie d'une mesure de tutelle ou de curatelle, il est désormais prévu que le fiduciaire rend compte de sa mission au tuteur ou au curateur à sa demande et au moins une fois l'an (LME art. 18-I-5° ; c. civ. art. 2022 modifié).

► **Remplacement du fiduciaire**

8-12 Le contrat de fiducie peut désormais prévoir les conditions de remplacement du fiduciaire si celui-ci manque à ses devoirs ou met en péril les intérêts qui lui sont confiés ou s'il fait l'objet d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire (LME art. 18-I-6° ; c. civ. art. 2027 modifié). À défaut de clause, le bénéficiaire ou le tiers désigné pour la préservation des intérêts du constituant peut demander en justice la nomination d'un fiduciaire provisoire ou solliciter le remplacement du fiduciaire défaillant.

BULLETIN D'ABONNEMENT



À renvoyer au **Groupe Revue Fiduciaire**
100 rue La Fayette, 75485 Paris Cedex 10 • www.GroupeRF.com
Service Relations Clients : Tél. 0 826 80 52 52 (0,15 €/min) • Fax 01 41 83 52 53

Oui, je désire m'abonner **1 an à La Revue Fiduciaire**

- 52 Feuilles hebdomadaires
- + 44 newsletters électroniques
- + 12 Cahiers mensuels*
- + **6 Hors-séries** (dont Le bail commercial, Donations-successions)
- + l'accès réservé à www.revuefiduciaire.com

255 € TTC au lieu de ~~486 € TTC~~ prix normal de l'offre (hors métropole 331 €)

- 52 Feuilles hebdomadaires
- + 44 newsletters électroniques
- + 12 Cahiers mensuels*
- + l'accès réservé à www.revuefiduciaire.com

175 € TTC au lieu de ~~312 € TTC~~ prix normal de l'offre (hors métropole 244 €)

Nom _____
Prénom _____
Fonction _____
Adresse _____
Code postal _____ Ville _____
Tél. _____ Fax _____
E-mail _____

Paiement par :

chèque à l'ordre du Groupe Revue Fiduciaire
 CB N° _____
Date de fin de validité ____/____/____ Clé : _____
Signature du titulaire de la carte :

* Conformément à la loi du 06.01.78, ces informations peuvent donner lieu à l'exercice du droit d'accès et de rectification auprès de nos services. *

* ou plus, selon l'actualité

9 Mesures diverses de la LME

La loi de modernisation de l'économie comporte un ensemble de mesures diverses d'ordre juridique, fiscal et social qui sont commentées dans cet article.

Loi 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, p. 12471

L'ESSENTIEL

- Le droit des brevets et des marques est aménagé pour être harmonisé avec le droit européen.
- Les délais de réponses de l'administration aux demandes de rescrits fiscaux sont raccourcis.
- Pour les entreprises agricoles, les nouvelles mesures concernent les GAEC et les sociétés civiles qui produisent de l'électricité.
- Le bouclier fiscal et l'ISF sont retouchés, notamment pour les contribuables qui ont des revenus de source étrangère ou qui transfèrent leur domicile fiscal en France.
- Des mesures fiscales accompagnent la généralisation du livret A.
- Un nouveau régime d'exonération d'impôt sur le revenu s'applique aux impatriés qui travaillent en France depuis le 1^{er} janvier 2008.
- Les impatriés peuvent, sous certaines conditions, être dispensés de s'affilier au régime d'assurance vieillesse.
- Lorsque la procédure de visite domiciliaire est mise en œuvre par l'administration, de nouveaux recours sont ouverts aux contribuables.
- Les fonds de dotation sont créés pour collecter des capitaux qu'ils mettront à la disposition d'organismes d'intérêt général.
- Les dons aux fonds de dotation ouvrent droit aux réductions d'impôt pour dons (IR et IS).
- L'exonération de taxe professionnelle en faveur des entreprises implantées dans les zones d'aide à finalité régionale et dans les zones d'aide à l'investissement en faveur des PME est aménagée.

DES MESURES POUR LES ENTREPRISES INNOVANTES

Brevets et marques : des harmonisations européennes

► Brevet européen

- 9-1** Le projet intègre dans notre droit les principales modifications apportées à la convention sur le brevet européen (CBE). Le titulaire d'un brevet européen pourrait ainsi limiter son brevet alors que, actuellement, le titulaire d'un brevet français ne peut que renoncer à la totalité de son brevet ou à certaines revendications dans leur intégralité mais il ne peut, de sa propre initiative, demander à limiter son titre en modifiant le libellé de ses revendications (LME art. 132).

► **Licence de marque, de brevet ou de modèle**

9-2 Toute modification d'un droit sur une marque doit être inscrite au registre des marques pour être opposable aux tiers (c. propr. intell. art. L. 714). Cette disposition connaît désormais des aménagements (art. 133) :

- avant son inscription, un acte est opposable aux tiers qui ont acquis des droits après la date de cet acte mais qui avaient connaissance de celui-ci lors de l'acquisition de ces droits ;

- le licencié non inscrit au registre des marques est recevable à intervenir dans l'instance en contrefaçon engagée par le propriétaire de la marque afin d'obtenir la réparation de son préjudice.

Des dispositions similaires sont prises en matière de brevets, de dessins et de modèles (LME art. 133 ; c. propr. intell. art. L. 513-3 et 613-9 complétés).

► **Traités internationaux**

9-3 Le gouvernement pourra modifier le code de la propriété intellectuelle afin de le rendre conforme aux traités internationaux signés par la France : le traité sur le droit des brevets, le traité de Singapour et le protocole additionnel aux conventions de Genève. Le gouvernement pourra également simplifier les procédures de délivrance et d'enregistrement des titres de propriété industrielle (brevets, marques, dessins et modèles) (LME art. 134).

Marchés publics : des faveurs pour les PME innovantes

9-4 Pendant une période expérimentale de cinq ans, les acheteurs publics pourront réserver aux PME innovantes 15 % de leurs marchés de haute technologie et de recherche (s'agissant des marchés d'un montant inférieur aux seuils des procédures formalisées) (LME art. 26). La définition des PME innovantes est, par ailleurs, élargie, l'objectif étant de ne pas défavoriser le secteur industriel par rapport au secteur des services (LME art. 26 ; c. mon. et fin. art. L. 214-41-I-a modifié)

Aménagement du rescrit fiscal du crédit d'impôt recherche

► **Accord préalable de l'administration : obligation de motivation**

9-5 Les contribuables peuvent solliciter l'accord préalable de l'administration pour s'assurer que leur projet de recherche peut bénéficier du crédit d'impôt. Le délai de réponse de l'administration est de trois mois. Si elle ne répond pas dans ce délai, cette absence de réponse vaut accord tacite et le projet de recherche, objet de la demande, est réputé ouvrir droit au crédit d'impôt.

À compter du 1^{er} janvier 2009, la garantie s'appliquera lorsque l'administration n'a pas répondu de manière motivée dans le délai de trois mois aux demandes des contribuables portant sur l'éligibilité de leur projet de recherche au dispositif du crédit d'impôt recherche (LME art. 136 ; CGI, LPF, art. L. 80 B-3° modifié).

► **Saisine des scientifiques sur le caractère technique et scientifique du projet de recherche**

9-6 Saisine des services techniques par l'administration

À compter du 1^{er} janvier 2009, l'administration pourra, dans le cadre des demandes formulées par les entreprises, solliciter l'avis des services relevant du ministère de la Recherche ou d'organismes chargés de soutenir l'innovation dont la liste sera fixée par décret en Conseil d'État (organismes tels que Oséo innovation, par exemple) lorsque l'appréciation du caractère scientifique et technique du projet de recherche présenté le nécessite (CGI, LPF, art. L. 80 B-3°, al. 2).

L'avis des services techniques est notifié au contribuable et à l'administration des impôts. Lorsqu'il est favorable, il s'impose à l'administration fiscale sur le plan technique, mais non si une des conditions fixées par la loi (CGI art. 244 quater B) pour prétendre au bénéfice du crédit d'impôt n'est pas remplie.

Les personnes consultées dans le cadre de cette procédure sont tenues au secret professionnel (CGI, LPF, art. L 103).

9-7 Saisine des services techniques par les contribuables

À une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2010, les redevables de bonne foi pourront demander directement aux services du ministre chargé de la recherche ou à l'un des organismes chargés de soutenir l'innovation visé au paragraphe 9-6 si leur projet de dépenses de recherche présente un caractère scientifique et technique le rendant éligible au bénéfice du crédit d'impôt recherche (CGI, LPF, art. L. 80 B-3^o bis).

Lorsque les contribuables sollicitent l'avis de ces services ou organismes, leur réponse doit intervenir dans un délai de trois mois. S'ils ne répondent pas dans ce délai, cette absence de réponse vaut accord tacite de la demande.

La prise de position formelle des services relevant du ministère chargé de la recherche ou de l'organisme chargé de soutenir l'innovation est notifiée au contribuable et à l'administration des impôts. Cette réponse doit être motivée. Cette prise de position formelle devrait engager l'administration fiscale à condition qu'elle soit notifiée et qu'elle porte sur le caractère scientifique et technique du projet de recherche de l'entreprise.

Rescrit fiscal des JEI et des pôles de compétitivité

9-8 Le délai de réponse de l'administration est ramené de quatre à trois mois (voir § 9-55).

Suppression de l'exonération d'IS en faveur des SUIR

9-9 Le régime d'exonération d'IS en faveur des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (SUIR) est supprimé pour les sociétés créées à compter du 1^{er} juillet 2008.

L'exonération continue de bénéficier aux SUIR créées avant le 1^{er} juillet 2008 (LME art. 34; CGI art. 208 D modifié). Cette exonération d'une durée de dix ans couvre l'IS et l'IFA. Par ailleurs, les dividendes prélevés sur les bénéfices exonérés bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu (CGI art. 163 quinquies C bis).

MESURES CONCERNANT LES ENTREPRISES AGRICOLES

Calcul du crédit d'impôt pour formation des dirigeants dans les GAEC

► Rappel des règles antérieures

9-10 Les chefs d'entreprises agricoles peuvent bénéficier du crédit d'impôt pour formation des dirigeants (CGI art. 244 quater M; voir « Les crédits d'impôt des entreprises », RF 978, § 1140). Pour l'ensemble des dirigeants, le crédit d'impôt est égal au produit du nombre d'heures passées en formation par le chef d'entreprise, plafonné à 40 heures de formation par année civile, par le taux horaire du SMIC en vigueur le 31 décembre de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé (voir RF 978, §§ 1144 à 1147).

Les associés de GAEC, quel que soit leur nombre, doivent se partager ce crédit d'impôt.

► Aménagement du calcul du plafond

9-11 Afin de tenir compte du régime de transparence des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC ; c. rural art. L. 323 13), la loi aménage le mode de calcul du crédit d'impôt (LME art. 63 ; CGI art. 244 quater M-II bis nouveau).

Pour le calcul du crédit d'impôt des GAEC, le plafond de 40 heures est multiplié par le nombre d'associés chefs d'exploitation que compte le groupement.

À défaut de précision expresse, cette mesure s'applique à compter du 6 août 2008. Elle devrait donc concerner le calcul du crédit d'impôt :

- de l'année civile 2008 (GAEC dont l'exercice coïncide avec l'année civile et formation suivie en 2008) ;
- du premier exercice clos à partir du 6 août 2008 (exercice ne coïncidant pas avec l'année civile).

Production d'électricité par les sociétés civiles agricoles

► Dispense d'assujettissement à l'IS des SCA produisant à titre accessoire de l'électricité

9-12 En principe, les sociétés civiles qui ne revêtent pas une forme commerciale sont tout de même passibles de l'IS sur l'ensemble de leur activité dès lors qu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de nature commerciale (CGI art. 206-2). Toutefois, les sociétés civiles agricoles (SCEA, GAEC, GFR, EARL) restent taxables à l'impôt sur le revenu (voir §§ 9-16 et 9-17) lorsque leurs activités commerciales présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité agricole parallèlement déployée (CGI art. 75 et 206). Le caractère accessoire de l'activité commerciale s'apprécie en fonction de l'importance des chiffres d'affaires respectifs de l'activité agricole et de l'activité commerciale accessoire (voir § 9-14).

Dans le prolongement de ces dispositions, la dispense d'assujettissement à l'IS des sociétés civiles agricoles est étendue aux activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne réalisées par ces mêmes sociétés, si les produits retirés de ces activités ne dépassent pas les seuils mentionnés ci-dessous au paragraphe 9-13 qui permettent d'apprécier le caractère accessoire de l'activité (LME art. 32 ; CGI art. 206-2 modifié).

Cette mesure entre en vigueur pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2008.

Fiscalement, la vente d'énergie dont la production a pour support l'exploitation agricole a une nature commerciale et devrait, à ce titre, être passible de l'IS dès lors qu'elle est produite par une SCA.

Il s'agit d'une mesure de coordination avec l'article 24 de la loi de finances pour 2008 qui prévoit le rattachement aux bénéfices agricoles des produits de la vente d'énergie : vente de la biomasse, produits issus d'une activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne (voir FH 3231, §§ 2-55 à 2-58).

► Seuils permettant d'apprécier le caractère accessoire de l'activité commerciale

9-13 **Seuil spécifique à la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne**

Pour pouvoir bénéficier de la dispense d'IS, les produits des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, majorés des produits

accessoires des autres activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CGI art. 75), ne doivent pas excéder, au titre de l'année civile précédant l'ouverture de l'exercice (CGI art. 75 A) :

- ni 50 % des recettes tirées de l'activité agricole ;
- ni la somme de 100 000 €.

Ces montants s'apprécient remboursement de frais inclus et taxes comprises.

9-14 Rappel du seuil applicable aux activités commerciales autres que la production d'électricité

Par ailleurs, les entreprises agricoles qui réalisent des produits accessoires relevant de la catégorie des BIC (autres que les produits de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne) ne sont pas soumises à l'IS lorsque, au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, les recettes accessoires commerciales et non commerciales n'excèdent ni 30 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 50 000 € (CGI art. 75).

9-15 Application des seuils en cas de cumul d'activités non agricoles

En cas de pluralité d'activités non agricoles (production d'électricité et autres activités commerciales), pour pouvoir appliquer la mesure de dispense d'IS, les recettes de ces activités ne devront pas excéder les deux seuils mentionnés ci-dessus, à savoir :

- recettes de l'ensemble des activités non agricoles (production d'électricité et autres activités non agricoles) n'excédant pas 50 % des recettes agricoles et 100 000 € (CGI art. 75 A) ;
- recettes des activités agricoles hors production d'électricité n'excédant pas 30 % des recettes agricoles et 50 000 € (CGI art. 75).

À notre avis, le dépassement de l'un de ces seuils entraîne l'assujettissement de la société à l'IS.

→ **EXEMPLE** Une société civile agricole soumise à un régime réel d'imposition développe les activités suivantes :

- activité de location de matériel agricole : 50 000 € ;
- production d'électricité éolienne : 40 000 € ;
- vente de lait de brebis : 300 000 €.

Application des seuils :

① Montant des recettes de toutes les activités non agricoles (location de matériel et production d'électricité) 50 000 € + 40 000 € = 90 000 €.

Il convient de comparer ce montant au seuil de 100 000 € et de 50 % :

- 90 000 € < 100 000 € ;
- et 90 000 € < 50 % × 300 000 €, soit 150 000 €.

→ Ce premier seuil global est respecté.

② Montant des recettes des activités non agricoles de location de matériel : 50 000 €.

Il convient de comparer ce montant au seuil de 50 000 € et de 30 % :

- montant des recettes égal au seuil (50 000 €) → seuil non dépassé ;
- 50 000 € < 30 % × 300 000 €, soit 90 000 €.

→ Ce deuxième seuil est respecté.

En conséquence, la société civile n'est pas assujettie à l'IS. Elle reste taxable à l'IR dans la catégorie des bénéfices agricoles.

► Conséquences de la dispense d'assujettissement à l'IS

9-16 Pour les sociétés civiles soumises à un régime réel d'imposition

Lorsque les seuils mentionnés au paragraphe 9-15 ne sont pas dépassés, les produits accessoires réalisés par les sociétés civiles agricoles soumises à un régime réel d'imposition sont pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole.

Toutefois, les revenus tirés de l'exercice des activités de production d'électricité ne peuvent pas donner lieu aux déductions pour investissements et pour aléas (CGI art. 72 D et 72 D bis), ni bénéficier de l'abattement sur les bénéfices des jeunes agriculteurs (CGI art. 73 B ; voir FH 3260-1) ou du dispositif de lissage ou d'étalement des bénéfices exceptionnels (CGI art. 75-0 A).

Les déficits provenant de ces mêmes activités ne peuvent pas être imputés sur le revenu global.

9-17 Pour les sociétés civiles soumises au forfait agricole

Les sociétés civiles agricoles relevant du forfait ne sont pas passibles de l'IS lorsque les activités accessoires de nature commerciale n'excèdent pas les seuils mentionnés ci-dessus (voir § 9-15).

Toutefois, les bénéfices résultant de ces activités commerciales ne sont pas rattachés aux bénéfices agricoles, mais déterminés et imposés d'après les règles qui leur sont propres, c'est-à-dire les règles des BIC (CGI art. 206-2). Le régime micro BIC ne s'applique pas, les sociétés civiles étant exclues de ce régime.

FISCALITÉ DU PATRIMOINE

Bouclier fiscal

► Trois aménagements

9-18 Les aménagements apportés au bouclier fiscal, qui permet aux contribuables de demander la restitution des impôts directs excédant 50 % de leurs revenus, concernent (CGI art. 1^{er} et 1649-0 A ; voir « L'impôt de solidarité sur la fortune », RF 982, § 1100) :

- les entreprises soumises au régime micro qui opteront à compter de 2009 pour le versement forfaitaire libératoire (calcul du bouclier 2011) ;
- les contribuables qui disposent de revenus soumis à un impôt étranger (calcul du bouclier 2008) ;
- les contribuables disposant de revenus de source étrangère qui transfèrent leur domicile fiscal en France (calcul du bouclier 2008).

► Microentreprise ayant exercé l'option pour le versement libératoire de l'IR

9-19 À compter du 1^{er} janvier 2009, les entrepreneurs individuels soumis au régime des micro BIC et des micro BNC peuvent opter pour un versement de l'impôt calculé sur le montant de leur chiffre d'affaires ou de recettes, libératoire de l'impôt sur ces revenus professionnels (voir § 2-30).

Les modalités selon lesquelles les revenus soumis au versement forfaitaire libératoire seront pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal sont analysées au paragraphe 2-51 (LME art. 1^{er}-VII et VIII et 2 ; CGI art. 1649-0 A modifié). Cette mesure s'appliquera pour la première fois pour le droit à restitution acquis à compter du 1^{er} janvier 2011 au titre des revenus de 2009.

► Revenus ayant supporté un impôt étranger

9-20 Pour le calcul du droit à restitution, le revenu à prendre en compte est celui qui est réalisé par le contribuable au titre de l'année de référence (CGI art. 1649-0 A, 4, 1^{er} al.). Ce revenu comprend notamment, sauf exceptions, les revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou à l'étranger (voir RF 982, § 1105).

Ainsi, les revenus exclusivement imposés à l'étranger et réalisés par un résident français sont retenus dans le calcul du bouclier fiscal, alors que les impôts acquittés hors de France ne sont pas pris en compte. La loi corrige cette anomalie pour le calcul du droit à restitution acquis à compter de 2008 (LME art. 121-VIII-2° ; CGI art. 1649-0 A-5 d nouveau). Le revenu à prendre en compte pour le calcul du bouclier doit ainsi être diminué des impositions équivalentes à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux lorsque celles-ci ont été payées à l'étranger (CGI art. 1649-0 A, 2 a, e et f).

Le montant net des impositions acquittées localement s'entend (AN rapport n° 905, p. 125) :

- en cas d'imputation sur l'impôt français d'un crédit d'impôt représentatif de l'impôt payé à l'étranger, du revenu de source étrangère net, déclaré en France, et diminué de l'impôt étranger versé ;
- en cas d'exonération en France, du revenu étranger net déclaré en France et diminué de l'impôt étranger versé.

→ EXEMPLES (extrait du rapport AN n° 905, p. 125)

1 La convention élimine la double imposition par imputation d'un crédit d'impôt (la France peut imposer le revenu).

	Situation actuelle	Nouvelle règle
Revenu	Revenu imposable en France : 350 (dont 300 de revenus étrangers)	
Impôt	Impôts français : (115 + 150 – crédit d'impôt de 150) : 115 Impôt étranger : 150	
Seuil du bouclier	$(50 + 300) \times 50 \% = 175$	$(50 + (300 - 150)) \times 50 \% = 100$
Impôt pris en compte	115	
Droit à restitution	0	15

2 La convention élimine la double imposition par exonération du revenu étranger (retrait à la France du droit d'imposer).

	Situation actuelle	Nouvelle règle
Revenu	Revenu imposable en France : 350 (dont 300 de revenus étrangers)	
Impôt	Impôts français : 115 Impôt étranger : 150	
Seuil du bouclier	$(50 + 300) \times 50 \% = 175$	$(50 + (300 - 150)) \times 50 \% = 100$
Impôt pris en compte	115	
Droit à restitution	0	15

► Contribuable transférant son domicile en France

9-21 Un contribuable qui transfère son domicile en France au cours d'une année N peut bénéficier, dès lors qu'il est fiscalement domicilié en France au 1^{er} janvier N + 1, d'un droit à restitution à partir du 1^{er} janvier N + 2 au titre des revenus réalisés en N.

Dans cette situation, il est désormais prévu que les revenus réalisés hors de France et exonérés d'impôt sur le revenu ne soient pris en compte que du jour de

ce transfert pour le calcul du bouclier fiscal (LME art. 121-VIII-1° ; CGI art. 1649-0 A modifié), Cette nouvelle règle s'applique pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2006 (LME art. 121-XI).

Cette mesure est destinée à effacer le décalage entre la base revenus et la base impôts pour le calcul du droit à restitution au titre des revenus de l'année N. Ce décalage provenait de la prise en compte de l'ensemble des revenus, notamment étrangers, réalisés au cours de l'année N alors que l'imposition en France du revenu mondial n'intervient qu'à compter de la date de retour (CGI art. 166).

Pour le calcul du premier bouclier fiscal à compter du retour en France, cet aménagement permet de ne pas prendre en compte les revenus étrangers perçus au titre de l'année du retour, entre le 1^{er} janvier et la date du retour. Il sera optimisé pour les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal en fin d'année, une part plus importante de leurs revenus pouvant être exclue du calcul du bouclier.

Impôt de solidarité sur la fortune

► Personnes qui transfèrent leur domicile fiscal en France

9-22 Imposition sur les seuls biens français

Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France sont en principe soumises à l'ISF, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France lorsque la valeur de ces biens dépasse le seuil d'imposition fixé à 770 000 € pour 2008 (CGI art. 885 A ; voir « L'impôt de solidarité sur la fortune », RF 982, § 90).

Une exception est instituée pour les personnes physiques qui transfèrent leur domicile fiscal en France et qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle du transfert de domicile. Ces personnes ne sont imposables à l'ISF qu'à raison de leurs biens situés en France (LME art. 121-III), si la valeur de ces biens dépasse le seuil d'imposition à l'ISF.

Cette mesure s'applique aux personnes physiques qui auront transféré leur domicile fiscal en France à compter du 6 août 2008 (date d'entrée en vigueur de la loi) et est donc susceptible de s'appliquer à compter de l'ISF 2009.

Cette mesure est prise dans le cadre de l'aménagement du régime fiscal des impatriés en matière d'impôt sur le revenu (voir § 9-31).

Il est rappelé que constituent des biens français (voir RF 982, §§ 98 à 100) :

- les biens ayant une assiette matérielle en France,
- les biens incorporels français (CGI art. 750 ter, al. 3),
- et sous certaines conditions les titres de sociétés étrangères non cotées à prépondérance immobilière (CGI art. 750 ter 2°, al. 4 et 5).

9-23 Application temporaire de la mesure

Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, et ce jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France.

La notion de domicile fiscal s'entend, sous réserve des conventions internationales, de celle définie à l'article 4 B du CGI ; elle est appréciée au 1^{er} janvier de chaque année.

- **EXEMPLES** *Un redevable qui transfère son domicile en octobre 2008 pourra bénéficier de cette mesure à compter de l'ISF 2009 et ce jusqu'à l'ISF 2013. En cas de transfert au 1^{er} janvier 2009, le bénéfice de la mesure s'appliquera jusqu'à l'ISF 2014.*

► Réduction d'ISF pour souscription et pour dons

- 9-24** Les réductions d'ISF accordées au titre des souscriptions au capital de PME et pour dons au profit d'organismes d'intérêt général sont étendues respectivement :
- aux souscriptions de parts de FCPR dits « allégés » et visés à l'article L. 214-37 du code monétaire et financier (LME art. 36 ; CGI art. 885-0 V bis modifié ; voir *RF* 982, § 900) ;
 - aux versements effectués au profit des fondations universitaires et des fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation lorsqu'elles répondent aux conditions fixées pour bénéficier de la réduction d'IR pour dons (CGI art. 200-1 b) (LME art. 141 ; CGI 885-0 V bis A modifié ; voir *RF* 982, § 990).

Ces dispositions s'appliquent aux versements effectués à compter du 6 août 2008.

Il est rappelé que les dons pris en compte pour la réduction d'ISF sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit (CGI art. 757 C ; BO 7 S-5-08).

► Exonération d'ISF pour souscription au capital de PME

- 9-25** L'exonération totale d'ISF des parts ou actions reçues par le redevable en contrepartie de certaines souscriptions au capital de PME européennes (voir *RF* 982, § 460) est étendue aux souscriptions de parts de FCPR dits « allégés » et visés à l'article L. 214-37 du code monétaire et financier (LME art. 36 ; CGI art. 885-1 ter-I-1 modifié). Ces dispositions s'appliquent aux versements effectués à compter du 6 août 2008.

Développement de l'investissement et de l'épargne solidaires

► PEE : investissement en FCPE d'entreprises solidaires

- 9-26** Le règlement des plans d'épargne d'entreprise (PEE) déposés à compter du premier jour du quatrième mois suivant la publication de la loi (voir présent FH, § 1-1) doit offrir aux adhérents la possibilité d'investir une partie des sommes recueillies dans l'acquisition de parts de fonds communs de placement d'entreprises solidaires (voir § 9-27) (LME art. 81-I-1° ; c. trav. art. L. 3332-17, 1^{er} al. nouveau).
- La règle en vigueur dans le cadre du PERCO (voir « Épargne salariale », *RF* 2007-3, §§ 925 à 928) est donc étendue aux PEE. La mise en conformité des règlements déjà déposés ou déposés dans les trois mois de la publication de la loi devra être réalisée au 1^{er} janvier 2010 (LME art. 81-II).

Rappelons que les fonds communs de placement d'entreprises solidaires s'entendent des fonds dont l'actif est composé (c. mon. et fin. art. L. 214-39) :

- pour une part, comprise entre 5 et 10 %, de titres émis par des entreprises solidaires agréées (voir § 9-27) ou par des SCR ou des FCPR dont l'actif est composé, pour au moins 40 %, de titres émis par des entreprises solidaires ;
- pour le surplus, de valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé, de parts d'OPCVM investies dans ces mêmes valeurs et, à titre accessoire, de liquidités.

En principe, un OPCVM ne peut pas détenir plus de 10 % d'une même catégorie de valeurs mobilières d'un même émetteur. Ce seuil est porté à 25 % lorsque l'émetteur est une entreprise solidaire (LME art. 81-III ; c. mon. et fin. art. L. 214-4 modifié).

► Nouvelle définition des entreprises solidaires

- 9-27** Les entreprises solidaires s'entendent des entreprises, agréées, dont les titres de capital, lorsqu'ils existent, ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé et qui remplissent l'une ou l'autre des deux conditions suivantes (LME art. 81-I-2 ; c. trav. art. L. 3332-17-1 nouveau) :
- elles emploient des salariés dans le cadre de contrats aidés ou en situation d'insertion professionnelle ;

- elles sont constituées sous forme d'associations, de coopératives, de mutuelles, d'institutions de prévoyance ou de sociétés dont les dirigeants sont élus par les salariés, les adhérents ou les sociétaires.

Elles doivent, en outre, remplir certaines règles, qui seront définies par décret, en matière de rémunération de leurs dirigeants et salariés.

Sont assimilés aux entreprises solidaires :

- les organismes dont l'actif est composé, pour au moins 35 %, de titres émis par des entreprises solidaires (ce pourcentage était précédemment fixé à 40 % ; voir *RF* 2007-3, § 928) ;

- les établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur des entreprises solidaires.

Généralisation du livret A

► À compter du 1^{er} janvier 2009

9-28 À compter du 1^{er} janvier 2009 (LME art. 145) :

- les livrets A pourront être distribués par l'ensemble des réseaux bancaires, y compris le Crédit mutuel ;

- le Crédit mutuel ne sera plus autorisé à distribuer de comptes spéciaux sur livret (livret bleu) ; les livrets bleus ouverts avant cette date sont maintenus.

Une même personne ne peut être titulaire que d'un seul livret A ou d'un seul livret bleu du Crédit mutuel ouvert avant 2009 (LME art. 145-I ; c. mon. et fin. art. L. 221-3, 3^e al. nouveau). Les personnes physiques qui auront sciemment ouvert un livret A en contravention avec cette disposition sont passibles d'une **amende fiscale** égale à 2 % de l'encours du livret sumuméraire ; cette amende n'est pas recouvrée si son montant est inférieur à 50 € (LME art. 145-IV ; CGI art. 1739 A nouveau). Et ce, sans préjudice, bien entendu, de l'imposition des intérêts de ce livret indûment exonérés.

Par **dérogation à la règle du secret professionnel**, lors de l'ouverture d'un produit d'épargne bénéficiant d'un régime fiscal spécifique, l'administration devra transmettre aux établissements bancaires, sur leur demande, les informations indiquant si le demandeur est déjà détenteur de ce produit (LME art. 145-X ; CGI, LPF, art. L. 166 A nouveau).

► Exonération des intérêts

9-29 Les intérêts des sommes placées sur un livret A sont exonérés d'impôt sur le revenu, quel que soit l'établissement de crédit dans lequel il est ouvert (CGI art. 157-7°).

Pour les livrets bleus :

- le prélèvement libératoire appliqué d'office et calculé sur le tiers des intérêts (voir *RF* 979, § 780) est supprimé (LME art. 146-V-2 ; CGI art. 125 A-II bis abrogé) ;

- les intérêts des comptes ouverts avant le 1^{er} janvier 2009 sont exonérés d'impôt sur le revenu, ce qui entraîne l'exonération corrélative des prélèvements sociaux additionnels (LME art. 145-III ; CGI art. 157-7° modifié).

► Option pour le prélèvement mensuel des impôts

9-30 Les contribuables qui optent pour le paiement mensuel de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation ou des taxes foncières pourront demander que les prélèvements soient effectués (LME art. 145-V ; CGI art. 1681 D-2° modifié) :

- sur un livret A, sous réserve que l'établissement teneur du livret le prévoie dans ses conditions générales de commercialisation,

- sur un livret A ou sur un livret bleu du Crédit mutuel ouverts avant 2009.

UN NOUVEAU RÉGIME FISCAL ET SOCIAL POUR LES IMPATRIÉS

L'essentiel du nouveau régime

9-31 Un nouveau régime d'exonération d'impôt sur le revenu est institué en faveur des personnes venues de l'étranger (impatriés) pour exercer leur activité en France et dont la prise de fonctions en France est intervenue à compter du 1^{er} janvier 2008 (LME art. 121 ; CGI art. 81 C nouveau).

Le régime actuel (CGI art. 81 B) est maintenu pour les personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue avant le 1^{er} janvier 2008.

Le nouveau régime, qui s'applique, en pratique, pour la première fois, à l'imposition des revenus de 2008 :

- étend l'exonération aux personnes directement recrutées à l'étranger par une entreprise établie en France et aux non-salariés qui ont obtenu un agrément ;
- exonère la fraction de la rémunération correspondant à la prime d'impatriation et permet aux nouveaux bénéficiaires d'opter pour une exonération globale de 30 % de leur rémunération ;
- exonère également la fraction de la rémunération perçue à raison de l'activité exercée à l'étranger, sous réserve de l'application d'un plafonnement global d'exonération ;
- exonère certains revenus passifs de source étrangère (voir § 9-41).

Par ailleurs, une nouvelle dispense d'affiliation au régime d'assurance vieillesse est instituée (voir § 9-45).

Le gouvernement devra présenter au Parlement un rapport d'évaluation détaillé sur l'impact de ce dispositif avant le 31 décembre 2011.

Exonération d'IR de la rémunération perçue au titre de l'activité exercée en France (prime d'impatriation)

► Personnes exonérées

9-32 L'exonération concerne les salariés et certains dirigeants assimilés fiscalement :

- appelés de l'étranger à occuper temporairement un emploi dans une entreprise établie en France ;
- directement recrutés à l'étranger par une entreprise établie en France.

L'exonération bénéficie également, sur agrément (voir § 9-34), aux non-salariés qui établissent leur domicile fiscal en France au plus tard le 31 décembre 2011.

Sont assimilés fiscalement aux salariés (CGI art. 80 ter b-1°, 2° et 3°) :

- dans les sociétés anonymes, le président du conseil d'administration, le directeur général, l'administrateur provisoirement délégué, les membres du directoire ainsi que tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ;
- dans les SARL, les gérants minoritaires ;
- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'IS, les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

Dans le précédent régime (CGI art. 81 B), qui continue de s'appliquer aux personnes dont la prise de fonctions en France est antérieure au 1^{er} janvier 2008, l'exonération s'adresse aux personnes employées préalablement par une entreprise établie hors de France, mais ne s'applique ni aux personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France, ni aux salariés venant exercer un emploi en France de leur propre initiative (BO 5 F-12-05, n° 17).

► Conditions d'exonération

9-33 Conditions communes à l'ensemble des impatriés

L'exonération, en faveur des salariés et des non-salariés, s'applique :

- aux personnes qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions ;
- au titre des années à raison desquelles ces personnes sont fiscalement domiciliées en France soit parce qu'elles ont en France leur foyer ou leur lieu de séjour principal, soit parce qu'elles y exercent leur activité professionnelle (salariée ou non salariée) à titre principal (CGI art. 4 B-1 a et b ; voir « Impôt sur le revenu », *RF* 979, § 2200). Les personnes domiciliées en France parce qu'elles ont, en France, le centre de leurs intérêts économiques (CGI art. 4 B-1 c ; voir *RF* 979, § 2200) sont donc exclues de ce dispositif.

9-34 Conditions propres aux non-salariés

Pour bénéficier de l'exonération, sur agrément, les non-salariés doivent remplir l'une ou l'autre des trois conditions suivantes (voir aussi § 9-32) :

- ils apportent une contribution économique exceptionnelle à la France (au sens de l'article L. 314-15 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile créé par l'article 124 de la LME) ;
- ils exercent, à titre principal, une activité correspondant à des compétences particulièrement recherchées ou dans un secteur connaissant des difficultés de recrutement. La liste de ces activités sera fixée par décret ;
- ils souscrivent, à compter du 1^{er} janvier 2008, au capital de PME répondant aux conditions d'éligibilité pour l'exonération d'ISF (CGI art. 885 I ter ; voir « Impôt de solidarité sur la fortune », *RF* 982, §§ 460 à 482).

En outre, pour l'application de cette dernière condition :

- les souscriptions doivent être réalisées dans les conditions définies pour l'exonération d'ISF (nos lecteurs se reporteront au cahier *RF* 982, §§ 460 à 482) ;
- leur montant doit excéder la limite inférieure de la première tranche du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune (soit 770 000 € pour 2008).

Par ailleurs, ces personnes doivent prendre l'engagement de conserver les titres souscrits pendant la durée de l'agrément et, en de cas de cession des titres, de réinvestir le produit de la cession dans des titres de même nature.

L'agrément est accordé dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI (voir « Dictionnaire Fiscal RF 2008 », §§ 15040 à 15055).

► Période d'exonération

9-35 L'exonération couvre la période qui s'achève le 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de la prise de fonctions au titre des années de domiciliation fiscale en France (voir § 9-33).

► Quotité de rémunération exonérée

9-36 Salariés et dirigeants

L'exonération peut prendre les deux formes suivantes :

- exonération des éléments de rémunération directement liés à leur situation d'impatriés ;

L'exonération porte sur (voir *RF* 979, § 2304) :

- le montant réel de la prime d'impatriation, lorsque celle-ci est soit clairement identifiée, soit déterminable en fonction de critères objectifs (voir *RF* 979, § 2305). Ce montant est apprécié par rapport à la rémunération de base du bénéficiaire avant son impatriation (cette modalité est réservée aux mobilités intragroupe) ;
- les indemnités destinées à compenser certains frais d'installation en France.

- sur option réservée aux seules personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France, exonération fixée forfaitairement à 30 % de leur rémunération. Cette option permet à ces personnes, qui ne peuvent pas justifier d'une rémunération de base dans leur pays d'origine, de bénéficier de l'exonération. Quelle que soit la forme de l'exonération, si la prime d'impatriation est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, l'administration peut réintégrer la différence dans les bases d'imposition de l'intéressé.

9-37 Non-salariés

L'exonération est fixée à 30 % de leur rémunération.

Si la prime d'impatriation est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans des entreprises similaires établies en France, l'administration peut réintégrer la différence dans les bases d'imposition de l'intéressé.

Exonération d'IR de la rémunération de l'activité exercée à l'étranger

9-38 La fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger pendant la durée définie au paragraphe 9-35 est exonérée à la seule condition que les séjours réalisés à l'étranger soient effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur (voir RF 979, § 2327, 1^{er} tiret).

La condition relative à la durée effective minimale du déplacement à l'étranger (24 heures ; voir FH 3252, § 1-81) a été supprimée au cours des débats parlementaires.

Par ailleurs, l'exonération en faveur des personnes impatriées à partir du 1^{er} janvier 2008 diffère sur les deux points suivants de celle applicable aux personnes impatriées avant cette date (voir RF 979, § 2306). Ainsi, pour les personnes impatriées à partir du 1^{er} janvier 2008 :

- l'exonération s'applique de droit (et non plus sur option) ;
- le plafonnement, à 20 % de la rémunération imposable, de l'exonération de la rémunération de l'activité exercée à l'étranger est supprimé, sous réserve du plafonnement global d'exonération de la prime d'impatriation et de la rémunération de l'activité exercée à l'étranger (voir § 9-39).

Plafonnement global de la rémunération exonérée d'IR

9-39 Pour une même personne, l'exonération est accordée dans la limite suivante :

- soit la fraction de la rémunération exonérée pour l'activité exercée en France et à l'étranger est limitée à 50 % de la rémunération totale ;
- soit la fraction de la rémunération exonérée pour l'activité exercée à l'étranger est limitée à 20 % de la rémunération imposable résultant de l'activité exercée en France, appréciée hors prime d'impatriation (voir RF 979, § 2306). Cette seconde option est sans objet pour les impatriés qui ne perçoivent aucune rémunération pour une activité exercée à l'étranger.

→ **EXEMPLE** Une personne impatriée perçoit une rémunération de 500 000 € comprenant 440 000 € pour son activité exercée en France, dont 180 000 € de prime d'impatriation.

La part de sa rémunération pour son activité perçue à l'étranger est égale à 60 000 €.

Montant total des rémunérations susceptibles d'être exonérées avant plafonnement, 240 000 €, soit :

- 180 000 € au titre de la prime d'impatriation ;
- 60 000 € au titre de la prime d'expatriation.

En réalité, compte tenu du plafonnement global de la rémunération exonérée, le contribuable doit choisir entre :

- l'exonération égale à 50 % de la rémunération totale, soit 250 000 € ;
- l'exonération de la prime d'expatriation (60 000 €), limitée à 20 % de la rémunération imposable au titre de l'activité exercée en France hors prime d'impatriation $[(440\,000 - 180\,000) \times 20\%]$, soit 52 000 €. Dans ce cas, la rémunération exonérée est égale à 232 000 € (180 000 € + 52 000 €).

→ **À NOTER** Ce plafonnement global pourrait rendre l'exonération résultant de la loi moins attractive que le dispositif en vigueur au profit des personnes impatriées avant 2008 compte tenu des avantages en nature susceptibles d'être pris en charge par l'employeur (voir RF 979, § 2304) (rapp. Sén. n° 413, p. 437).

Non-cumul avec l'exonération des expatriés

9-40 Le nouveau régime des impatriés (CGI art. 81 C) est incompatible avec le régime fiscal de faveur des expatriés (CGI art. 81 A ; voir RF 979, §§ 2326 à 2328).

Exonération d'IR pour certains revenus passifs de source étrangère

► Exonération de moitié pour l'impôt sur le revenu

9-41 Pendant la durée où ils bénéficient de l'exonération de leur rémunération, les salariés et non-salariés sont également exonérés d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % du montant des revenus suivants :

- revenus de capitaux mobiliers. Pour les revenus de cette nature soumis au prélèvement libératoire, l'exonération de moitié s'applique aux revenus perçus à compter du 6 août 2008 ;
- droits d'auteur et produits de la propriété industrielle ;

L'exonération est réservée aux revenus, droits et produits dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Les produits de la propriété industrielle s'entendent des produits (redevances et plus-values de cession de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels) perçus par leurs inventeurs au titre de la concession de licences d'exploitation de brevets ou de la cession ou concession de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication (CGI art. 92-2° et 3°).

- gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux. Corrélativement, les moins-values de cession de ces titres ne peuvent être imputées ou reportées qu'à hauteur de 50 % de leur montant.

L'exonération est également réservée aux gains et pertes sur titres dont le dépositaire ou, à défaut, la société dont les titres sont cédés est établi hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

► Les revenus exonérés sont imposés aux prélèvements sociaux

9-42 La fraction des revenus, produits et plus-values exonérée d'impôt sur le revenu est soumise aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social et sa contribution additionnelle) dus, selon le cas, au titre des revenus du patrimoine (plus-values, par exemple) ou des produits de placements (dividendes, par exemple) (CGI art. 1600-0 H-4 bis nouveau ; c. séc. soc. art. L. 136-6-II modifié).

Pour les dividendes et les produits de placements à revenu fixe perçus à l'étranger soumis, sur option, au prélèvement libératoire (CGI art. 117 quater et 125 A ; voir FH 3252-5 et RF 979, § 650), les prélèvements sociaux sur la fraction exonérée sont dus lors de la perception des revenus (CGI art. 1600-0 J-I 8 bis nouveau et c. séc. soc. art. L. 136-7-II-8° bis nouveau).

► Dispositions de coordination

9-4.3 Les personnes impatriées après le 1^{er} janvier 2008 :

- peuvent déduire de leur rémunération imposable, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, les cotisations versées aux régimes de retraite et de prévoyance complémentaires étrangers auxquels elles étaient affiliées avant leur impatriation (CGI art. 83-2°-0 ter modifié ; voir RF 979, § 2308) ;
- doivent mentionner les revenus exonérés dans leur déclaration de revenus (CGI art. 170-1, 3^e al. modifié). Ces revenus sont pris en compte pour déterminer son revenu fiscal de référence (CGI art. 1417-IV-1° c modifié ; voir RF 979, § 2533).

Protection sociale : dispense d'affiliation à l'assurance vieillesse

► Une nouvelle dispense d'affiliation au régime d'assurance vieillesse

9-4.4 Principe : affiliation obligatoire à un régime de sécurité sociale français

En principe, toutes les personnes exerçant, sur le territoire français, soit une activité pour le compte d'un ou de plusieurs employeurs (ayant ou non leur établissement en France), soit une activité professionnelle non salariée doivent être affiliées à un régime obligatoire de sécurité sociale (LME art. 123-I ; c. séc. soc. art. L. 111-2-2 modifié). Peu importe :

- leur âge, leur sexe, leur nationalité ou leur lieu de résidence,
- le montant et la nature de leur rémunération,
- la forme, la nature ou la validité de leur contrat,
- et l'exercice à titre permanent ou temporaire, à temps partiel ou à temps complet de leur activité.

9-4.5 Dispenses possibles

Jusqu'à présent, seuls les salariés dont l'employeur est situé sur le territoire d'un pays de l'Espace économique européen ou d'un pays signataire d'une convention bilatérale de sécurité sociale pouvaient bénéficier d'une dispense d'affiliation aux régimes français de sécurité sociale.

Aujourd'hui, une nouvelle dispense d'affiliation existe : cantonnée à l'assurance vieillesse et sous conditions, elle est applicable même en cas d'absence de convention internationale (LME art. 123-I). Les modalités d'application de cette dispense doivent être fixées par décret.

Cette nouvelle dispense est justifiée par le fait que le risque vieillesse, contrairement aux autres risques pris en charge par les régimes de sécurité sociale français, est un risque à long terme qui peut se réaliser hors du territoire français.

Elle engendre, bien entendu, un manque à gagner pour la branche assurance vieillesse. Le gouvernement devra présenter au Parlement un rapport d'évaluation détaillé sur l'impact de ces nouvelles dispositions avant le 31 décembre 2011 (LME art. 123-II). D'ores et déjà, la perte des recettes pour les organismes de sécurité sociale résultant de cette dispense consentie aux travailleurs étrangers non salariés est compensée, à due concurrence, par une augmentation des droits de consommation sur les cigarettes (CGI art. 575 et 575 A) et par la création d'une taxe additionnelle à ces mêmes droits (LME art. 123-III).

► Bénéficiaires

9-46 Salariés étrangers

Cette nouvelle dispense d'affiliation est ouverte aux salariés étrangers qui en font la demande, conjointement avec leur employeur établi en France ou, à défaut, avec leur entreprise d'accueil en France.

9-47 Non-salariés étrangers domiciliés fiscalement en France

Certains travailleurs étrangers non salariés peuvent également demander à être dispensés d'affiliation à l'assurance vieillesse. Il s'agit de travailleurs étrangers non salariés exonérés d'impôt sur le revenu à hauteur de 30 % qui établissent leur domicile fiscal en France au plus tard le 31 décembre 2011 et qui remplissent les conditions indiquées au paragraphe 9-34 (CGI art. 81 C-I-1, 2^e à 5^e al.).

► Conditions

9-48 Pour les salariés étrangers

Pour pouvoir prétendre à la dispense d'affiliation, le salarié étranger doit :

- justifier par ailleurs d'une assurance vieillesse ;
- ne pas avoir été affilié, au cours des cinq années précédant la demande, à un régime français obligatoire d'assurance vieillesse, sauf pour les activités accessoires, de caractère saisonnier ou liées à la présence en France pour y suivre des études, ou à un régime de sécurité sociale d'un État, auxquels s'appliquent les règlements communautaires de coordination des systèmes de sécurité sociale ;
- avoir été présent au moins trois mois dans l'établissement ou l'entreprise établis hors de France où il exerçait son activité professionnelle immédiatement avant la demande.

9-49 Pour les non-salariés étrangers

Le travailleur étranger non salarié doit, quant à lui, remplir les mêmes conditions que celles exigées pour les travailleurs salariés, réserve faite, bien entendu, de la dernière condition de présence (voir § 9-48).

► Étendue et durée de l'exemption

9-50 Trois ans d'exemption pour le régime de base et les régimes de retraite complémentaire

La dispense d'affiliation couvre le régime d'assurance vieillesse de base et les régimes de retraite complémentaire. En conséquence, pendant la période d'exemption, le dispensé n'a droit ou n'ouvre droit à aucune prestation d'un régime français d'assurance vieillesse.

En principe, elle n'est accordée qu'une seule fois pour trois ans.

9-51 Prolongation possible à titre dérogatoire

Par dérogation, une prolongation de la dispense peut être accordée par l'autorité administrative compétente pour une nouvelle période de trois ans.

► Sanctions en cas de non-respect des conditions d'exemption

9-52 Le non-respect des conditions d'exemption, dûment constaté par l'URSSAF et les autres organismes collecteurs concernés, entraîne l'annulation de l'exemption et le versement d'une somme égale à 1,5 fois le montant des contributions et cotisations qui auraient été dues sans le bénéfice de cette exemption.

S'il s'agit de salariés étrangers, la sanction pécuniaire est due par l'employeur ou le responsable de l'entreprise. S'il s'agit d'un non-salarié, c'est à lui qu'incombe le versement de cette sanction.

CONTRÔLE ET CONTENTIEUX FISCAL

Rescrit fiscal

► Généralisation partielle du délai de 3 mois

9-53 Deux mesures viennent renforcer la garantie que constitue, pour le contribuable, la procédure de rescrit fiscal (LME art. 5-III) :

- l'administration aura l'obligation de répondre dans les 3 mois à une demande formulée dans le cadre du rescrit général (CGI, LPF, art. L. 80 B-1° modifié ; voir § 9-54) ;
- le silence de l'administration vaudra acceptation tacite après 3 mois (et non plus 4 comme actuellement) pour les rescrits portant sur le statut de jeune entreprise innovante (JEI) ou sur les pôles de compétitivité (CGI, LPF, art. L. 80 B-4° et 5° modifiés ; voir § 9-55).

Ces mesures s'appliquent à compter du 1^{er} juillet 2009. Selon nous, elles devraient donc concerner les demandes présentées à compter de cette date.

- Actuellement, dans le cadre du **rescrit général**, les services fiscaux ne se trouvent engagés que s'ils ont formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait. Cette forme de rescrit est ouverte à tous les contribuables, particuliers ou entreprises, afin de répondre à leurs questions sur tout impôt, droit ou taxe (CGI, LPF, art. L. 80 B-1°).
- Dans le cadre de **rescrits particuliers**, l'administration peut se voir opposer ses prises de position expresses, mais également son silence. Celui-ci vaut en effet acceptation tacite de la demande après un certain délai, variable selon le sujet. Ces rescrits particuliers ne sont possibles que dans des cas limitativement énumérés, permettant aux entreprises de savoir si elles disposent d'un établissement stable, si les dépenses qu'elles engagent sont éligibles au crédit d'impôt recherche ou si elles peuvent bénéficier de certains allègements fiscaux (CGI, LPF, art. L. 80 B-2° à 6° ; voir « Dictionnaire Fiscal RF 2008 », § 17490).
- D'autres modifications, inspirées du rapport Fouquet, devraient être discutées dans le cadre du **projet de loi de finances pour 2009**.
- Pour un exposé détaillé des différentes formes du rescrit fiscal, nos lecteurs peuvent se reporter à l'ouvrage « Contrôle fiscal – Contentieux – Recouvrement », Code RF, de Jean-Pierre Casimir (7^e édition).

► Rescrit général : l'administration devra répondre dans les 3 mois

9-54 À compter du 1^{er} juillet 2009, l'administration fiscale devra répondre dans un délai de 3 mois à tout contribuable lui demandant de prendre position sur une situation de fait. Pour que ce délai s'impose à l'administration, la demande doit être écrite, précise, complète et déposée par un contribuable de bonne foi. C'est une nouveauté dans la mesure où actuellement, l'administration n'est même pas tenue de répondre à une demande de rescrit général.

On peut cependant s'interroger sur la portée de cette mesure car aucune sanction n'est prévue lorsque le délai ne sera pas respecté. Il résulte simplement des débats parlementaires que le silence de l'administration ne vaudra pas acceptation tacite de la demande du contribuable.

Un décret en Conseil d'État précisera prochainement notamment le contenu que la demande devra respecter et le service auquel l'adresser.

► JEI et pôle de compétitivité : délai ramené de 4 à 3 mois

9-55 À compter du 1^{er} juillet 2009, le silence de l'administration vaudra acceptation des demandes portant sur le statut de JEI ou sur les allègements propres aux pôles de compétitivité à l'expiration d'un délai ramené à 3 mois. Actuellement et jusqu'au 30 juin 2009, ce délai reste de 4 mois.

Le délai de 3 mois sera donc généralisé à l'ensemble des rescrits, à l'exception des demandes portant sur l'éligibilité de dépenses au crédit d'impôt recherche (CGI, LPF, art. L. 80 B-3°) ou sur la valeur d'une entreprise faisant l'objet d'une donation (BO 13 L-5-06). Pour ces deux rescrits particuliers, l'entreprise doit toujours attendre 6 mois pour que le silence de l'administration vaille acceptation tacite.

► Rescrit crédit d'impôt recherche

9-56 Le rescrit crédit d'impôt recherche est aménagé dans les conditions exposées aux paragraphes 9-5 à 9-7.

Visite domiciliaire

► Recours mis en conformité avec la Convention européenne des droits de l'homme

9-57 La procédure de visite domiciliaire prévue à l'article L. 16 B du CGI peut désormais faire l'objet d'un recours de plein contentieux applicable aux ordonnances notifiées ou signifiées à partir du 6 août 2008 (LME art. 164 ; CGI, LPF, art. L. 16 B modifié ; voir §§ 9-58 à 9-61).

On rappelle que les recours antérieurs, ne respectant pas le droit à un procès équitable prévu par la Convention européenne des droits de l'homme, ont rendu la procédure de l'article L. 16 B non applicable (CEDH 21 février 2008, n° 18497/03 ; voir FH 3246-3).

L'article L. 16 B permet à l'administration fiscale, lorsqu'elle soupçonne une fraude en matière d'IR, d'IS ou de TVA, de solliciter une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance (TGI) afin de visiter tout lieu et de saisir tout document se rapportant à cette fraude.

Les recours contre les visites domiciliaires prévues en matière de contributions indirectes (CGI, LPF, art. L. 38 modifié) et d'infractions douanières ont été modifiés selon les mêmes principes (c. douanes art. 64 modifié).

Le gouvernement est, par ailleurs, autorisé à légiférer par voie d'ordonnance afin d'instituer ces nouveaux recours aux autres procédures administratives de visites et de saisies domiciliaires.

► Nouvel appel contre l'ordonnance

9-58 Forme et délais

Le contribuable peut former un appel afin de contester, en fait ou en droit, la validité d'une ordonnance qui autorise les opérations de visite et de saisie (LME art. 164 ; CGI, LPF, art. L. 16 B modifié).

Cet appel est possible pour les ordonnances notifiées ou signifiées à partir du 6 août 2008, date d'entrée en vigueur de la loi. Il doit être formulé dans un délai de 15 jours francs à compter de la date à laquelle cette ordonnance est remise, reçue ou signifiée. Le contribuable doit l'adresser au président de la cour d'appel compétente territorialement ou à son délégué. Ce recours n'est pas suspensif et doit respecter les règles de procédure civile (et non, comme le précédent, les règles de la procédure pénale).

La décision du premier président de la cour d'appel peut faire l'objet, de la part de l'appelant ou de l'administration, d'un pourvoi en cassation.

L'ordonnance est exécutoire au seul vu de la minute, c'est-à-dire dès la production d'une copie de l'ordonnance du juge délivrée par le greffe du tribunal de grande instance saisi.

L'appel remplace le pourvoi en cassation que le contribuable pouvait auparavant former contre l'ordonnance. Conformément à la décision de la CEDH, le contribuable peut désormais contester l'ordonnance sur la base des éléments de droit, mais également des élé-

ments de faits, ce que ne permettait pas le pourvoi. Un recours devant un juge différent de celui qui a émis l'ordonnance est, par ailleurs, une garantie supplémentaire d'impartialité. À compter du 1^{er} janvier 2009, l'appel pourra être formé par **voie électronique**. Le dossier de l'affaire est transmis du greffe du tribunal de grande instance (dont dépend le juge des libertés qui a autorisée la visite) au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter.

9-59 Informations du contribuable

L'ordonnance doit mentionner l'appel dont elle peut faire l'objet et le délai de 15 jours francs durant lequel ce recours est possible.

Elle doit, par ailleurs, informer le contribuable qu'il a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix. L'exercice de cette faculté n'entraîne cependant pas la suspension des opérations de visite et de saisie.

En l'absence de l'occupant des lieux et de son représentant, l'ordonnance doit être notifiée par lettre recommandée avec avis de réception. En l'absence de réception, la signification doit se faire par acte d'huissier de justice.

► Nouveau recours contre les opérations de visite et de saisie

9-60 Ce nouveau recours permet de contester la conformité des opérations de visite et de saisie à l'ordonnance qui les a autorisées. Ce recours est introduit selon les mêmes formes et garanties d'information que l'appel contre l'ordonnance : comme l'appel, il n'est pas suspensif, il est soumis aux règles de la procédure civile et doit être formé dans un délai de 15 jours auprès du premier président de la cour d'appel compétente territorialement ou de son délégué.

Le délai de 15 jours et les modalités du recours doivent être mentionnés dans le procès-verbal relatant le déroulement des opérations et l'inventaire des documents saisis conformément à la décision.

Comme auparavant, une copie du procès-verbal et de l'inventaire doivent être remises à l'occupant des lieux ou à son représentant. Dorénavant, une copie de ces documents doit également être adressée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception à l'auteur présumé des infractions soupçonnées.

Le délai de 15 jours court à compter de la date à laquelle sont remis, reçus ou signifiés le procès-verbal relatant le déroulement des opérations et l'inventaire des pièces saisies.

Comme pour l'appel, la décision du premier président de la cour d'appel peut faire l'objet, de la part du contribuable ou de l'administration, d'un **pourvoi en cassation**.

Ce recours devant le premier président de la cour d'appel remplace le recours antérieur qui devait être formé devant le juge des libertés et de la détention qui avait délivré l'ordonnance. Contrairement à l'ancien recours et conformément à la décision de la CEDH, le recours actuel permet au contribuable :

- d'être informé de la possibilité de contester la conformité des opérations de visite et de saisie ;
- de contester les opérations de visite et de saisie même en l'absence d'une procédure de contrôle.

► Recours ouverts à certaines affaires passées ou en cours

9-61 Affaires concernées

Certaines affaires en cours ouvrent droit à un appel contre l'ordonnance (même lorsque celle-ci a déjà fait l'objet d'un pourvoi rejeté par le juge de cassation) ou à un recours contre les opérations de visite et de saisie dans les conditions applicables avant l'entrée en vigueur de la LME. Sont principalement concernées les procédures de visite et de saisie réalisées depuis le 1^{er} janvier 2005 et qui :

- étant restées sans suite (absence de contrôle ou de rectification à la suite d'un contrôle), ne permettaient pas de soulever la non-conformité des opérations de visite et de saisie devant le juge de l'impôt ;

- ont donné lieu à des impositions supplémentaires encore susceptibles de faire l'objet d'une réclamation ou d'un recours devant le juge de l'impôt (le juge doit alors surseoir à statuer jusqu'au prononcé de la décision du premier président de la cour d'appel).

Cet appel est, en revanche, refusé aux affaires pour lesquelles des décisions de justice sont passées en force de chose jugée, c'est-à-dire pour lesquelles les délais de recours sont clos.

Lorsque la non-conformité d'une règle de droit à une règle de droit supérieure est révélée par une décision de justice, le contribuable peut engager une action en restitution pour la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle durant laquelle la décision de justice a été rendue (CGI, LPF, art. 190, 3^e al. ; voir « Dictionnaire Fiscal RF 2008 », § 17040). Le choix du 1^{er} janvier 2005 est la traduction de ce principe, la décision de la CEDH ayant été rendue le 21 février 2008.

9-62 Information des contribuables et délais applicables

L'administration a l'obligation d'informer les contribuables visés au paragraphe 9-61 de l'existence de ces nouveaux recours et du délai de 2 mois pour l'exercer. Le délai de 2 mois est décompté à partir de la réception de cette information.

En l'absence d'information de la part de l'administration, les contribuables concernés peuvent exercer ces nouveaux recours sans condition de délai.

INSTITUTION DES FONDS DE DOTATION

Un nouvel outil pour attirer des capitaux privés

9-63 Une nouvelle structure de droit privé est créée : le fonds de dotation (art. 140). Cette structure est nécessairement à but non lucratif. Sa vocation première est d'assurer à une organisation d'intérêt général (musée, hôpital, université...) une part de son budget : un ou plusieurs donateurs (personnes physiques ou personnes morales) apportent des capitaux qui sont gérés par le fonds de dotation ; les revenus de ces capitaux sont redistribués à l'organisation d'intérêt général. Le fonds de dotation peut être créé pour une durée déterminée ou indéterminée. Ce nouvel outil se veut attractif par la souplesse de son fonctionnement, le contrôle de l'utilisation des capitaux donnés, ainsi que certaines faveurs fiscales (voir §§ 9-64 et 9-66).

- **Testament.** Un legs peut être fait au profit d'un fonds de dotation qui n'existe pas. L'important est que le fonds de dotation soit créé dans l'année qui suit l'ouverture de la succession.
- **Souplesse de fonctionnement.** Le fonds de dotation est administré par un conseil d'administration qui comprend au minimum trois membres nommés, la première fois, par le ou les fondateurs. Le mode de renouvellement du conseil d'administration est fixé librement par les statuts.
- **Contrôle par un commissaire aux comptes.** Le fonds devra nommer un commissaire aux comptes dès que ses ressources dépasseront 10 000 € en fin d'exercice.
- **Contrôle par l'administration.** L'administration pourra, à tout moment, venir vérifier la régularité du fonctionnement du fonds de dotation. Par ailleurs, celui-ci devra lui adresser chaque année un rapport d'activité, les comptes annuels et le rapport du commissaire aux comptes. S'il apparaît un dysfonctionnement particulièrement grave, l'administration pourra suspendre l'activité du fonds pendant six mois ou saisir la justice pour demander la dissolution du fonds de dotation.

Régime fiscal**► Fonds présumés non lucratifs**

9-64 La gestion des fonds est, en principe, considérée comme non lucrative et bénéficiaire, notamment, de la franchise des impôts commerciaux. Par exception, l'activité des fonds est réputée lucrative lorsque les fruits sont versés à des organismes publics ayant une activité exclusivement lucrative ou à des organismes ne bénéficiant pas eux-mêmes de la franchise (LME art. 140-X-2° ; CGI art. 206-1 bis modifié). Les fonds de dotation considérés comme non lucratifs sont, par ailleurs, exonérés de l'IS dû aux taux réduits, sauf si leurs statuts prévoient la possibilité de consommer leur dotation en capital (LME art. 140-X-3° ; CGI art. 206-5 modifié).

- La franchise des impôts commerciaux (IS, TVA et taxe professionnelle) s'applique dans le cadre des conditions de droit commun : gestion désintéressée, caractère prépondérant des activités non lucratives et recettes des activités lucratives n'excédant pas 60 000 € pour une année civile (voir « Dictionnaire Fiscal RF 2008 », § 600).
- L'IS aux taux réduits de 10 % ou 24 %, dont les fonds de dotation sont exonérés, vise les revenus de capitaux mobiliers, les bénéfices agricoles et les revenus fonciers perçus par les organismes sans but lucratif (voir « Dictionnaire Fiscal RF 2008 », § 621).
- Le régime fiscal des organismes sans but lucratif, applicable aux fonds de dotation, est développé dans notre « Guide des associations », Guide de gestion RF, 8^e édition à paraître.

► Droits de mutation à titre gratuit : exonération

9-65 Sont totalement exonérés de droits de mutation à titre gratuit les dons et legs effectués au profit d'établissements publics, de fondations, d'associations. La liste des organismes bénéficiaires de ces dons exonérés de droits est étendue aux fonds de dotation répondant aux conditions fixées pour bénéficier de la réduction d'IR pour dons (voir § 9-66) (LME art. 141 ; CGI art. 795 modifié).

Réductions d'IR et d'IS accordées aux donateurs

9-66 Les particuliers qui effectuent des dons, versements et abandons de revenus au profit des fonds de dotation bénéficient de la réduction d'IR pour dons à des organismes non lucratifs ou de la réduction d'IR en faveur des monuments historiques et des objets classés (LME art. 140-X-1° et 5° ; CGI art. 200 modifié ; voir RF 979, §§ 1315 et 1550). De même, les versements réalisés par les entreprises ouvrent droit à la réduction d'impôt pour mécénat (CGI art. 238 bis modifié ; voir RF 975, § 750).

En l'absence de dispositions particulières, ces mesures s'appliquent à compter du 6 août 2008, date d'entrée en vigueur de la loi. Les versements aux fonds de dotation ouvrent donc droit à réduction d'impôt :

- pour les particuliers, à compter de l'imposition des revenus perçus en 2008 ;
 - pour les entreprises, pour les exercices clos à compter du 6 août 2008.
- Pour ouvrir droit à ces réductions d'impôt, les fonds de dotation doivent :
 - soit être des organismes d'intérêt général et avoir un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;
 - soit être gérés de façon désintéressée et reverser les revenus tirés des dons et versements à des organismes ouvrant droit à l'une ou l'autre de ces réductions d'impôt.
 - Les fonds de dotation peuvent notamment reverser des revenus à la Fondation du patrimoine (directement ou par l'intermédiaire d'une fondation ou d'une association qui lui reverse irrévocablement ces dons), ou aux fondations ou associations reconnues d'utilité

publique et agréées en vue de subventionner la réalisation de travaux sur un monument historique privé.

• Les organismes percevant des revenus des fonds de dotation doivent leur délivrer une attestation justifiant le montant et l'affectation des versements effectués à leur profit. S'ils délivrent une attestation irrégulière, ils encourent une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées ou, à défaut d'une telle mention, une amende égale au montant de la réduction d'impôt indûment obtenue (LME art. 140-X-6° ; CGI art. 1740 A modifié). Cette attestation est distincte de celle fournie, conformément aux règles de droit commun, par le fonds de dotation aux particuliers et aux entreprises réalisant des dons et bénéficiant à ce titre d'une réduction d'impôt.

AUTRES MESURES

Exonération de taxe professionnelle dans le cadre de l'aménagement du territoire

► Régime aménagé pour les opérations réalisées à compter de 2009

9-67 Dans les zones d'aide à finalité régionale et dans les zones d'aide à l'investissement des PME, les collectivités locales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent exonérer temporairement de taxe professionnelle les entreprises qui procèdent sur leur territoire à des extensions ou créations d'activités industrielles ou de recherche scientifique et technique, ou de services de direction, d'études, d'ingénierie et d'informatique (CGI art. 1465 et 1465 B ; voir « La taxe professionnelle », RF 985 à paraître, § 1540).

L'exonération s'étend également aux opérations de reconversion ou à la reprise d'établissements en difficulté dans le même type d'activité.

Selon la nature de l'opération visée ci-dessus, cette exonération peut être de droit, c'est-à-dire accordée sur simple demande ou être subordonnée à un agrément préalable.

Les conditions de l'exonération sans agrément et le plafond de cette exonération sont modifiés pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009 (LME art. 122 ; CGI art. 1465 modifié).

► Nouvelles conditions de l'exonération sans agrément

9-68 Sont susceptibles de bénéficier de l'exonération de plein droit les créations et extensions d'établissements industriels ou de recherche scientifique et technique, qui concourent à la création d'un minimum d'emplois et d'un certain volume d'investissements.

Les seuils sont appréciés en fonction de la nature de l'activité (industrie ou recherche), du type d'opération réalisée (création, extension) et du lieu d'implantation de l'établissement (CGI, ann. III, art. 322 G ; voir RF 985 à paraître, § 1568).

Pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009, pour ne pas exclure de l'exonération les implantations d'investissements lourds, mais qui sont peu créateurs d'emplois, l'exonération sans agrément sera accordée en tenant compte notamment :

- soit du volume des investissements et du nombre des emplois créés ;
- soit du seul volume des investissements.

► Immobilisations exonérées : suppression du plafond d'exonération

9-69 Quand l'agrément n'est pas nécessaire, l'exonération porte sur l'augmentation nette des bases d'imposition résultant des immobilisations nouvelles apprê-

ciée par rapport à la dernière année précédant l'opération ou par rapport à la moyenne des trois dernières années si celle-ci est supérieure.

Il était prévu que le prix de revient des immobilisations exonérées ne pouvait excéder 1 524 490 € par emploi créé, les collectivités locales pouvant par délibération fixer ce montant à un niveau moins élevé. Ce plafond est supprimé pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009.

Il appartiendra aux collectivités territoriales de fixer, par délibération, un prix de revient maximum des immobilisations exonérées, par emploi créé ou par investissement.

Contrat d'apprentissage

► Apprentissage dans une entreprise d'un autre État européen

9-70 La recodification du code du travail laissait à penser qu'il était possible pour un apprenti de réaliser la totalité de son contrat d'apprentissage dans une entreprise d'un État membre de l'Union européenne, alors qu'auparavant, seul un accueil temporaire était prévu (c. trav. art. L. 115-1, al. 3 ancien). Désormais, cette erreur est réparée, puisqu'il est à nouveau fait référence expressément à l'accueil temporaire (LME art. 49 ; c. trav. art. L. 6211-5 modifié).

► Enregistrement du contrat d'apprentissage

9-71 En ce qui concerne l'enregistrement des contrats d'apprentissage par les réseaux consulaires (CCI, chambre des métiers), il y a depuis plusieurs années un vide juridique pour les employeurs qui ne sont affiliés à aucun réseau consulaire, comme les associations et les professions libérales : par exception, elles doivent encore envoyer leur contrat pour enregistrement auprès de la DDTEFP (voir RF 984, § 493).

Une réécriture d'un article du code du travail vise à régler cette difficulté, en prévoyant que le contrat est enregistré par les chambres consulaires, « dans des conditions fixées par décret », ce décret devant tenir compte de l'enregistrement des contrats conclus par les associations et les professions libérales (art. 50 ; c. trav. art. L. 6224-1 modifié). Cela étant, la question n'est pas définitivement résolue, puisque les dispositions réglementaires ne prévoient rien pour l'enregistrement, par les chambres consulaires, des contrats d'apprentissage signés par les employeurs qui n'y sont pas affiliés (c. trav. art. R. 6224-1). Un décret reste donc nécessaire.

Gérants de succursales

9-72 Le statut de gérant de succursales permet à certaines personnes de bénéficier de certaines dispositions du code du travail, même si elles n'ont pas de contrat de travail (c. trav. art. L. 7231-1).

À cet égard, une des catégories des bénéficiaires de ce statut était jusqu'à présent constituée par les personnes dont la profession consiste essentiellement « à vendre des marchandises de toute nature qui leur sont fournies exclusivement ou presque exclusivement par une seule entreprise ».

La loi réintroduit des conditions supplémentaires qui, bien que figurant dans l'ancien code du travail (c. trav. art. L. 781-1, 2^e ancien), n'avaient pas été reprises à l'occasion de la recodification. Ainsi, il est à nouveau exigé que les personnes concernées exercent leur profession dans un local fourni ou agréé par cette entreprise (fournisseur exclusif ou quasi exclusif), aux conditions ou prix imposés par cette entreprise.

Il subsiste une **petite différence** avec l'ancien code : il fallait antérieurement que les conditions et les prix soient tous deux imposés ; désormais, il peut s'agir soit des conditions, soit des prix.

Risque pénal lié au travail dissimulé

9-73 Parallèlement à l'abrogation de certaines dispositions du code de commerce (voir § 8-4), la loi remanie les dispositions du code du travail relatives aux interdictions d'exercice d'activité, qui peuvent être prononcées à titre de peines complémentaires en cas de délit de travail dissimulé ou d'emploi dissimulé d'un mineur soumis à l'obligation scolaire.

Désormais, la peine complémentaire susceptible d'être prononcée à ce titre se définit comme suit : l'interdiction soit d'exercer une fonction publique ou d'exercer l'activité professionnelle ou sociale dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de laquelle l'infraction a été commise, soit d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale. Ces interdictions d'exercice peuvent être prononcées cumulativement (LME art. 73-II ; c. trav. art. L. 8224-3 modifié).

Ces interdictions sont prononcées conformément aux modalités prévues par le code pénal, ce qui signifie que l'interdiction peut être soit définitive, soit temporaire (c. pén. art. 131-27). Si elle est temporaire, la durée maximale de l'interdiction est de :

- 5 ans pour une interdiction d'exercer une fonction publique ou d'exercer une activité professionnelle ou sociale,
- 10 ans pour une interdiction d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale.