

MESURES FISCALES

IMPÔT SUR LE REVENU

Territorialité
Étude F-10 190

Mise en conformité communautaire de l'exit tax sur les plus-values en report d'imposition (Art. 61)

Le présent article règle la situation des contribuables qui ont transféré leur domicile hors de France dans un État de l'Espace économique européen (hors Liechtenstein) avant le 1^{er} janvier 2005 et qui ont été imposés au titre des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux en report d'imposition :

- en dégageant d'office l'impôt afférent aux titres qui, au 1^{er} janvier 2006, sont toujours dans le patrimoine du contribuable ;
- et en rétablissant les reports d'imposition existant sur ces mêmes titres à la date du transfert du domicile hors de France.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006 pour tous les transferts de domicile effectués entre le 9 septembre 1998 et le 31 décembre 2004.

RÉGIME ACTUEL

1. Conformément aux articles 167 bis et 167, 1, bis anciens du CGI, le transfert de domicile hors de France entraînait l'imposition immédiate :

- des plus-values d'échange ou de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux placées sous un régime de report d'imposition (CGI, art. 167, 1 bis ancien) ;

Le transfert du domicile hors de France constituait ainsi un événement mettant fin au report d'imposition des plus-values d'échange ou de cession réalisées avant le 1^{er} janvier 2000 ou relevant du régime prévu à l'article 150-0 C du CGI (report d'imposition des plus-values de cession de titres en cas de réinvestissement dans une société nouvelle non cotée).

L'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition ne comportait par ailleurs aucune restriction tenant à la durée de résidence du contribuable en France ou à la quotité de sa participation détenue dans le capital ou les bénéfices de la société concernée.

- des plus-values constatées (ou plus-values latentes) sur certains droits sociaux (CGI, art. 167 bis ancien).

Les droits sociaux concernés par l'exit tax étaient ceux afférents à une société dans laquelle le contribuable, son conjoint, leurs ascendants ou descendants détenaient ou avaient détenu à un moment quelconque au cours des cinq années précédentes, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices.

En outre, les dispositions de l'article 167 bis du CGI ne concernaient que les contribuables qui avaient été fiscalement domiciliés en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant la date du transfert du domicile hors de France.

2. La Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) dans un arrêt du 11 mars 2004 (CJCE, Aff. 9/02, Lasteyrie du Saillant), statuant sur une question préjudicielle du Conseil d'État, a jugé le dispositif français d'imposition des plus-values latentes, prévu à l'article 167 bis du CGI exposé ci-dessus, contraire au principe communautaire de liberté d'établissement posé par l'article 43 du

Traité CE. Suivant cette décision, le Conseil d'État (CE, 10-11-2004, n° 211341) a annulé, pour excès de pouvoir, le décret d'application de ce dispositif (D. n° 99-590, 6-7-1999).

3. Tirant les conclusions de ces jurisprudences communautaire et nationale, et considérant que le dispositif d'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition était susceptible d'encourir les mêmes griefs que celui d'imposition des plus-values latentes, le législateur a abrogé pour les transferts de domicile hors de France intervenant après le 1^{er} janvier 2005 ces deux derniers dispositifs (L. fin. 2005, n° 2004-1484, 30-12-2004, art. 19 ; V. D.O Actualité 46/2004, §§ 158).

Ainsi, à et compter du 1^{er} janvier 2005, le transfert du domicile hors de France n'entraîne plus l'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition ou des plus-values latentes.

4. Toutefois, la décision de la CJCE ne visant que le dispositif relatif aux plus-values latentes (CGI, art. 167 bis ancien), seul les contribuables ayant été imposés sur les plus-values latentes ont pu demander (et peuvent encore demander jusqu'au 31 décembre 2006), en application de l'article L. 190 du LPF, la restitution des sommes correspondant aux impositions mises à leur charge à ce titre depuis 2000.

En effet on rappelle que lorsque la non-conformité d'une règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure a été révélée par une décision juridictionnelle, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue. La décision de la CJCE étant intervenue le 11 mars 2004, le règlement du passé doit intervenir sur les impositions établies au titre des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 (LPF, art. L. 190).

RÉGIME NOUVEAU

5. En l'absence de décisions de jurisprudence relatives au dispositif d'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition au moment du transfert du domicile à l'étranger, le présent article règle la situation des contribuables qui ont transféré leur domicile hors de France avant le 1^{er} janvier 2005 et qui ont été imposés à ce titre sur les plus-values en report d'imposition.

6. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent aux demandes de dégrèvement à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Personnes concernées

7. Les personnes concernées par le nouveau dispositif sont celles :

– qui ont été imposées au titre des plus-values en report lors de leur départ de France :

– qui ont transféré leur domicile hors de France avant le 1^{er} janvier 2005 dans un État de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE), à l'exception du Liechtenstein.

Il s'agit donc :

► des 24 autres pays de la Communauté européenne, à savoir l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, Chypre, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République Tchèque, le Royaume-Uni, la Slovaquie, la Slovénie, la Suède.

► de l'Islande et de la Norvège.

– et qui détiennent toujours dans leur patrimoine tout ou partie des titres auxquels était attaché le report d'imposition.

8. Sont en revanche exclus du dispositif, les contribuables :

– qui ont transféré leur domicile avant le 1^{er} janvier 2005 dans un autre État que l'un de ceux visés ci-dessus (État tiers, comme la Suisse par exemple).

– qui ne détiennent plus dans leur patrimoine les titres concernés.

► Modalités de règlement du passé

9. Le présent article prévoit pour ces contribuables :

– le dégrèvement d'office de l'impôt établi sur le fondement du 1 bis de l'article 167 du CGI ancien afférent à des titres qui, au 1^{er} janvier 2006, sont toujours dans leur patrimoine ;

– et le rétablissement des reports d'imposition existant sur ces mêmes titres à la date du transfert du domicile hors de France.

Dégrèvement d'office de l'impôt

10. Champ d'application - Le dégrèvement d'office concerne tous les contribuables qui ont été imposés lors de leur départ de France sur le fondement du 1 bis de l'article 167 bis du CGI, à savoir au titre de leurs plus-values en report d'imposition, y compris ceux qui n'ont pas bénéficié à l'époque du sursis de paiement de leur imposition.

Sont donc visés ici, tous les transferts de domicile effectués entre la date d'entrée en vigueur du dispositif et celle de son abrogation, à savoir entre le 9 septembre 1998 et le 31 décembre 2004.

11. Montant du dégrèvement - Le dégrèvement d'office est limité à la fraction de l'impôt dû sur la plus-value en

report afférent aux titres que le contribuable détient au 1^{er} janvier 2006.

Ainsi, si une partie des titres concernés ne figure plus dans le patrimoine du contribuable à la date du 1^{er} janvier 2006, seul l'impôt dû sur la plus-value en report afférent aux titres encore détenus pas le contribuable sera dégrévée.

Par analogie avec les dispositions de l'ancien article 167, 1 bis du CGI (BOI 5-20-99, § 54, 22-11-1999), la preuve du maintien dans le patrimoine du contribuable des titres pour lesquels le dégrèvement doit être accordé devrait pouvoir être apportée par tous moyens et notamment par une attestation de l'établissement gestionnaire des titres.

Important : Selon nos informations, le dégrèvement devrait porter sur le montant de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux qui étaient dus au titre de la plus-value en report.

12. Levée des garanties - Pour les contribuables qui ont demandé le sursis de paiement de l'impôt dû au titre de la plus-value en report, les garanties qu'ils ont constituées auprès du comptable du Trésor lors de leur transfert de domicile hors de France seront restituées.

Les contribuables qui ont demandé et obtenu le sursis de paiement de l'impôt dû au titre de la plus-value en report devraient également pouvoir prétendre au remboursement du montant des frais de constitution de garantie qu'ils ont supportés.

Rétablissement des reports d'imposition

13. Le présent article prévoit également le rétablissement de plein droit des reports d'imposition des plus-values afférentes aux titres concernés.

Comme pour le dégrèvement d'office, le montant de la plus-value en report qui est rétablie de plein droit est celle attachée aux seuls titres figurant dans le patrimoine du contribuable au 1^{er} janvier 2006.

14. Sont concernés, les reports d'imposition afférents :

– aux plus-values d'échange de valeurs mobilières et de certains droits sociaux (CGI, art 92 B, II ancien et art. 160, I, 4),

– aux plus-values d'échange de titres de sociétés à prépondérance immobilière et de certains droits sociaux (CGI, art. 150 A bis et art. 160 I ter, 1 anciens),

– aux plus-values en report en cas de réinvestissement dans une société nouvelle non cotée (CGI, art. 92 B decies ancien et art. 150-0 C du CGI).

15. La plus-value en report, rétablie de plein droit, suit alors le régime de droit commun la concernant, à savoir que son imposition interviendra lors d'un événement entraînant l'expiration dudit report d'imposition.

Les événements mettant fin au report d'imposition diffèrent selon la nature du report d'imposition. Ainsi, pour les plus-values en report d'imposition établies :

– sur le fondement du II de l'ancien article 92 B et du 4 du I ter de l'article 160 du CGI (plus-values d'échange de valeurs mobilières et de certains droits sociaux), l'imposition interviendra lors de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en échange ;

– sur le fondement de l'ancien article 150 A bis et du 1 du I ter de l'ancien article 160 du CGI (plus-values d'échange de titres de sociétés à prépondérance immobilière et de certains droits sociaux), l'imposition interviendra lors de la cession ou du rachat des titres reçus à l'échange ;

– sur le fondement de l'ancien article 92 B decies et de l'article 150-0 C du CGI (plus-values en report en cas de réinvestissement dans une société nouvelle non cotée), l'imposition interviendra lors de la transmission (à titre gratuit ou à titre onéreux), du rachat ou de l'annulation des titres reçus en contrepartie de l'apport.

Important : Même si le contribuable n'est pas fiscalement domicilié en France lors de la réalisation de l'un des événements entraînant l'expiration du report, il sera néanmoins imposé en France à hauteur de cette plus-value. En effet, le fait générateur de la plus-value est intervenu lorsqu'il était résident de France, seule l'imposition étant décalée dans le temps. Il ne sera toutefois pas redevable des prélèvements sociaux.

Exemple

16. Soit un contribuable ayant transféré son domicile fiscal en Belgique en 2003 et qui détenait à cette époque 100 titres de la société B qu'il avait reçus en 1999 en échange de 50 titres de la société A. Lors de cet échange en 1999, il avait demandé à bénéficier du report d'imposition à hauteur de la plus-value réalisée, soit 100 000 € (soit 2 000 € par titre B détenu).

► Incidences du transfert sur le report d'imposition

Lors de son départ de France, le contribuable a été imposé à hauteur de la plus-value en report d'imposition, soit :

- 16 000 € d'impôt sur le revenu (100 000 x 16 %),
- 10 000 € de prélèvements sociaux (100 000 x 10 %).

Il est fait abstraction de l'impôt dû au titre de la plus-value latente sur les titres de la société B.

Ce dernier a demandé et obtenu à l'époque le sursis de paiement de l'impôt dû au titre de cette plus-value en report.

► Cession partielle des titres

En 2004, alors qu'il était toujours résident de Belgique, il a cédé 30 titres de la société B. A cette occasion, il a été mis fin au sursis de paiement à hauteur de 60 % (30 titres cédés sur 50 titres détenus), soit 9 600 € d'impôt sur le revenu et 6 000 € de prélèvements sociaux.

► Régularisation au regard du présent article

Le montant du dégrèvement d'office qu'il pourra obtenir à compter du 1^{er} janvier 2006 est de 6 400 € d'impôt sur le revenu et de 4 000 € de prélèvements sociaux, soit le montant des impositions dues sur la plus-value en report afférant aux 20 titres de la société B figurant toujours dans le patrimoine du contribuable au 1^{er} janvier 2006.

La plus-value en report d'imposition, rétablie de plein droit, au 1^{er} janvier 2006 est de 2 000 € x 20 titres, soit 40 000 €. ■

IMPÔT SUR LE REVENU

Territorialité
Étude F-10 155

Assouplissement et amélioration du régime fiscal des salariés impatriés (Art. 54)

Le délai de non-domiciliation fiscale en France requis pour l'application du régime fiscal de faveur applicable aux salariés impatriés est abaissé de 10 ans à 5 ans pour ceux dont la prise de fonction est intervenue à compter du 1^{er} janvier 2005.

Ces derniers bénéficient également, d'une exonération complémentaire, sur option, de la part de rémunération se rapportant à leur activité à l'étranger, dans la limite de 20 % de leur rémunération de base hors prime d'impatriation. Cette exonération complémentaire s'applique à compter de l'imposition des revenus perçus en 2005.

RÉGIME ACTUEL

17. L'article 81 B du CGI prévoit un régime spécial d'imposition sur les revenus des impatriés afin d'inciter, à compter du 1^{er} janvier 2004, les salariés et les cadres dirigeants d'entreprises étrangères à venir exercer leur activité en France.

Ce dispositif a été commenté par une instruction administrative du 21 mars 2005 (BOI 5 F-12-05, 21-3-2005).

18. Sont concernés par ce régime, les salariés ou mandataires sociaux appelés par une entreprise établie dans un autre État à occuper un emploi dans une entreprise établie en France, à la condition qu'ils n'aient pas été fiscalement domiciliés en France, au sens de l'article 4 B du CGI, au cours de dix années civiles précédant celle de leur prise de fonction en France.

On rappelle que sont considérées comme fiscalement domiciliées en France :

- les personnes qui ont sur le territoire français leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- celles qui y exercent une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles n'établissent que cette activité est exercée en France à titre accessoire ;

– celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques (V. étude F-10 110).

19. Les personnes qui bénéficient de ce dispositif :

► sont exonérées d'impôt sur le revenu, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la prise de fonction en France (soit pendant une durée maximum de 6 ans), sur les éléments de rémunération directement liés à la situation des impatriés ;

La « prime d'impatriation » ainsi exonérée correspond aux suppléments de rémunération, en espèce ou en nature, directement liés à l'exercice temporaire par les personnes concernées de leur activité professionnelle en France, quelle qu'en soit l'affectation. Elle est exonérée pour son montant réel. Celui-ci doit apparaître distinctement dans le contrat de travail ou de mandat social des personnes concernées ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci, établi préalablement à la prise de fonctions en France (BOI 5 F-12-05, 21-3-2005, § 21).

Afin d'éviter qu'une partie de la rémunération de base soit transformée en indemnité exonérée, il est prévu que si celle-ci est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise, ou à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est réintégrée dans les bases imposables de l'intéressé (CGI, art. 81 B, II).

► peuvent déduire de leur revenu imposable :
– la totalité des cotisations versées à des régimes obligatoires de sécurité sociale dans leur pays d'origine ;

– une fraction des cotisations versées à des régimes complémentaires de retraite et de prévoyance dans leur pays d'origine (V. étude F-10 155-17 et s.).

RÉGIME NOUVEAU

20. Le présent article améliore le régime de faveur des salariés impatriés :

- en abaissant le délai de non-domiciliation fiscale en France de 10 ans à 5 ans ;
- en étendant, sur option, le champ d'application de l'exonération à la part de rémunération se rapportant à leur activité exercée à l'étranger dans la limite de 20 % de leur rémunération imposable.

Assouplissement de la condition de non-domiciliation fiscale en France

21. Le délai de dix ans pendant lequel les salariés et les mandataires sociaux ne doivent pas avoir été fiscalement domiciliés en France avant leur prise de fonction dans ce pays est ramené à cinq ans, pour les personnes dont la prise de fonction est intervenue depuis le 1^{er} janvier 2005.

Cette mesure avait été annoncée dans le dossier de presse du MINEFI du 8 février 2005 qui a présenté diverses mesures en faveur de l'emploi, de la consommation et de la concurrence (V. D.O Actualité 6/2005, § 8).

Les autres conditions auxquelles les personnes concernées doivent répondre demeurent inchangées. On rappelle notamment que :

- ces personnes doivent être employées préalablement par une entreprise hors de France avant d'être appelées à exercer une activité auprès d'une entreprise établie en France, laquelle doit posséder des liens, quelle qu'en soit la nature (capitalistique, juridique ou commerciale) avec l'entreprise d'origine ;
- elles doivent en outre fixer en France leur domicile fiscal à compter de leur prise de fonction (BOI 5 F-12-05, 21-3-2005, §§ 14 et s.).

22. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent aux impatriés dont la prise de fonction est intervenue depuis le 1^{er} janvier 2005.

Ainsi, les personnes dont la prise de fonction est intervenue en France depuis le 1^{er} janvier 2005 et qui avaient été domiciliées en France entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 1999, peuvent désormais bénéficier de ce dispositif.

Extension du champ d'application de l'exonération

23. Outre l'exonération applicable au supplément de salaire lié à l'activité exercée en France, les impatriés

éligibles au régime de faveur bénéficient désormais également d'une exonération de la part de la rémunération se rapportant à leur activité à l'étranger.

Il s'agit ici de procurer un avantage fiscal aux impatriés qui sont amenés, par exemple, à effectuer des déplacements réguliers dans leur pays d'origine.

24. Cette exonération est suspendue à l'option expresse du contribuable pour ce dispositif.

En effet, selon le rapport présenté devant le Sénat (Rapport n° 129 (2005-2006), p. 251) l'option pour une exonération de la part de rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger peut aboutir à ce que les contribuables concernés se voient refuser le statut de résident conventionnel, qui leur ouvre droit aux bénéfices des conventions fiscales, lorsque la convention applicable conditionne le statut de résident à l'imposition sur une base mondiale (ce qui est notamment le cas pour les conventions conclues entre la France et l'Autriche, les États-Unis, l'Espagne, l'Islande, la Suède, l'Italie...). Ainsi, ils pourraient se voir appliquer en bloc le droit fiscal interne de l'autre État, ce qui s'avérerait défavorable (application de taux de retenues à la source sur les intérêts et dividendes supérieurs à ceux prévus par la convention, voire imposition de tout ou partie du salaire dans l'autre État, absence d'élimination des doubles impositions...). Cette dernière est donc d'un maniement délicat et les contribuables devront s'assurer au préalable que cette option ne leur soit pas in fine défavorable.

25. Le montant de cette exonération ne peut toutefois pas excéder 20 % de la rémunération de base (hors prime d'impatriation) éventuellement majorée en cas de sous-évaluation de la rémunération principale.

Le législateur ne fixe aucune condition particulière pour l'application de l'exonération. On peut notamment s'interroger sur la portée de cette exonération dès lors que l'Administration considère qu'un salarié impatrié, bénéficiant du régime de faveur de l'article 81 B du CGI, peut également bénéficier des exonérations du régime des expatriés de l'article 81 A du CGI (V. étude F-10 140), lorsqu'il est envoyé à l'étranger pour les besoins de l'entreprise par son employeur établi en France (BOI 5 F-12-05, 21-3-2005, §§ 31 et s.). On attendra donc les commentaires de l'Administration sur ce point.

26. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005. ■

IMPÔT SUR LE REVENU

Territorialité
Étude F-10 140

Modification du régime applicable aux salariés expatriés (Art. 51)

Le régime fiscal de faveur des expatriés est intégralement réécrit par le présent article qui réserve désormais le bénéfice du dispositif aux salariés domiciliés en France, quelle que soit leur nationalité, dès lors qu'ils sont employés par une entreprise établie au sein d'un État membre de l'EEE (hors Lichtenstein) pour l'exercice d'une activité dans un autre État que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur.

Ces salariés bénéficient d'une exonération totale d'impôt sur le revenu :

► d'une part, comme auparavant, lorsqu'ils ont :

- soit payé à l'étranger à un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient supporté en France,

- soit exercé une activité éligible dans un État étranger au moins 183 jours sur une période de 12 mois consécutifs,

► d'autre part, lorsque ces salariés ont exercé une activité de prospection commerciale pendant une durée de 120 jours minimum au cours d'une période de douze mois consécutifs.

Enfin, les salariés qui ne remplissent pas ces conditions bénéficient d'une exonération partielle sur les suppléments de rémunération versés au titre de leur séjour dans un autre État à la condition qu'ils soient :

- versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;

- justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre État ;

- déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre État et en rapport d'une part avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments mentionnés ci-dessus. Enfin, le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 % de celui de la rémunération précédemment définie.

Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus perçus en 2006.

RÉGIME ACTUEL

27. Les salariés de nationalité française envoyés à l'étranger par leur entreprise établie en France et qui conservent leur domicile fiscal en France, au sens de l'article 4 B du CGI, peuvent être exonérés d'impôt sur le revenu à raison des traitements et salaires perçus en rémunération de leur activité à l'étranger. Cette exonération est, suivant le cas, totale ou partielle (CGI, art. 81 A).

Ce régime spécial, en principe réservé aux salariés de nationalité française, bénéficie également aux salariés étrangers ressortissants d'un pays ayant conclu avec la France un traité de réciprocité (Doc. adm. 5 F-1312, § 3, 20-6-1998).

Pour l'application de l'article 81 A du CGI, l'étranger s'entend de l'ensemble des territoires autres que la France métropolitaine et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion). Les territoires d'outre-mer et les autres collectivités de la République française dotées d'un régime autonome d'impôt sur le revenu (Mayotte et Saint-Pierre-et-Miquelon) sont traités comme les États étrangers (Doc. adm. 5 B-1122, § 20, 1-9-1999).

Exonération totale

28. Conformément au I et II de l'article 81 A du CGI, l'exonération est totale :

► lorsque les rémunérations sont effectivement soumises à l'étranger à un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient supporté en France (CGI, art. 81 A, I ; V. étude F-10 140-10 et s.) ;

► lorsque les rémunérations concernent l'une des activités suivantes, dès lors qu'elle est exercée à l'étranger pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs :

- les chantiers de construction ou de montage, l'installation d'ensembles industriels, leur mise en route et leur exploitation, la prospection et l'ingénierie y afférentes ;

- la prospection, la recherche ou l'extraction de ressources naturelles ;

- la navigation à bord de navires immatriculés au registre international français (CGI, art. 81 A, II).

L'Administration admet que l'exonération totale peut être accordée, après examen du cas particulier, aux salariés dont les rémunérations se rapportent à la prospection de la clientèle de certains marchés commerciaux lorsqu'il est établi que cette prospection conditionne réellement l'implantation de sociétés françaises à l'étranger (Doc. adm. 5 F-1312, § 8, 20-6-1998).

On rappelle que les agents de l'État domiciliés en France en vertu de l'article 4 B, 1 du CGI ne peuvent bénéficier du régime de faveur qu'en vertu de l'article 81 A, I du CGI, c'est-à-dire lorsqu'ils acquittent à l'étranger un impôt au moins égal aux deux tiers de l'impôt français (Doc. adm. 5 F-1312, §§ 16 et s., 20-6-1998).

Il en est de même pour les travailleurs transfrontaliers qui sont expressément exclus de l'article 81 A, II du CGI.

Exonération partielle

29. Lorsque l'exonération totale ne peut s'appliquer, le contribuable n'est soumis à l'impôt qu'à concurrence du montant du salaire qu'il aurait perçu si son activité avait été exercée en France (CGI, art. 81 A, III).

L'application de cette exonération partielle n'est pas subordonnée à une condition de durée de séjour ou de résidence personnelle temporaire à l'étranger.

Cette mesure bénéficie :

- aux salariés qui s'expatrient à la demande de leur employeur et qui effectuent, par suite, des séjours prolongés dans un pays déterminé, éventuellement dans une entreprise du même groupe ;

- aux salariés qui effectuent des missions de courte durée à l'étranger, à la demande de leur employeur.

On rappelle que le Conseil d'État (req. n° 42120 du 14-3-1984) considère que l'exonération partielle ne s'applique qu'aux personnes qui perçoivent de leur employeur, pendant les séjours qu'elles

effectuent à l'étranger, des émoluments particuliers à raison de ces séjours. De fait, les suppléments de rémunération doivent être :

- directement liés à des déplacements à l'étranger effectués dans l'intérêt de l'entreprise ;
- fixés préalablement au séjour à l'étranger ;
- strictement proportionnelle à la durée du séjour ;
- dans des limites compatibles avec la rémunération principale et les contraintes effectivement supportées (Doc. adm. 5 F-1312, § 12, 20-6-1998).

RÉGIME NOUVEAU

30. Le régime fiscal de faveur applicable aux expatriés est totalement réécrit par le présent dispositif qui modifie :

- le champ d'application général du dispositif,
- les modalités d'application spécifiques des dispositifs d'exonération totale ou partielle.

31. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2006.

► Modification du champ d'application général

Personnes concernées

32. Peuvent désormais bénéficier du régime d'exonération totale ou partielle, sous réserve de satisfaire aux conditions propres à chacun de ces régimes :

- les salariés domiciliés en France, quelle que soit leur nationalité, employés par une entreprise établie au sein d'un État membre de l'EEE (hors Lichtenstein),
- dans un autre État que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur.

33. Personnes domiciliées en France - La nouvelle rédaction de l'article 81 A, I du CGI permet aux salariés de bénéficier de ces dispositions dès lors qu'ils sont domiciliés fiscalement en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Ainsi, peuvent désormais de l'exonération partielle ou totale, les salariés :

- qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire, ou qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques (V. étude F-10 120),
- quelle que soit leur nationalité.

Le dispositif d'exonération n'est plus donc réservé comme auparavant aux seules personnes de nationalité française. Toutefois, on rappelle que l'Administration avait déjà admis l'application du régime d'exonération aux salariés étrangers domiciliés en France et ressortissants d'un pays ayant conclu avec la France un traité de réciprocité. Cette dernière condition est donc supprimée.

34. Personnes exerçant une activité salariée - Seuls les personnes domiciliées en France qui exercent une activité salariée sont éligibles aux dispositifs.

Cette précision a pour objet d'exclure du dispositif les mandataires sociaux dont les rémunérations sont fiscalement assimilées à des salaires ou imposées selon les mêmes règles.

Le champ d'application de l'exonération est donc à cet égard restreint. Le Conseil d'État avait, en effet, dans le cadre de l'ancien dispositif, jugé que l'exercice de fonctions dirigeantes par un salarié ne s'opposait pas à ce que le contribuable soit regardé comme étant « envoyé à l'étranger par un employeur établi en France » au sens de l'article 81 A, II du CGI (CE, 14-6-1989, n° 59428 ; V. étude F-10 140-20). Cette jurisprudence avait par ailleurs été reprise par l'Administration (Doc. adm. 5 F-1312, § 9, 20-6-1998).

Cette exonération partielle s'applique non seulement, aux agents de l'État n'ayant pas conservé leur foyer en France mais fiscalement assimilés à des contribuables domiciliés en France du fait de leur non imposition à l'étranger au sens de l'article 4 B, 2 du CGI, mais également à ceux ayant conservé leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B, 1 du CGI (Doc. adm. 5 F-1312, §§ 16 et s., 20-6-1998).

35. Personnes salariées par un employeur établies au sein de l'EEE (hors Lichtenstein) - Le champ des employeurs permettant aux salariés de bénéficier de l'exonération partielle ou totale est sensiblement élargi afin de rendre ce dispositif compatible notamment avec les principes communautaires de libre prestation des services et de liberté d'établissement.

Ainsi, sont désormais éligibles les salariés des employeurs établis :

- non seulement en France,
- mais également dans tout autre État membre de la CE ou de l'EEE ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude fiscale.

Sont donc visés, outre la France, les 24 autres États membres de la CE ainsi que l'Islande et la Norvège, à l'exclusion du Lichtenstein.

Dans le cadre de ce dispositif et selon nos informations, la définition de l'employeur résulterait de l'application du droit du travail en France. Ainsi, serait considéré comme « employeur », quel que soit son lieu d'établissement, la personne (physique ou morale) avec lequel le salarié a un lien de subordination dans le cadre de son activité, ce lien étant en règle générale caractérisé par le pouvoir de nommer et de révoquer le salarié et de lui donner des directives quant à l'exécution des tâches qui lui incombent.

À cet égard, il avait été précisé, dans le cadre de l'ancien dispositif, que seule l'existence d'un lien contractuel ou statutaire avec un employeur permettait au salarié travaillant à l'étranger de bénéficier de l'exonération. En outre, lorsque l'existence d'un lien contractuel ou statutaire avec l'employeur était avérée, il n'y avait pas lieu de se préoccuper de savoir si la rémunération était payée en totalité ou en partie en France ou à l'étranger. De même, le fait que le salaire soit supporté par l'entreprise installée en France ou par un de ses établissements ou même par une de ses filiales à l'étranger demeure sans incidence. Ces dispositions devraient, selon nous, s'appliquer mutatis mutandis, dans le cadre du nouveau dispositif.

Lieu d'exercice de l'activité salariée

36. Les salariés tels qu'ils sont définis ci-dessus doivent être envoyés par leur employeur exercer leur activité dans un autre État que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur.

Bien évidemment, cette condition est automatiquement remplie lorsque le lieu de l'activité est situé dans un État tiers à l'EEE ou au Lichtenstein.

Toutefois, la notion du « lieu d'établissement de l'employeur » devrait être précisée par l'Administration dans une prochaine instruction.

L'instruction devrait notamment préciser s'il s'agit ici du siège social de l'employeur, de son établissement principal ou encore d'un établissement secondaire ou stable. Cette notion est notamment importante dans le cadre des entreprises qui disposent de plusieurs établissements dans plusieurs pays. Ainsi, un salarié domicilié en France par une société dont le siège social est à Londres mais dont le contrat de travail a été signé avec une filiale allemande peut-il être

considéré comme bénéficiaire du dispositif si la mission exercée à l'étranger est effectuée au siège social de l'entreprise à Londres ? On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

► **Modification du champ d'application de l'exonération totale**

Institution de modalités d'application spécifiques pour les activités de prospection commerciale

37. Les salariés qui remplissent les conditions exposées ci-dessus peuvent désormais bénéficier de l'exonération totale dans trois hypothèses, à savoir :

- d'une part, comme auparavant, lorsqu'ils ont :
 - soit payé à l'étranger un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient supporté en France,
 - soit exercé une activité éligible (V. n° 28) au moins 183 jours sur une période de 12 mois consécutifs.

- d'autre part, lorsque ces salariés ont exercé une **activité de prospection commerciale** pendant une durée **minimum de 120 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs** (CGI, art. 81 A, I, 1° et 2° nouveaux).

38. Le présent article légalise et assouplit donc la tolérance administrative selon laquelle les activités de prospection commerciale pouvaient être prises en compte par l'Administration pour le bénéfice de l'exonération, sous réserve de respecter notamment la période d'activité minimum de 183 jours applicable aux autres activités. Cette légalisation, outre l'abaissement de la durée minimum d'activité à 120 jours, permettra notamment au salarié, en cas de refus de l'exonération par l'Administration, de faire valoir sa situation devant le juge de l'impôt.

Exclusion expresse des agents de la fonction publique

39. Le présent article exclut expressément du champ de l'exonération prévue en faveur de certaines activités exercées durablement à l'étranger (CGI, art. 81 A, II) les travailleurs transfrontaliers (déjà exclus expressément dans l'ancien régime) mais également **les agents de la fonction publique**.

Les personnes concernées peuvent toutefois toujours bénéficier de l'exonération totale de leur rémunération s'ils acquittent à l'étranger un impôt au moins égal au deux tiers de l'impôt français en vertu de l'article 81 A, I du CGI.

► **Modification des modalités d'application de l'exonération partielle**

Personnes éligibles

40. Le présent article prévoit que les personnes éligibles au régime d'exonération partielle sont les **expatriés définis**

à l'article 81 A, I, 1^{er} alinéa du CGI, c'est-à-dire les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui exercent une activité salariée et sont envoyées par un employeur dans un État autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur, qui ne remplissent pas les conditions du dispositif d'exonération totale (V. n° 37).

Au vu de la rédaction du présent article, il semblerait que la condition du 2^e alinéa du I de l'article 81, A du CGI relative au lieu d'établissement de l'employeur (V. n° 35) doit également être remplie. On attendra donc les précisions de l'Administration sur ce point.

Conditions d'application

41. Les conditions d'application de l'exonération partielle sont précisées afin de renforcer la sécurité juridique du dispositif actuel.

Ainsi, les suppléments de rémunération versés au titre de leur séjour dans un autre État sont toujours exonérés d'impôt sur le revenu en France à la condition qu'ils soient :

- versés en **contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif** de l'employeur ;

Ce critère est issu de la doctrine administrative (V. n° 29). On soulignera néanmoins le caractère imprécis de la notion de « caractère exclusif ». En effet, un salarié qui part à l'étranger à la demande de son employeur pour effectuer certaines missions pour son employeur et participer à des travaux intéressant l'ensemble du groupe auquel appartient son employeur agit-il dans l'intérêt direct et exclusif de son employeur ? On attendra les commentaires de l'Administration sur ce point.

- justifiés par un **déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures** dans un autre État ;

Cette condition est nouvelle (V. n° 29) et **exclut** de l'exonération partielle les **travailleurs frontaliers** qui rentrent chez eux chaque soir ainsi que les salariés qui sont envoyés régulièrement par leur entreprise à l'étranger dans le cadre d'un **aller-retour** effectué dans la même journée.

- **déterminés dans leur montant préalablement** aux séjours dans un autre État et en rapport d'une part avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments mentionnés ci-dessus.

Enfin, le **montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 %** de celui de la rémunération précédemment définie. ■

IMPÔT SUR LE REVENU

Charges déductibles du revenu global

Études F-10 370 et F-10 395

Extension du régime de déduction fiscale des cotisations et rachats de cotisations versées au PREFON, COREM et CGOS (Art. 55 et 59)

La doctrine administrative qui a admis la déduction du revenu net global des cotisations versées par les non-fonctionnaires au COREM est légalisée, s'agissant des cotisations versées à compter du 1^{er} janvier 2005.

Le bénéfice du régime de déduction des rachats de cotisations excédentaires spécifique aux personnes affiliées aux régimes PREFON, COREM et CGOS est étendu aux fonctionnaires et agents publics en activité affiliés après le 31 décembre 2004.

RÉGIME ACTUEL

42. Principe général - Afin d'encourager la constitution d'une épargne retraite, l'article 111 de la loi n° 2003-775 portant réforme des retraites a institué un avantage fiscal, codifié à l'article 163 quaterdecies du CGI, sous la forme d'une déduction du revenu net global des cotisations versées au PERP, au PERE ainsi qu'aux régimes de retraite PREFON, COREM et CGOS.

Dans un souci d'équité, cette déduction s'effectue pour chaque membre du foyer fiscal sous un plafond qui, exprimé en proportion de ses revenus d'activité professionnelle, tient compte des cotisations ou primes versées aux régimes professionnels d'épargne retraite (régimes dits « article 83 » pour les salariés et régimes « Madelin » et « Madelin agricole » pour les non-salariés) ainsi que, le cas échéant, de l'abondement de l'entreprise au PERCO.

Les cotisations ou primes versées par les affiliés aux régimes facultatifs de retraite complémentaire PREFON, COREM et CGOS, qui jusqu'à l'imposition des revenus de 2003 étaient déductibles du montant brut des traitements, salaires, pensions ou rentes viagères à titre gratuit, sont donc déductibles à compter du 1^{er} janvier 2004 du revenu net global au titre de l'épargne retraite prévue à l'article 163 quaterdecies du CGI.

Ce dispositif a été commenté par l'Administration dans une instruction du 21 février 2005 (BOI 5 B-11-05 ; V. D.O Actualité 8/2005, § 5 et s.).

43. Cotisations versées au COREM par des non-fonctionnaires - Depuis 2004, le régime COREM est accessible aux non-fonctionnaires. Pour tenir compte de cette extension, l'Administration a admis la déduction du revenu net global, dans les conditions et limites prévues par l'article 163 quaterdecies du CGI, des cotisations versées par tous les membres participants d'une mutuelle souscriptrice ou d'une mutuelle adhérente d'une union de mutuelles souscriptrice du COREM, et ce quel que soit le

statut socioprofessionnel des intéressés (Rép. Marini, JO Sénat, 22-9-2005, p. 2413 ; V. D.O Actualité 35/2005, § 153).

44. Régime des rachats de cotisations excédentaires

En principe, lorsque le montant des cotisations ou primes versées à un PERP (ou produits assimilés) par un membre du foyer fiscal est au titre d'une année supérieur à sa limite personnelle de déduction, la fraction excédentaire n'est pas déductible du revenu global. Cette fraction excédentaire n'est pas non plus reportable sur une année ultérieure.

Par exception, l'excédent par rapport à la limite de déduction, qui correspond à des rachats de droits effectués par des personnes affiliées au 31 décembre 2004 aux régimes de retraite complémentaire PREFON, COREM et CGOS, c'est-à-dire à des cotisations versées par les intéressés au titre d'années antérieures à leur affiliation à ces régimes, est admis en déduction, en totalité au titre de l'année 2004, et pour les années 2005 à 2012 dans la limite d'un nombre dégressif d'années de cotisations. Ces cotisations et primes excédentaires sont déductibles :

- en totalité au titre de l'année 2004 ;
- dans la limite du rachat de six années de cotisations au titre de chacune des années 2005 et 2006 ;
- dans la limite du rachat de quatre années de cotisations au titre de chacune des années 2007 à 2009 incluse ;
- dans la limite du rachat de deux années de cotisations au titre de chacune des années 2010 à 2012 incluse.

La limite de déduction des rachats de droits exprimée en années de cotisations s'apprécie au titre de l'année au cours de laquelle intervient le rachat par rapport au montant des cotisations « ordinaires » versées au titre de cette même année. Le rachat d'« une année de cotisations » correspond au montant de cotisations fixé par le régime lui-même en fonction de la classe de cotisation choisie par l'adhérent.

RÉGIME NOUVEAU

Cotisations versées au COREM par des non-fonctionnaires

45. L'article 55 de la loi de finances rectificative pour 2005 légalise la doctrine administrative précitée qui a admis la déduction du revenu net global, dans les conditions et limites prévues par l'article 163 quaterdecies du CGI, des cotisations versées par les non-fonctionnaires membres participants d'une mutuelle souscriptrice ou d'une mutuelle adhérente d'une union de mutuelles souscriptrice du COREM (CGI, art. 163 quaterdecies, I, 1, c modifié).

46. Cette disposition, applicable pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005, concerne

donc les cotisations versées à compter du 1^{er} janvier 2005.

Rachats de cotisations par de nouveaux adhérents

47. L'article 59 de la loi de finances rectificative pour 2005 étend le bénéfice du régime de déduction des rachats de cotisations excédentaires spécifique aux personnes affiliées aux régimes facultatifs de retraite complémentaire PREFON, COREM et CGOS aux fonctionnaires et agents publics en activité affiliés après le 31 décembre 2004 (CGI, art. 163 quaterdecies, I, 2, c, al. 5 nouveau).■

IMPÔT SUR LE REVENU

Crédit d'impôt en faveur des véhicules non polluants

Étude F-10 760

Prorogation et renforcement du crédit d'impôt en faveur des véhicules non polluants (Art. 110)

La période d'application du crédit d'impôt est prorogée de quatre ans. Les dépenses d'acquisition, de location et de transformation payées jusqu'au 31 décembre 2009 sont donc éligibles à l'avantage fiscal.

Le montant du crédit d'impôt accordé pour chaque véhicule acquis, loué ou transformé est relevé :

- de 1 525 € à 2 000 € ;

- et de 2 300 € à 3 000 € lorsque l'acquisition ou la location d'un véhicule non polluant s'accompagne de la destruction d'un véhicule ancien, mis en circulation avant le 1^{er} janvier 1997 (au lieu du 1^{er} janvier 1992).

Le champ d'application du crédit d'impôt est également modifié :

- il est étendu aux véhicules fonctionnant exclusivement au moyen d'une motorisation électrique,

- seuls les véhicules qui émettent moins de 140 grammes de CO₂ par kilomètre sont désormais éligibles.

Ces nouvelles dispositions sont applicables à compter de l'imposition des revenus perçus en 2006.

RÉGIME ACTUEL

48. **Champ d'application** - Peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt les contribuables qui ont :

- acquis ou pris en location (contrat avec option d'achat ou contrat de location pour une durée d'au moins deux ans) un véhicule neuf fonctionnant exclusivement ou non au GPL, au GNV ou en combinant l'énergie électrique et une motorisation à essence ou à gazole ;

- effectué des dépenses de transformation (par l'intermédiaire d'un opérateur agréé) sur un véhicule à essence dont la première mise en circulation est intervenue moins de trois ans avant le paiement des dépenses, afin qu'il fonctionne au GPL (CGI, art. 200 quinquies ; V. étude F-10 760).

Les véhicules dont l'acquisition ou la location ouvrent droit au crédit d'impôt sont ceux qui cumulativement :

- fonctionnent exclusivement ou non au GPL, au GNV ou en combinant l'énergie électrique et une motorisation à essence ou à gazole ;

- répondent à la définition des véhicules automobiles terrestres à moteur dont la conduite nécessite la possession d'un permis de conduire mentionné à l'article L. 223-1 du Code de la route ;

- ont été acquis ou loués à l'état neuf.

Sont exclus :

- les véhicules exclusivement affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ;

- en principe, les véhicules à usage mixte (privé et professionnel).

Seules les dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2005 sont éligibles au crédit d'impôt.

49. **Conditions d'octroi** - Le crédit d'impôt est accordé aux contribuables à raison des dépenses payées pour :

- l'acquisition d'un véhicule, peu important qu'il s'agisse ou non du premier véhicule du foyer fiscal ;

- la location avec option d'achat ou de longue durée (au moins deux ans) ;

- les dépenses de transformation au GPL.

Les dépenses de transformation supportées en vue de permettre le fonctionnement de véhicules déjà en circulation à l'aide du GPL sont éligibles au crédit d'impôt sous les conditions suivantes :

- le véhicule transformé doit être originellement doté à titre exclusif d'un moteur à essence ;

- le véhicule doit être encore en circulation à la date de sa transformation, c'est-à-dire disposer d'un certificat d'immatriculation et d'une assurance en cours de validité ;

- la transformation du véhicule doit être effectuée par un opérateur agréé, soit par l'Association nationale pour le développement de la formation professionnelle du commerce et de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle (ANDFPCRAM), soit par le Comité professionnel du butane et du propane (CFBP) ;

- le délai séparant la date de première mise en circulation du véhicule mentionnée sur le certificat d'immatriculation et celle de la facturation des dépenses de transformation doit être inférieur à trois ans. Le décompte de ce délai s'effectue de date à date.

Le crédit d'impôt est accordé en totalité l'année du paiement définitif du véhicule en cas d'acquisition ou l'année de la souscription du contrat de location avec option d'achat ou de location pour une durée d'au moins deux ans ou l'année du paiement intégral des dépenses de transformation.

50. Montant du crédit d'impôt - Le crédit d'impôt est en principe égal à 1 525 € par véhicule éligible. Ce montant est porté à 2 300 € lorsque l'acquisition d'un véhicule peu polluant s'accompagne de la destruction d'un véhicule

ancien, c'est-à-dire mis en circulation avant le 1^{er} janvier 1992 (V. étude F-16 760-23 et s.).

Le crédit d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année où intervient son fait générateur. Cette imputation s'effectue après celle :

– des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 du CGI ;

– de la prime pour l'emploi, des autres crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

Si le crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû, l'excédent est restitué au contribuable.

RÉGIME NOUVEAU

51. Le présent article proroge pour une période de quatre ans le crédit d'impôt prévu à l'article 200 quinquies du CGI en faveur des véhicules non polluants, et aménage son champ d'application ainsi que son montant.

En outre, quelques modifications rédactionnelles sont apportées.

52. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière dans le texte, ces nouvelles dispositions sont applicables aux dépenses d'acquisition, de location de véhicules non polluants ou de transformation de véhicules payées à compter du 1^{er} janvier 2006 (soit le lendemain de la publication de la loi au JO).

Prorogation de la période d'application

53. Le nouveau régime du crédit d'impôt est prorogé pour une période de quatre ans, et s'applique donc aux dépenses d'acquisition, de location et de transformation payées jusqu'au 31 décembre 2009, ainsi qu'aux destructions de véhicules automobiles intervenues jusqu'à cette même date.

En cas d'acquisition ou de transformation d'un véhicule, le règlement total et définitif du prix du véhicule doit intervenir au plus tard le 31 décembre 2009.

En cas de location d'un véhicule, la souscription du contrat devra intervenir au plus tard le 31 décembre 2009.

En cas d'acquisition ou de location, la date de première mise en circulation du véhicule devra intervenir au plus tard le 31 décembre 2009.

On rappelle par ailleurs, s'agissant de l'application du crédit d'impôt majoré, que la condition de concomitance de la destruction du véhicule ancien et de l'acquisition ou la location du véhicule neuf peu polluant a été appréciée avec souplesse par l'Administration, qui a admis un décalage maximum de deux mois, décompté de date à date. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration pour savoir si cette tolérance sera ou non reconduite. Dans l'affirmative, elle pourrait conduire à une application du crédit d'impôt en cas de destruction d'un véhicule intervenant dans les deux premiers mois de l'année 2010 sous réserve que l'acquisition ou la location du véhicule non polluant soit intervenue au plus tard le 31 décembre 2009.

Véhicules

54. Le bénéfice du crédit d'impôt est étendu aux véhicules fonctionnant exclusivement au moyen d'une motorisation électrique, alors que le dispositif actuel ne vise que les véhicules qui combinent l'énergie électrique et une motorisation thermique.

Les véhicules éligibles sont donc désormais définis comme ceux fonctionnant exclusivement ou non au GPL, à l'énergie électrique ou au GNV.

55. En outre, une condition est ajoutée : seuls les véhicules qui émettent moins de 140 grammes de CO₂ par kilomètre sont désormais éligibles.

La complexité d'une mesure du taux d'émission de CO₂ réel pour chaque véhicule devrait sans doute amener

l'Administration à se référer à un taux standard d'émission tel que :

– celui qui doit en principe être fourni par les constructeurs aux acquéreurs de véhicules neufs ;

Pour les véhicules mis en circulation depuis le 1^{er} juin 2004, cette information figure sur la carte grise sous la rubrique (V. 7).

– ceux figurant sur la liste établie par type de véhicules par l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

Relèvement du montant

56. Le montant du crédit d'impôt est relevé de 1 525 € à 2 000 €.

Le montant du crédit d'impôt majoré en cas de destruction d'un véhicule ancien est porté de 2 300 € à 3 000 €.

La date retenue pour apprécier l'ancienneté du véhicule est modifiée : les véhicules anciens dont la destruction entraîne la majoration du crédit d'impôt sont désormais ceux immatriculés avant le 1^{er} janvier 1997.

La majoration s'appliquait jusqu'à présent en cas de destruction d'une voiture particulière immatriculée avant le 1^{er} janvier 1992. Le remplacement de cette date s'explique par les prorogations successives du régime, dont l'objectif initial était la destruction des véhicules de plus de dix ans.

Modifications rédactionnelles

57. En cas de transformation d'un véhicule, les dépenses ne sont éligibles que si les opérations de transformation sont réalisées par certains professionnels. La rédaction actuelle vise les « opérateurs agréés ». Cette expression est remplacée par celle de « professionnels habilités ».

Cette modification correspond à la nouvelle terminologie utilisée dans l'arrêté du 10 novembre 2004 modifiant l'arrêté du 4 août 1999 relatif à la réglementation des installations de gaz de pétrole liquéfié des véhicules à moteur.

En pratique, aucun changement ne devrait intervenir : les professionnels habilités seraient toujours les entreprises agréées par l'Association nationale pour le développement de la formation professionnelle du commerce et de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle (ANDFPCRAM), ou par le Comité français du butane et du propane (CFBP).

58. Par ailleurs, le présent article adapte la rédaction de l'article 200 quinquies du CGI en prévoyant désormais que le crédit d'impôt s'imputera sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle le prix d'acquisition du véhicule est payé, après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis (et non plus 200), des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Il est ainsi tenu compte de la création de la réduction d'impôt mécénat pour l'ordre d'imputation des réductions et crédits d'impôt. ■

IMPÔT SUR LE REVENU

Avantages en nature

Étude F-11 410

Harmonisation des règles d'évaluation des avantages en nature pour l'ensemble des salariés (Art. 57)

Le régime fiscal de l'évaluation des avantages en nature est aligné en totalité sur le régime social. Les mêmes règles s'appliquent donc à l'ensemble des salariés, quel que soit leur niveau de rémunération.

La situation des dirigeants, déjà unifiée, demeure inchangée.

Les nouvelles règles d'évaluation sont applicables pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

59. Règles fiscales - Les avantages en nature, qui s'entendent de la mise à disposition ou de la fourniture par l'employeur au profit des salariés de biens ou de services à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur réelle, sont imposables au même titre, et dans les mêmes conditions, que la rémunération principale.

Les règles d'évaluation des avantages en nature diffèrent selon que la rémunération annuelle brute en espèces des bénéficiaires excède ou non le plafond de calcul des cotisations de sécurité sociale, (30 192 € pour 2005, 31 068 € pour 2006) :

- en deçà du plafond, l'avantage est évalué selon les règles applicables en matière de cotisations de sécurité sociale ;

- au-delà, l'avantage est en principe évalué d'après sa valeur réelle.

60. Règles sociales - Un arrêté du 10 décembre 2002, modifiant les règles relatives aux avantages en nature, a supprimé la distinction des salariés selon le niveau de leur rémunération. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2003, l'évaluation des avantages en nature s'effectue selon des règles identiques pour l'ensemble des salariés (V. étude S-75 300).

Dans deux décisions du 29 décembre 2004, le Conseil d'État a annulé certaines dispositions de l'arrêté du 20 décembre 2002 et de la circulaire ministérielle d'application n° 2003-7 du 7-7-2003 (CE, 29-12-2004, n° 254529 et 254832 ; V. D.O Actualité 4/2005, § 37). Un arrêté du 25 juillet 2005 a modifié l'arrêté du 20 décembre 2002 sans remettre en cause, sur le fond, les règles en vigueur (V. D.O Actualité 31/2005, §§ 431 et s.). Les modifications apportées visent essentiellement à adapter le partage de l'édiction des règles entre l'arrêté et la circulaire.

61. Articulation des règles fiscales et sociales - Les entreprises doivent, le cas échéant, procéder à un double calcul, social et fiscal, pour l'évaluation des avantages en nature des salariés dont la rémunération est supérieure au plafond de la sécurité sociale.

Les avantages en nature concernés sont la mise à disposition d'un véhicule et la fourniture d'un logement, les règles s'appliquant déjà de manière identique (par tolérance administrative) pour la nourriture et la mise à disposition d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication, tandis que les autres avantages sont évalués aussi bien en matière sociale que fiscale pour leur montant réel.

La situation des dirigeants et des personnes assimilées est inchangée : les avantages en nature sont évalués, quel que soit le montant de la rémunération des intéressés, pour leur valeur réelle. Il en est ainsi même si ces personnes sont également liées à l'entreprise par un contrat de travail.

Il s'agit des dirigeants mentionnés aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter du CGI c'est-à-dire :

- dans les sociétés anonymes : le président du conseil d'administration, le directeur général, l'administrateur provisoirement délégué, les membres du directoire, les administrateurs ou membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales ;

- dans les sociétés à responsabilité limitée : les gérants minoritaires ;

- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

62. Tableau récapitulatif - Le tableau suivant présente de manière synthétique l'évolution des règles sociales et fiscales en matière d'évaluation des avantages en nature.

Règles d'évaluation des avantages en nature à compter du 1 ^{er} janvier 2003		
Type d'avantage en nature	Régime social (A. 10-12-2002)	Régime fiscal (CGI, art. 82)
Nourriture	<ul style="list-style-type: none">➤ Cas général : 4,10 € par repas en 2005 (4,15 € pour 2006) ;➤ Salariés des hôtels, cafés, restaurants et assimilés : 1 minimum garanti (MG) par repas (A. 28-4-2003), soit 3,11 € depuis le 1-7-2005 (3,06 € auparavant) ;➤ Dirigeants : valeur réelle.	Idem (Tolérance administrative lorsque Rémunération > P)

Loi de finances rectificative pour 2005

Règles d'évaluation des avantages en nature à compter du 1 ^{er} janvier 2003		
Type d'avantage en nature	Régime social (A. 10-12-2002)	Régime fiscal (CGI, art. 82)
Logement	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Évaluation forfaitaire : barème mensuel, qui comprend les avantages accessoires, établi en fonction du revenu et du nombre de pièces. Le barème est progressif de 2003 à 2007, puis est indexé sur l'inflation à compter de 2008 ; ➤ Ou, sur option de l'employeur, valeur locative cadastrale (VLC) augmentée des avantages accessoires retenus pour leur valeur réelle ; ➤ Dirigeants : valeur réelle. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Rémunération ≤ P : alignement sur le régime social ; ➤ Rémunération > P : valeur locative réelle et, à titre de règle pratique, la prise en compte de la valeur locative cadastrale majorée de la valeur réelle des avantages annexes (chauffage, eau, gaz, électricité, etc.) ➤ Dirigeants : valeur locative réelle.
Véhicule	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Valeur réelle : <ul style="list-style-type: none"> - pour un véhicule acheté : amortissement (20 % du coût d'achat TTC du véhicule, ou 10 % si le véhicule a plus de 5 ans), assurance, frais d'entretien ; - pour un véhicule loué : coût de la location, assurance et frais d'entretien ; La valeur de l'avantage en nature s'obtient en appliquant au total ainsi obtenu le rapport existant entre le kilométrage parcouru par le salarié pour son usage personnel et le kilométrage total, et en ajoutant le cas échéant les frais de carburant ; <ul style="list-style-type: none"> ➤ Ou, sur option de l'employeur, forfait annuel : <ul style="list-style-type: none"> - pour un véhicule acheté : 9 % du coût d'achat (6 % si le véhicule a plus de cinq ans). Si l'employeur paie le carburant : idem + frais de carburant, ou sur option 12 % du coût d'achat (9 % si le véhicule a plus de cinq ans) ; - pour un véhicule loué (ou location avec option d'achat) : 30 % du coût global annuel (location, entretien et assurance). Si l'employeur paie le carburant : idem + frais de carburant, ou sur option 40 % du coût global annuel. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Rémunération ≤ P : alignement sur le régime social ; ➤ Rémunération > P : valeur réelle, et à titre de règle pratique, barème kilométrique fiscal.
Autres	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) mis à disposition des salariés et dont l'usage est en partie privé : soit valeur réelle de l'utilisation privée, soit forfait égal à 10 % du coût d'achat, ou de l'abonnement ; ➤ Autres avantages en nature : valeur réelle. 	Idem (Tolérance administrative lorsque Rémunération > P)

P = plafond annuel de calcul des cotisations de sécurité sociale, soit 30 192 € en 2005 et 31 068 € pour 2006.

RÉGIME NOUVEAU

63. Le présent article harmonise le régime fiscal de l'évaluation des avantages en nature, en l'alignant complètement sur le régime social, quel que soit le niveau de la rémunération du salarié (CGI, art. 82 modifié).

La situation des dirigeants, déjà unifiée, demeure inchangée.

64. En pratique, cette modification concerne les salariés dont la rémunération excède le plafond de la sécurité sociale, pour l'évaluation de l'avantage résultant de la mise à disposition d'un logement et/ou d'un véhicule.

En effet, s'agissant de l'évaluation de l'avantage résultant de la fourniture de repas et de la mise à disposition de NTIC, on rappelle

que l'Administration avait déjà admis l'application des règles sociales pour l'ensemble des salariés.

En outre, les autres avantages étaient déjà évalués aussi bien en matière sociale que fiscale pour leur montant réel.

Pour un exposé détaillé des règles désormais applicables à l'ensemble des salariés, il convient de se reporter à l'étude S-75 300.

65. Entrée en vigueur - Les nouvelles règles d'évaluation sont applicables pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005. ■

IMPÔT SUR LE REVENU

Taxe forfaitaire sur les métaux et objets précieux

Étude F-12 400

Réforme de la taxe forfaitaire sur les métaux et objets précieux (Art. 68)

Le présent article procède à une réécriture complète des textes régissant la taxe forfaitaire sur les métaux et objets précieux sans pour autant apporter des modifications sensibles à l'économie générale de la taxe, qui reste en grande partie inchangée. Le nouveau texte législatif prévoit cependant un certain nombre d'aménagements :

- toutes les cessions d'objets précieux réalisées en France par les personnes qui n'y ont pas leur domicile fiscal sont exonérées, y compris les ventes privées,
- en l'absence d'intermédiaire, le vendeur est, dans tous les cas, reconnu comme le redevable réel et comme le redevable légal de la taxe ; l'acquéreur est donc déchargé de toute responsabilité,
- les conditions d'option pour le régime de droit commun sont assouplies ; ainsi, lorsque le contribuable cède un bien détenu depuis plus de douze ans, il n'a pas à justifier de la date exacte d'acquisition ni du prix ou de la valeur d'acquisition du bien,
- les obligations déclaratives et de paiement sont simplifiées.

Le nouveau régime de la taxe forfaitaire s'applique aux cessions et exportations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006.

66. Le présent article réforme le régime de la taxe forfaitaire sur les ventes de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité prévu aux articles 150 V bis à 150 V sexies du CGI. Pour un exposé détaillé, on se reportera utilement à l'étude F-12 400.

Si l'ensemble du régime est réécrit et codifié aux articles 150 VI à 150 VM nouveaux du CGI, l'économie générale de la taxe reste en grande partie inchangée. Le nouveau texte législatif apporte toutefois sur plusieurs points des précisions ou assouplissements :

- toutes les cessions d'objets précieux réalisées en France par les personnes qui n'y ont pas leur domicile fiscal sont exonérées, y compris les ventes privées ;
- en l'absence d'intermédiaire, le vendeur est, dans tous les cas, reconnu comme le redevable réel et comme le redevable légal de la taxe ; l'acquéreur est déchargé de toute responsabilité ;

- les conditions d'option pour le régime de droit commun sont assouplies ; ainsi, lorsque le contribuable cède un bien détenu depuis plus de douze ans, il n'a pas à justifier de la date exacte d'acquisition ni du prix ou de la valeur d'acquisition du bien ;

- les obligations déclaratives et de paiement sont simplifiées.

67. Entrée en vigueur - Le nouveau régime de la taxe forfaitaire s'applique aux cessions et exportations de métaux et objets précieux réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006.

La mise en œuvre effective est néanmoins suspendue à la publication du décret en Conseil d'État qui fixera les conditions d'application de la taxe, notamment les obligations incombant aux vendeurs, exportateurs ou aux intermédiaires participant à la transaction.

RÉGIME DE LA TAXE FORFAITAIRE

CHAMP D'APPLICATION

68. La définition des métaux et objets précieux soumis à la taxe est inchangée.

On rappelle qu'il convient de distinguer :

- les métaux précieux ;
- et les objets précieux c'est à dire les bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité.

Cette dernière catégorie couvre essentiellement les tapis et tapisseries, les perles, pierres et diamants, les articles de bijouterie, de joaillerie ou d'orfèvrerie, les montres, les tableaux, peintures, gravures, estampes et lithographies originales, les statues et sculptures, les timbres-poste, les objets de collection et les objets d'antiquité ayant plus de cent ans d'âge (y compris donc les meubles meublants) (V. étude F-12 400-4 et s.).

Seule la définition des personnes et des opérations concernées est modifiée.

► Personnes concernées

69. Compte tenu des exonérations prévues par la loi, la taxe concerne essentiellement les particuliers résidant en France ainsi que les associations.

En effet, les personnes qui n'ont pas leur résidence habituelle en France sont le plus souvent exonérées. Seuls les non-résidents qui

cèdent ou exportent des métaux précieux restent, dans certaines situations, imposables à la taxe forfaitaire (V. n° 72 et 73).

Par ailleurs, la taxe forfaitaire, qui tient lieu d'impôt sur les plus-values, s'applique sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels. Ainsi, les entreprises industrielles ou commerciales qui vendent des métaux ou objets précieux ne sont pas redevables de cette taxe puisque leurs profits sont déjà taxés suivant le droit commun des bénéfices industriels et commerciaux.

Enfin, la situation des artistes qui exportent leurs propres oeuvres à l'étranger, pour une exposition ou à la suite d'une vente, devrait être inchangée. On rappelle que la doctrine administrative prévoit qu'en cas de création par l'artiste et de propriété continue depuis la création, la vente ou l'exportation de l'objet d'art est hors du champ d'application de la taxe. Sous réserve de l'application des conventions internationales, l'artiste est, en effet, taxable en France dans le cadre de son bénéfice professionnel (bénéfices non commerciaux) sur le profit qu'il retire de ses ventes en France comme à l'étranger (Doc. adm. 8 O-212, § 8, 15-6-1993). Cette règle est applicable que l'artiste ait ou non sa résidence fiscale en France (BOD n° 6609, 4-11-2004).

► Opérations imposables

70. Les opérations imposables sont les cessions à titre onéreux et les exportations, autres que temporaires, hors des États membres de la Communauté européenne.

Ces dispositions sont également applicables aux **cessions réalisées dans un autre État membre** de la Communauté européenne (CGI, art. 150 VI, I nouveau).

La **cession à titre onéreux** s'entend notamment de la vente ou de l'échange, c'est-à-dire toute transaction, y compris la cession de gré à gré entre particuliers.

Les cessions à titre gratuit ne sont pas soumises à la taxe forfaitaire. Comme auparavant, la taxe n'est pas due en cas d'**exportation temporaire**. Ainsi, les contribuables (par exemple, résidents français allant faire du tourisme à l'étranger, personnel diplomatique, coopérants, salariés de firmes françaises travaillant à l'étranger) qui sont amenés à séjourner hors de France pendant une durée plus ou moins longue peuvent emporter avec eux des objets précieux, non destinés à la vente à l'étranger, et ne seront pas redevables de la taxe.

► Opérations exonérées

Maintien des exonérations existantes

71. Les exonérations existantes demeurent applicables. Sont ainsi exonérées de la taxe :

► les cessions réalisées **au profit d'un musée** auquel a été attribuée l'appellation « Musée de France » prévue à l'article L. 441-1 du Code du patrimoine (sur cette appellation, voir étude F-92 700) ou d'un musée d'une collectivité territoriale ;

► les cessions réalisées **au profit d'une bibliothèque publique** (Bibliothèque nationale de France ou autre bibliothèque de l'État, bibliothèque d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique) ;

► les cessions réalisées **au profit d'un service d'archives** de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique ;

► les cessions ou les exportations d'**objets précieux** lorsque le **prix de cession ou la valeur en douane n'excède pas 5 000 €**.

Ce seuil d'imposition n'est toujours pas applicable aux cessions de métaux précieux, y compris en cas d'option, désormais possible, pour le régime de droit commun (V. n° 83).

On rappelle par ailleurs que la limite de 5 000 € s'applique à chaque vente. En pratique, il convient de l'apprécier objet par objet, sauf lorsque les objets vendus ou exportés forment un ensemble (collection de timbres-poste, service de porcelaine ou d'argenterie par exemple).

Extension des exonérations applicables aux non-résidents

72. Cessions en France - Jusqu'à présent, seules étaient exonérées les ventes aux enchères publiques d'objets précieux réalisées en France par les personnes qui n'y ont pas leur domicile fiscal. Le présent article étend cette exonération aux **ventes privées d'objets précieux** réalisées en France par les personnes qui n'y ont pas leur domicile fiscal.

En revanche, les **cessions de métaux précieux** réalisées par des non-résidents restent imposables dans les conditions de droit commun.

73. Exportations - Il convient de distinguer selon que l'exportation porte sur des objets ou sur des métaux précieux :

► s'agissant des **objets précieux**, les exportations sont exonérées lorsque l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal ; l'exportateur doit pouvoir **justifier d'une importation antérieure, d'une introduction antérieure ou d'une acquisition en France** ;

L'exonération n'est donc plus subordonnée, en cas d'exportation d'un bien acquis en France, à la justification d'une acquisition auprès d'un professionnel installé en France ou qui a donné lieu au paiement de la taxe. Il s'agit notamment de tenir compte de l'acquisition d'un

bien cédé par un non-résident et qui n'a pas donné lieu au paiement de la taxe.

Remarque : L'importation antérieure couvre les biens provenant d'États qui ne sont pas membres de la Communauté européenne tandis que l'introduction en France couvre des biens provenant d'États qui en sont membres.

► s'agissant des **métaux précieux**, les exportations restent **exonérées dans les conditions actuelles**, lorsque l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal et peut justifier d'une importation antérieure ou d'une introduction antérieure ou d'une acquisition auprès d'un professionnel installé en France ou qui a donné lieu au paiement de la taxe.

En pratique, cette exonération concerne essentiellement les touristes qui achètent un métal précieux pendant leur visite en France, les personnes qui sont entrées en France pour un bref séjour avec leurs métaux précieux et qui repartent avec ces biens, les particuliers non-résidents qui ont tenté de vendre un objet précieux en France et qui y renoncent.

Selon nos informations, l'application de l'exonération aux stagiaires autorisés à séjourner en France pendant un délai supérieur à 6 mois et aux membres du personnel des missions diplomatiques et assimilés qui ont résidé en France moins d'un an avant leur prise de fonction serait maintenue.

MODALITÉS D'APPLICATION

► Calcul et exigibilité de la taxe

74. Les modalités de calcul de la taxe sont **inchangées**. Ainsi la taxe est toujours égale à :

– 4,5 % du prix de cession ou de la valeur en douane des objets autres que les métaux précieux ;

– 7,5 % du prix de cession ou de la valeur en douane des métaux précieux (CGI, art. 150 VK, II nouveau).

La contribution au remboursement de la dette sociale reste applicable au taux de 0,5 % (CGI, art. 1600-0 K modifié).

La taxe est exigible au moment de la cession ou de l'exportation (CGI, art. 150 VK, III nouveau).

► Obligation déclarative et de paiement

75. L'article 150 VM nouveau du CGI simplifie les obligations déclaratives et de paiement :

– en faisant peser ces obligations sur l'intermédiaire lorsqu'il existe ;

– en harmonisant ces obligations avec celles applicables en matière de TVA.

Obligation déclarative

76. Une déclaration conforme à un modèle établi par l'Administration doit retracer les éléments servant à la liquidation de la taxe et être déposée :

► pour les **cessions réalisées avec la participation d'un intermédiaire** domicilié fiscalement en France **non redevable de la TVA**, par cet intermédiaire, au service des impôts chargé du recouvrement dont il dépend ou, lorsqu'il s'agit d'un officier ministériel, au service des impôts chargé du recouvrement compétent pour l'enregistrement de l'acte lorsqu'il doit être présenté à cette formalité ;

► pour les **cessions réalisées avec la participation d'un intermédiaire** domicilié fiscalement en France **redevable de la TVA**, par cet intermédiaire, en même temps que sa déclaration de TVA relative à la période d'imposition au cours de laquelle l'exigibilité de la taxe forfaitaire est intervenue ;

Lorsque cet intermédiaire relève du régime simplifié de la TVA, il devra déposer sa déclaration au plus tard à la date de paiement de

l'acompte afférent au trimestre au cours duquel l'exigibilité de la taxe forfaitaire est intervenue.

► pour les **exportations** ou pour les **cessions dans un pays tiers de biens exportés temporairement**, par l'exportateur à la recette des douanes compétente pour cette exportation, lors de l'accomplissement des formalités douanières ;

► pour les **autres cessions**, par le vendeur au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève dans un délai d'un mois à compter de la cession.

Paiement

77. Personnes redevables de la taxe - L'article 150 VK, I nouveau du CGI prévoit que la taxe est supportée par le vendeur ou l'exportateur. Elle est **due par l'intermédiaire domicilié fiscalement en France** participant à la transaction et sous sa responsabilité ou, **à défaut, par le vendeur ou l'exportateur**.

Le vendeur ou l'exportateur est désormais reconnu, dans tous les cas (y compris en l'absence d'intermédiaire), comme le redevable réel et comme le redevable légal de la taxe.

On rappelle qu'actuellement, l'article 150 V ter du CGI prévoit que la taxe est supportée par le vendeur (ou l'exportateur) et qu'elle est versée par l'intermédiaire participant à la transaction ou, à défaut, par l'acheteur.

L'Administration ne peut légalement exercer son droit de reprise qu'à l'encontre de l'acheteur, et non du vendeur (CE, 30-12-2002, n° 234916).

Lorsque la vente est réalisée dans un autre État membre de la Communauté européenne, la taxe est versée dans les mêmes conditions par l'intermédiaire participant à la transaction s'il est domicilié en France ou, à défaut, par le vendeur.

En cas d'exportation hors du territoire des États membres de la Communauté européenne, la taxe est acquittée par l'exportateur.

78. Il convient donc de distinguer deux situations :

► lorsqu'un intermédiaire participe à la transaction, il est redevable de l'impôt au lieu et place du vendeur, comme actuellement ;

Il peut s'agir d'un courtier, en cas de vente d'or, d'un commissaire-priseur, en cas d'enchères publiques, ou bien d'un antiquaire ou

d'un bijoutier qui a rapproché deux particuliers sans devenir lui-même propriétaire de l'objet.

Les taxes dues au titre des cessions pour lesquelles l'intermédiaire est intervenu sont reversées globalement par cet intermédiaire sans qu'il ait à fournir le nom et l'adresse du vendeur.

► lorsqu'aucun intermédiaire ne participe à la transaction, le vendeur est redevable de l'impôt. L'acquéreur est donc dégagé de toute formalité.

79. Versement - La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

► Recouvrement et contentieux

80. Le recouvrement de la taxe s'opère :

– pour les cessions réalisées avec la participation d'un intermédiaire, selon les règles, garanties et sanctions prévues en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ;

– pour les exportations et les cessions dans un pays tiers de biens exportés temporairement, selon les dispositions prévues par la législation douanière en vigueur ;

– pour les autres cessions, selon les règles, garanties et sanctions prévues pour les impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts.

81. Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de la taxe établie ou recouvrée par la direction générale des impôts donne lieu au versement d'un **intérêt de retard** (CGI, art. 1727).

L'article 1761, 2° du CGI, mis en place par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 et applicable à compter du 1^{er} janvier 2006 prévoit que les infractions à la taxe donnent lieu à une **amende fiscale** égale à 25 % du montant des droits éludés.

On rappelle que l'ancien article 1770 octies du CGI prévoyait une amende fiscale égale aux droits éludés, recouvrée comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

82. Les **réclamations** sont présentées, instruites et jugées comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires si la taxe est recouvrée par les comptables de la direction générale des impôts, et comme en matière de douane si la taxe est recouvrée par les receveurs des douanes.

OPTION POUR LE RÉGIME DE DROIT COMMUN DES PLUS-VALUES

83. L'article 150 VL nouveau du CGI prévoit que le vendeur ou l'exportateur, **personne physique domiciliée en France**, peut opter pour le régime de droit commun des plus-values des particuliers prévu à l'article 150 UA du CGI, à la condition de **justifier de la date et du prix d'acquisition** du bien ou de justifier que le bien est détenu depuis plus de douze ans. Dans ce cas, la taxe forfaitaire n'est pas due.

► Champ d'application

84. La faculté d'option pour le régime des plus-values sur biens meubles est désormais accordée non seulement aux **vendeurs de bijoux et d'objets d'art, de collection et d'antiquité**, mais également aux vendeurs de métaux précieux.

Jusqu'à présent, l'option pour le régime de droit commun des plus-values n'était possible que pour les bijoux et les objets d'art, de collection et d'antiquité, à l'exclusion des métaux précieux.

85. L'option ne peut pas être exercée par les non-résidents ou par les personnes morales.

Actuellement, l'Administration refuse l'option aux non-résidents, mais l'admet pour les sociétés de personnes, dans une certaine limite (V. étude F-14 200-26 et 27).

► Conditions d'option

86. Le présent article assouplit les modalités de justification en distinguant selon que les cessions portent sur des biens détenus depuis plus ou moins de douze ans :

► lorsque le contribuable cède un bien détenu depuis plus de douze ans, il peut opter pour le régime de droit commun à la condition qu'il puisse prouver, par tous moyens, que le bien est détenu depuis plus de douze ans ; il n'a plus à justifier de la date exacte d'acquisition ni du prix ou de la valeur d'acquisition du bien ;

► lorsque le contribuable cède un bien détenu depuis moins de douze ans, la validité de l'option est, comme actuellement, conditionnée par la **justification de la date et du prix d'acquisition**.

Le contribuable doit donc être en mesure d'établir de manière probante (certificat, facture, déclaration de succession) la date d'acquisition et le prix d'acquisition de l'objet.

S'agissant des vendeurs de métaux précieux, une telle condition ne devrait pas soulever de difficulté lorsque des précautions formelles auront été prises lors de l'acquisition pour s'assurer de la valeur réelle des métaux précieux (certificat de garantie sur le titre, l'origine et la qualité de l'or, dépôt sur un compte spécifique). Dans les autres cas, la faculté d'opter ne pourrait de fait être exercée.

► Procédure d'option

87. Le présent article simplifie les modalités d'option.

On rappelle qu'actuellement, le vendeur souscrit, pour opter pour le régime de droit commun des plus-values, une déclaration n° 2092 en double exemplaire. Cette option est concomitante à la vente ou, dans le cas des ventes aux enchères, doit intervenir dans un délai de cinq jours à compter de la vente.

Si la demande est régulière, le service des impôts adresse, au vendeur et en double exemplaire, une notification de l'acceptation de l'option. Sauf si lui-même est tenu au paiement de la taxe, le vendeur, lors de la vente du bien, remet un exemplaire de la notification faite par le service des impôts à la personne tenue au paiement, c'est-à-dire à l'acheteur ou à l'intermédiaire participant à la transaction. Pour les ventes aux enchères publiques, l'Administration adresse un exemplaire de la notification de l'acceptation au vendeur et un exemplaire directement au commissaire-priseur.

L'acheteur ou l'intermédiaire, redevable de la taxe, se trouve de ce fait déchargé du paiement. S'il s'agit d'une exportation, il remet au service des douanes, à l'appui de sa déclaration d'exportation, le certificat du service fiscal acceptant l'option et se trouve ainsi dispensé d'acquitter la taxe à la frontière.

88. Désormais, la notification de l'acceptation de l'option par l'Administration est supprimée. Les modalités d'option sont donc les suivantes :

► **vente conclue avec la participation d'un intermédiaire :** l'option est exercée par le vendeur, mais la déclaration est déposée par l'intermédiaire au nom et pour le compte du vendeur, selon les mêmes modalités que le versement de la taxe forfaitaire si elle avait été applicable. L'intermédiaire est toutefois dégagé de toute responsabilité tant à raison des renseignements fournis par le vendeur (notamment pour le bénéfice de certaines exonérations) que, le cas échéant, du calcul de la plus-value imposable.

► **vente conclue sans la participation d'un intermédiaire :** l'option est exercée par le vendeur en même temps que le dépôt de sa déclaration de plus-value sur cession de biens meubles.

► Obligations déclaratives

89. Le vendeur ou l'exportateur qui a opté est soumis à une double obligation déclarative :

► tout d'abord, comme pour la taxe forfaitaire, il doit souscrire une **déclaration conforme à un modèle établi par l'Administration qui retrace l'option** pour le régime de droit commun (V. n° 76) ;

► en outre, il doit déposer une **déclaration (n° 2048 M) qui retrace les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value :**

– lorsque la cession est réalisée avec la participation d'un intermédiaire domicilié fiscalement en France, par cet intermédiaire dans les mêmes conditions que la déclaration d'option (CGI, art. 150 VG modifié) ;

– lorsque la cession n'est pas réalisée avec la participation d'un intermédiaire domicilié fiscalement en France, dans les conditions de droit commun applicable aux plus-values, c'est-à-dire au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève dans un délai d'un mois à compter de la cession.

On rappelle toutefois qu'en cas d'exonération ou en l'absence de moins-value, la déclaration n° 2048 M n'a pas à être déposée.

90. En pratique, selon nos informations, deux formulaires devraient être mis en place :

– le premier serait souscrit lorsque la taxe forfaitaire est due ;

– le second serait souscrit en cas d'option et regrouperait la déclaration d'option et le cadre liquidation de la plus-value de la déclaration n° 2048 M. ■

REVENUS FONCIERS

Propriétés rurales

Étude F-11 680-26

Conditions de déduction des travaux de restauration et de gros entretien effectués sur certains sites naturels (Art. 106)

Le présent article autorise la déduction des revenus fonciers des propriétés rurales des travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des sites naturels d'intérêt exceptionnel lorsqu'ils ont reçu l'accord préalable du directeur régional de l'environnement.

Ces nouvelles dispositions sont applicables à compter de l'imposition des revenus perçus en 2006.

91. Pour la détermination des revenus fonciers tirés des propriétés rurales, l'article 31-I-2° du CGI prévoit la déduction pour leur montant réel de certaines dépenses d'amélioration. Il s'agit pour les terrains non bâtis des dépenses d'amélioration non rentables afférentes aux éléments autres que les locaux d'habitation.

Par ailleurs, l'article 84 de la loi de finances pour 2006 autorise la déduction des dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés non bâties et effectivement supportées par le propriétaire (V. D.O Actualité 47/2005, §§ 140 et s.).

92. L'article 106 de la loi de finances rectificative pour 2005 prévoit que **sont désormais déductibles les travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des sites naturels d'intérêt exceptionnel lorsqu'ils ont reçu l'accord préalable du directeur régional de l'environnement.**

Cette mesure paraît sans portée réelle dès lors que les dépenses d'amélioration qu'elles couvrent sont déductibles sur le fondement de la mesure prévue par l'article 84 de la loi de finances pour 2006, de portée plus large.

93. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions sont applicables à compter de l'imposition des revenus perçus en 2006, sous réserve de la publication du décret d'application annoncé.

Revenus concernés

94. Sont notamment concernés les **revenus des propriétés rurales louées ou affermées ou celles dont le contribuable se réserve la jouissance** (y compris celles qui sont mises gratuitement à la disposition d'un tiers, sans que le propriétaire y soit tenu par un contrat de location).

95. En revanche, **ne sont pas visés les revenus des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, non commerciale ou agricole.**

Le revenu « fictif » des propriétés rurales qui font l'objet d'une exploitation de la part du propriétaire sans avoir été

inscrites à l'actif de son exploitation n'est pas, selon l'Administration, imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Conseil d'État a jugé que le titulaire de bénéfices industriels et commerciaux qui affecte à son exploitation un local sans l'inscrire à son actif pouvait déduire un « loyer fictif » de son résultat professionnel à la condition d'imposer ce loyer dans la catégorie des revenus fonciers (CE, 8-7-98, n° 164457).

Zones concernées

96. Sont compris dans les sites naturels d'intérêt exceptionnel :

- les **sites classés Natura 2000** au sens des articles L. 414-4 à L. 414-5 du Code de l'environnement ;
- les **sites situés dans un espace naturel remarquable** au sens de l'article L. 146-6 du Code de l'urbanisme, c'est-à-dire les **espaces naturels remarquables** au sens de la loi « Littoral » ;
- les **sites situés dans une réserve naturelle** au sens des articles L. 332-1 à L. 332-11 du Code de l'environnement ;
- les **sites protégés par arrêté préfectoral de biotope.**

Travaux éligibles

97. Accord préalable - Les travaux doivent avoir reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente. Il pourrait notamment s'agir du **directeur régional de l'environnement**

Un décret précisera notamment les obligations déclaratives et les modalités de délivrance de l'accord préalable.

98. Travaux de restauration et de gros entretien - Il devrait s'agir de travaux de gros entretien ou de restauration **en vue du maintien d'un bon état écologique** comme par exemple les travaux lourds de défrichage pour le maintien des écosystèmes ouverts ou les travaux de rétablissement d'un régime naturel des eaux. ■

BIC / IS

Régime fiscal des plus-values réalisées par les sociétés soumises à l'IS

Études F-15 630-81, F-21 120, F-22 000 F-22500-12 et F-22 550-25

Extension de l'application du taux réduit d'imposition à l'ensemble des plus-values de cession d'immeubles ou de droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier (Art. 28)

Le dispositif de taxation au taux réduit de 16,5 % des plus-values nettes dégagées lors de l'apport d'un immeuble ou de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble à une société immobilière faisant appel public à l'épargne est étendu à l'ensemble des cessions d'immeubles y compris celles réalisées au profit de sociétés agréées par l'Autorité des marchés financiers.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007.

RÉGIME ACTUEL

99. L'article 27 de la loi de finances pour 2005 a institué un mécanisme d'incitation fiscale visant à encourager les entreprises détentrices d'un patrimoine immobilier à en confier la gestion à des sociétés immobilières faisant appel public à l'épargne (L. fin. 2005, n° 2004-1484, 30-12-2004 ; V. D.O Actualité 46/2004, § 420 et s.).

Ce dispositif, codifié à l'article 210 E du CGI, prévoit que les plus-values nettes dégagées lors de l'apport d'un immeuble ou de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à une société faisant appel public à l'épargne et ayant pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location, ou la détention directe ou indirecte de participations dans des personnes morales dont l'objet social est identique sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 16,5 %.

L'application de ce régime est subordonnée à la condition que la société bénéficiaire de l'apport prenne l'engagement de conserver pendant 5 ans l'immeuble ou les droits apportés.

Ces dispositions s'appliquent aux apports réalisés du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2007.

100. L'article 34, II de la loi relative aux services à la personne a étendu ce dispositif aux plus-values nettes dégagées lors de la cession de biens immobiliers bâtis ou non bâtis par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au profit d'un organisme d'habitations à loyer modéré, d'une société d'économie mixte gérant des logements sociaux ou d'un organisme mentionné à l'article L. 365-1 du Code de la construction et de l'habitation (L. n° 2005-841 du 26-7-2005 ; V. D.O Actualité 28/2005, § 117).

RÉGIME NOUVEAU

101. Le présent article prévoit que toutes les cessions d'immeubles ou de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, réalisées au profit d'une société faisant appel public à l'épargne ou agréée par l'Autorité des marchés financiers, sont soumises à un taux réduit d'impôt sur les sociétés de 16,5 % qui se substitue au taux de droit commun de 33,1/3 %.

Il convient d'ajouter à cette imposition la contribution sociale additionnelle prévue à l'article 235 ter ZC du CGI au taux de 3,3 %.

Ce taux de 16,5 % correspond à celui auquel sont imposées les plus-values immobilières lors de l'option pour le régime d'exonération prévu à l'article 208 C du CGI en faveur des sociétés d'investissements immobiliers cotées et de leurs filiales (CGI, art. 219, IV). Il correspond également au taux applicable aux plus-values de réévaluation d'immeubles ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière dont les dispositions sont codifiées à l'article 238 bis JA du CGI (V. étude F-15 630).

102. Le cessionnaire doit prendre l'engagement, dans des conditions fixées par décret, de conserver pendant 5 ans l'immeuble ou les droits cédés.

En cas de non-respect de cet engagement l'amende de 5 % prévue à l'article 1764 du CGI (ancien art. 1734 ter B).

103. Enfin, des dispositions particulières règlent le sort des immeubles qui ont bénéficié d'un taux réduit d'imposition à l'occasion d'une réévaluation libre effectuée dans les conditions prévues à l'article 238 bis JA du CGI. La cession des immeubles ayant l'objet d'une réévaluation libre n'entraîne pas la remise en cause du taux réduit de 16,5 % dont bénéficie la plus-value de réévaluation dès lors qu'elle est effectuée dans les conditions prévues à l'article 210 E du CGI.

104. **Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007.

Toutefois les dispositions particulières prévues aux articles 238 bis JA et 1764 du CGI s'appliquent à compter du premier jour du mois suivant celui de la publication de l'arrêté d'homologation des dispositions du règlement général de l'Autorité des marchés financiers relatif aux OPCI. ■

RÉGIMES PARTICULIERS

Organismes de placement collectif immobilier (OPCI)

Études F-27 600 et A-70 300

Régime fiscal des OPC I et de leurs actionnaires ou porteurs de parts (Art. 28)

L'OPCI est un nouvel organisme de placement collectif dédié à l'Immobilier.

Il bénéficie d'un nouveau statut proche de celui des OPCVM (Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières).

Le présent article précise le régime fiscal des OPC I qui peut être constitué soit sous forme de société anonyme à capital variable (SPPICAV), soit sous la forme d'une copropriété non dotée de la personnalité morale (FPI).

Les SPPICAV, dès lors que les obligations de distribution sont respectées, ainsi que certaines de leurs filiales sont exonérées d'impôt sur les sociétés à hauteur des bénéfices provenant notamment :

- de la location d'immeubles,
- des plus-values de cession d'immeubles et de droits y afférents,
- et des dividendes des filiales ayant opté pour ce même régime.

Les modalités d'imposition des revenus distribués par l'organisme au niveau des actionnaires varient selon qu'il s'agit d'une personne physique ou morale, résidente ou non en France.

Les FPI se trouvent hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés et en raison de l'absence de personnalité morale du fonds, les porteurs de parts sont supposés être imposés comme s'ils avaient eux-mêmes perçu les revenus encaissés par le fonds. Il est toutefois prévu que cette imposition soit limitée aux revenus et profits distribués. En outre, les souscriptions de parts de ces fonds sont intégralement et sans conditions exonérées de droits d'enregistrement.

Enfin, le présent article institue un dispositif de neutralisation des incidences fiscales des transformations de SCPI en OPC I effectuées dans un délai de 5 ans à compter de l'homologation du règlement général de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) relatif aux OPC I.

105. L'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 a défini le régime juridique des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) qui ont vocation à constituer une alternative aux deux produits d'épargne immobilière existants que sont les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) et les sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC)

Cette ordonnance fait suite à la loi de simplification du droit du 9 décembre 2004 (L. n° 2004-1343, 9-12-2004, art. 81 ; V. D.O Actualité 5/2005, §§ 1 et s.) qui a notamment autorisé le Gouvernement à définir par ordonnance le régime juridique des OPC I. L'objectif initial du législateur étant l'extinction à terme du modèle des SCPI, l'ordonnance portant création de ce régime juridique prévoit que les créations et augmentations de capital des actuelles SCPI ne seront plus possibles dans un délai de 5 ans à compter de l'homologation du règlement général de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) relatif aux OPC I. À terme, les Organismes de Placement Collectif Immobilier devraient donc se substituer totalement aux SCPI.

106. Le présent article fixe quant à lui le régime fiscal de ces organismes et institue un dispositif transitoire facilitant la transformation des SCPI en OPC I.

Après un rappel du régime juridique de ces organismes nous précisons :

- les modalités de transformation des SCPI en OPC I ainsi que leurs incidences fiscales,
- le régime fiscal des OPC I ainsi que celui de leurs actionnaires ou porteurs de parts selon que cet organisme est constitué sous la forme d'une personne morale ou non.

107. Entrée en vigueur - Ces dispositions entreront en vigueur au premier jour du mois suivant celui de la publication de l'arrêté d'homologation des dispositions du règlement général de l'AMF relatives aux OPC I (Ord. n° 2005-1278, 13-10-2005, art. 7).

RÉGIME JURIDIQUE DES OPC I

108. Le régime juridique de ces nouveaux organismes de placement collectif immobilier est codifié aux articles L. 214-89 et suivants du Code monétaire et financier.

Il est inspiré du régime des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM).

Ainsi, les modalités d'agrément, de commercialisation et d'information des investisseurs seront définies par le règlement général de l'AMF dans des conditions, en principe, proches de celles des OPCVM.

109. Toutefois, des aménagements ont été apportés au régime de droit commun des OPCVM afin de tenir compte de la spécificité de l'investissement immobilier dans le cadre des OPC I.

Les principales adaptations apportées sont les suivantes :

- une capacité d'endettement importante (supérieure à celle des OPCVM), fixée à 50% maximum sur la valeur des actifs immobiliers et à 10 % maximum sur la valeur des autres actifs ;
- la présence de deux évaluateurs immobiliers désignés pour quatre ans qui devront évaluer à intervalles réguliers les actifs immobiliers de chaque OPC I. Leur rôle sera fondamental pour la détermination de la valeur liquidative des parts ou actions d'OPCI ;
- les obligations minimales de distributions (V. n° 129) ;

– la création d'un conseil de surveillance dans le fonds de placement immobilier, composé de cinq à neuf membres représentant les porteurs de parts.

► **Forme juridique**

110. Les OPCl sont déclinés sous deux formes juridiques :

► l'OPCl « société de placement à prépondérance immobilière à capital variable » (SPPICAV), constituée sous la forme d'une société anonyme à capital variable ;

► l'OPCl « fonds de placement immobilier » (FPI), constitué sous la forme d'une copropriété non dotée de la personne morale ;

Quel que soit leur forme, ces organismes doivent être agréés par l'Autorité des Marchés Financiers (AMF). Leur gestion est assurée par une société de gestion de portefeuille également agréée par l'AMF et un dépositaire des actifs mobiliers contrôle l'inventaire de l'ensemble des actifs de l'OPCl et la régularité des décisions de la SPPICAV ou de la société de gestion du FPI.

► **Objet**

111. Les OPCl, régis par les dispositions des articles L. 214-89 et suivants du Code monétaire et financiers, ont pour principal objet l'investissement dans des actifs immobiliers détenus directement ou indirectement, en vue de leur location. L'activité de marchands de biens leur est expressément interdite.

Toutefois, à la différence des SCPI investies à 95 % en actifs immobiliers, les OPCl peuvent détenir des actifs mobiliers et des liquidités, principalement pour satisfaire aux demandes de rachats des parts ou actions.

Cette diversification de l'actif peut constituer en outre un instrument de protection face aux aléas des cycles immobiliers et un vecteur d'optimisation des performances financières.

112. Cet investissement peut être direct par voie d'acquisition ou de construction d'immeuble ou indirect par l'intermédiaire de sociétés à prépondérance immobilière.

Les OPCl sont autorisés, par l'intermédiaire des sociétés qu'ils détiennent à leur actif, à louer des immeubles pris en crédit-bail. Toutefois, cette faculté est limitée dans le cadre des FPI qui ne peuvent comprendre dans la poche « immobilière » de leur actif les sociétés qui ont recours au crédit-bail (C. monét. fin., art. L. 214-139).

113. Accessoirement, et notamment pour assurer leur propre liquidité face aux rachats que peuvent demander les actionnaires ou les porteurs de parts, les Organismes de Placement Collectif Immobilier pourront gérer des instruments financiers et des dépôts.

► **Constitution, transformation et liquidation**

114. Souscription - Les OPCl peuvent être constitués par apport en numéraire, apports en nature d'actifs immobiliers, fusion ou scission.

Ils peuvent également être constituée par fusion, scission, partage ou transformation de SCPI.

La constitution, la transformation, la fusion, la scission ou la liquidation d'un OPCl est soumise à l'agrément de l'Autorité des marchés financiers (AMF).

115. La souscription et l'acquisition des parts ou actions de ces organismes sont réservées :

– aux investisseurs qualifiés mentionnés à l'article L. 411-2 du Code monétaire et financier (investisseurs institutionnels essentiellement),

Selon cet article, Un investisseur qualifié, dont la liste des catégories doit être fixée par décret, est une personne ou une entité disposant des compétences et des moyens nécessaires pour appréhender les risques inhérents aux opérations sur instruments financiers,

– aux autres investisseurs dans des conditions définies par le règlement général de l'AMF.

116. Liquidation - Les conditions de liquidation ainsi que les modalités de la répartition des actifs sont déterminées par les statuts de la SPPICAV ou le règlement du FPI. La société de gestion de la SPPICAV ou du FPI assume les fonctions de liquidateur, sous le contrôle du dépositaire. À défaut, le liquidateur est désigné en justice à la demande de tout porteur de parts ou d'actionnaire parmi les sociétés de gestion de portefeuille agréé par l'AMF.

► **Actif**

Composition

117. L'actif des OPCl peut être constitué des éléments suivants :

– immeubles ou droits réels portant sur de tels biens ;

– parts de sociétés de personnes (dont les SCPI, le cas échéant) dont l'objet principal est identique à celui des Organismes de Placement Collectif Immobilier, soit l'investissement immobilier locatif direct ou indirect ;

– parts de SARL ou des actions de sociétés de capitaux cotées ou non cotées sur un marché réglementé français ou étranger et dont l'objet principal est également l'investissement immobilier locatif direct ou indirect ;

– parts d'OPCl ou parts, actions ou droits d'organismes de droit étranger ayant un objet équivalent ;

– instruments financiers mentionnés au I de l'article L. 211-1 du Code monétaire et financier (actions, obligations, titres de créances et instruments financiers à terme) ;

– parts ou actions d'OPCVM agréés par l'AMF ou autorisés à être commercialisés en France ;

– dépôts et des instruments financiers liquides, dont la liste sera fixée par décret en Conseil d'État ;

– liquidités, définies également par décret en Conseil d'État ;

– avances en comptes en courant aux sociétés de personnes, SARL ou sociétés de capitaux non cotées mentionnées ci-dessus, dans la mesure où l'OPCl détient 5 % de leur capital.

118. Un décret en Conseil d'État (à paraître en principe à la fin du premier semestre 2006) fixera les règles de dispersion et de plafonnement des risques, notamment en matière de construction, auxquelles seront tenus les OPCl dans un délai maximal de trois ans après la date de délivrance de l'agrément par l'AMF.

Ratios

119. Les OPCl sont tenus de respecter pour la composition de leurs actifs des ratios particuliers en matière de nature des actifs et de liquidités.

120. À l'instar des règles de dispersion et de plafonnement des risques, les ratios immobiliers et les ratios de liquidité auxquels ces organismes sont soumis devront être respectés dans un délai maximal de trois ans après la date de délivrance de l'agrément par l'AMF.

Selon nos informations, l'Administration devrait admettre une mesure de tempérament visant à permettre aux Fonds de Placement Immobilier en cours de constitution de bénéficier dans ce délai des attributs principaux de cette structure, notamment en ce qui concerne l'application des régimes fiscaux prévus pour les porteurs. Ainsi, par dérogation aux dispositions actuelles en matière de cession de titres à prépondérance immobilière, les parts de Fonds de Placement Immobilier devraient être assimilées, dans cet intervalle, à des titres à prépondérance immobilière, y compris lorsque

l'actif du fonds ne serait pas constitué à la clôture des trois exercices précédents de plus de 60 % d'actifs immobiliers.

121. Ratios immobiliers - Ces ratios qui diffèrent selon la forme juridique de l'OPCI sont les suivants :

- ▶ pour les SPPICAV l'actif devra être composé :
 - à hauteur de 51 % au moins d'immeubles, de parts de sociétés de personnes ou de parts de SARL ou d'actions de sociétés de capitaux non cotées, toutes composées principalement d'actifs immobiliers ou de parts ou actions de sociétés de même nature.
 - à hauteur de 60 % au moins d'immeubles, de parts de sociétés de personnes ou de parts de SARL ou d'actions de sociétés de capitaux cotées ou non cotées.

Les sociétés d'investissements immobilières cotées (SIIC) et, le cas échéant, les autres sociétés foncières cotées de droit étranger sont donc comprises de ce dernier ratio ;

- ▶ pour les FPI, il est prévu un ratio immobilier unique selon lequel leur actif devra être composé à hauteur d'au moins 60 % d'immeubles, de droits réels immobiliers ou de parts de sociétés de personnes non imposables, de droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent et composées principalement d'actifs immobiliers ou de parts ou actions de sociétés de même nature qui ne louent pas d'immeubles pris en crédit-bail.

Remarque : Bien que non visées par l'ordonnance portant création du régime juridique des OPCIs, les parts de fonds de placement immobilier détenues par un fonds devraient également, en principe, être comprises dans ce ratio.

122. Ratio de liquidité - L'actif d'un OPCIs doit être composé à hauteur de 10 % au moins en actifs liquides, soit des dépôts, des instruments financiers liquides ou des liquidités.

▶ Sommes distribuables

123. Les OPCIs doivent distribuer les résultats nets qu'ils constatent, ainsi que, sous certaines conditions, les plus-values qu'ils réalisent.

Sommes distribuables par les SPPICAV

124. Les sommes distribuables au titre d'un exercice sont égales :

- ▶ au résultat net de l'exercice précédent, augmenté du report à nouveau constitué des résultats des années précédentes non distribués, augmenté ou diminué du solde des comptes de régularisation ;
- ▶ aux plus-values nettes réalisées au cours de l'exercice à l'occasion de la cession d'immeubles ou de droits réels immobiliers, de parts de sociétés de personnes ou d'actions de sociétés non cotées qui bénéficient d'un régime d'exonération d'impôt sur les sociétés sur leurs activités immobilières, augmentée des plus-values nettes de même nature réalisées les années précédentes non distribuées, augmentées ou diminuées du solde des comptes de régularisation. Les plus-values réalisées sur les autres actifs ne sont pas distribuables.

125. Les comptes de régularisation, qui seront définis par décret, ont objet de permettre à l'OPCI, dont le capital varie nécessairement en fonction des émissions ou des rachats des porteurs de parts ou des actionnaires, d'opérer une distribution égale pour tous les porteurs de parts ou actionnaires, quelque soit la date à laquelle ils ont investi au cours de l'exercice.

126. Sous réserve des acomptes que la SPPICAV déciderait librement de verser à ses actionnaires, la mise en

distribution doit intervenir dans un délai maximal de cinq mois suivant la clôture de l'exercice.

Sommes distribuables par les FPI

127. Les sommes distribuables au titre d'un exercice sont égales :

- ▶ au résultat net de l'exercice précédent, augmenté du report à nouveau constitué des résultats des années précédentes qui n'aura pas été distribué, augmenté ou diminué du solde des comptes de régularisation ;
- ▶ aux plus-values réalisées au cours de l'exercice à l'occasion de la cession d'immeubles et de droits réels immobiliers détenus directement ou indirectement par le fonds et de la cession de parts de sociétés de personnes relevant des articles 8 à 8 ter du code général des impôts soumises à l'impôt sur le revenu, de parts de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), augmentées ou diminuées du solde des comptes de régularisation.

Les parts de fonds de placement immobilier détenues par un fonds seraient également concernées,

- ▶ aux plus-values et gains nets réalisées au cours de l'exercice à l'occasion de la cession des autres actifs (parts ou actions de sociétés autres que celles relevant des articles 8 à 8 ter du CGI, cotées et non cotées ; instruments financiers...) augmentée des plus-values nettes de même nature réalisées les années précédentes non distribuées, augmentées ou diminuées du solde des comptes de régularisation.

128. Par plus-values immobilières réalisées directement ou indirectement, il convient d'entendre les plus-values sur cessions d'immeubles, de droits réels immobiliers et de titres de sociétés à prépondérance immobilière détenus directement par le fonds ou par l'intermédiaire d'une société de personnes relevant des articles 8 à 8 ter du CGI et d'une société civile de placement immobilier mentionnée à l'article 239 septies du CGI, soumis à l'impôt sur le revenu, ou encore, selon toute vraisemblance, en ce qui concerne uniquement le fonds, les parts d'un fonds de placement immobilier que le fonds détient.

▶ Obligations de distribution

129. Les obligations de distribution diffèrent selon la forme juridique de l'OPCI.

Obligations de distribution des SPPICAV

130. Les obligations de distribution au titre d'un exercice concernent les produits et profits suivants :

- ▶ 85 % du résultat net de l'exercice précédent afférent aux produits des immeubles détenus directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés de personnes, augmenté ou diminué du solde des comptes de régularisation afférents à ces mêmes produits.

Pour déterminer le montant de cette distribution, les produits de ces immeubles pourront être diminués d'un abattement forfaitaire égal à 1,5 % du prix de revient des immeubles détenus directement par la SPPICAV.

- ▶ 50 % des plus-values nettes distribuables réalisées directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés de personnes au cours de l'exercice ou de l'exercice précédent.

Le montant à distribuer est augmenté de l'abattement forfaitaire de 1,5 % mentionné ci-dessus qui aura réellement été pratiqué sur la distribution afférente aux revenus locatifs des immeubles cédés depuis leur acquisition ;

- ▶ 100 % du résultat net de l'exercice précédent afférent

aux produits distribués par les sociétés de capitaux qui bénéficient d'un régime d'exonération d'impôt sur les sociétés sur leurs activités immobilières.

Remarque : Selon nos informations, l'abattement de 1,5 % est représentatif des amortissements sur les immeubles que ne pourront pratiquer les OPCl dans la mesure où leurs actifs doivent être évalués en permanence à leur valeur réelle pour déterminer la valeur liquidative de l'OPCl. Cet abattement, qui n'a donc aucun autre impact comptable et fiscal que sur le montant des distributions à effectuer, est optionnel quant à son application et à son montant.

Il est déterminé immeuble par immeuble et année par année, le pourcentage appliqué pouvant donc varier entre 0 % et 1,5 % par année pendant la durée de détention de l'immeuble.

131. L'ordonnance prévoit que les produits perçus et les plus-values réalisées par l'intermédiaire des sociétés de personnes sont réputés réalisés par la SPPICAV au titre de l'exercice qui suit celui au cours duquel ces sociétés les ont effectivement perçus ou réalisés. Ce décalage d'un exercice devrait permettre à la SPPICAV de recevoir au préalable le montant des distributions correspondantes et d'éviter, en conséquence, toute ponction sur ses liquidités.

132. En revanche, ne sont pas visés par l'obligation de distribution les revenus provenant des autres actifs, soit :

- les dividendes distribués par les sociétés par actions non cotées n'ayant pas opté pour un régime d'exonération d'impôt sur les sociétés sur leur activité immobilières,
- les dividendes des sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) et assimilées,
- tous les produits des actifs qui ne sont pas pris en compte pour le ratio immobilier de 60 %.

Enfin, il n'est pas tenu compte, dans l'obligation de distribution, des produits et plus-values relatifs à des actifs immobiliers situés hors de France lorsque les conventions fiscales conclues avec la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus ont prévu l'imposition de ces produits et plus-values au lieu de situation des actifs.

En l'absence de telles conventions fiscales, les produits et plus-values doivent être distribués dans les conditions mentionnées ci-dessus.

Remarque : Selon nos informations, le fait que les conventions fiscales ne reconnaîtraient pas les SPPICAV comme résident fiscal français est sans incidence sur l'extourne des produits et plus-values. Il convient de s'attacher aux principes d'imposition des revenus et plus-values immobilières prévus dans les conventions concernées.

Obligations de distribution des FPI

133. Les obligations de distribution au titre d'un exercice concernent les produits et profits suivants :

► **85 % du résultat net de l'exercice précédent afférent aux produits des immeubles et droits réels immobiliers détenus directement ou indirectement** par l'intermédiaire de sociétés de personnes relevant des articles 8 à 8 ter du CGI soumises à l'impôt sur le revenu, de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) mentionnées à l'article 239 septies du CGI et, en principe, de fonds de placement immobilier détenus par le fonds, augmenté ou diminué du solde des comptes de régularisation afférents à ces mêmes produits ;

Pour déterminer le montant de cette distribution, les produits de ces immeubles peuvent également être, le cas échéant, diminués d'un

abattement forfaitaire égal à 1,5 % du prix de revient des immeubles détenus directement par le FPI ;

► **85 % du résultat net de l'exercice précédent afférent aux produits des actifs autres qu'immobiliers directement ou indirectement** par l'intermédiaire de sociétés de personnes relevant des articles 8 à 8 ter du CGI soumises à l'impôt sur le revenu, de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) mentionnées à l'article 239 septies du CGI, et, en principe, de fonds de placement immobilier détenus par le fonds, augmenté ou diminué du solde des comptes de régularisation afférents à ces mêmes produits ;

► **85 % des plus-values distribuables réalisées au titre des actifs immobiliers détenus directement ou indirectement**, par l'intermédiaire de sociétés de personnes relevant des articles 8 à 8 ter du CGI et soumises à l'impôt sur le revenu, de SCPI) mentionnées à l'article 239 septies du même code, et de fonds de placement immobilier détenus par le fonds.

Pour déterminer le montant de cette distribution, les plus-values réalisées sur les immeubles, droits assimilés, parts de sociétés à prépondérance immobilière au sens de l'article 8 et parts de fonds de placement immobilier sont diminuées, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du CGI ;

► **85 % des plus-values nettes distribuables réalisées au cours de l'exercice précédent, au titre de la cession des actifs autres qu'immobiliers, détenus directement ou indirectement** par l'intermédiaire de sociétés de personnes relevant des articles 8 à 8 ter du CGI soumises à l'impôt sur le revenu, de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) mentionnées à l'article 239 septies du même code et de fonds de placement immobilier détenus par le fonds.

134. Sous réserve des acomptes que la société de gestion du FPI décide librement de verser aux porteurs, la mise en distribution doit intervenir :

- dans un délai maximal de six mois à compter de la date qui suivra la cession des actifs immobiliers et assimilés ;
- dans un délai maximal de cinq mois à compter de la date de la clôture de l'exercice de perception des revenus et de cession des autres actifs.

135. À l'instar de la SPPICAV, l'abattement de 1,5 % est optionnel quant à son application et son montant : il est déterminé par la société de gestion, immeuble par immeuble et année par année, en fonction de la politique de la distribution adoptée. Le pourcentage appliqué peut donc varier de 0 % à 1,5 % par année pendant la durée de détention de l'immeuble. En revanche, contrairement aux SPPICAV, cet abattement ne doit pas faire l'objet d'une réintégration dans les FPI.

136. En outre, à la différence des SPPICAV et afin de préserver les fondamentaux des régimes fiscaux appliqués aux FPI, les produits perçus et les plus-values réalisées par l'intermédiaire de sociétés de personnes relevant des articles 8 à 8 ter du CGI soumises à l'impôt sur le revenu, de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) mentionnées à l'article 239 septies du CGI et de fonds de placement immobilier détenus par le fonds, seront réputés réalisés par le FPI au titre de l'exercice au cours duquel ces sociétés les auront perçus ou réalisés.

Obligations comptables

137. La durée des exercices comptables des OPCl ne peut excéder douze mois.

Par exception, la durée du premier exercice pourra atteindre au maximum dix-huit mois.

Les OPCl font l'objet d'un **plan comptable spécifique** qui devra être conforme à la définition du résultat net de l'exercice des OPCl et celle des comptes de régularisation, qui seront précisées par décret.

Les comptes annuels de l'OPCl devront être certifiés par un commissaire aux comptes qui aura également pour mission de d'établir un rapport, selon le cas à l'attention de l'assemblée générale de la SPPICAV ou de la société de gestion du FPI, sur les opérations de fusion, d'apports en nature, de distribution d'acomptes, de scission, de dissolution ou de liquidation de l'OPCl.

Par ailleurs, l'OPCl devra établir l'inventaire de son actif sous le contrôle du dépositaire dans un délai de six semaines à compter de la fin de chaque semestre de l'exercice.

► Transformation des SCPI en OPCl

Modalités de transformation

138. Le législateur, on le rappelle, souhaite à terme que les OPCl remplacent les SCPI.

À cet effet, l'article L. 214-18, I du Code monétaire et financier prévoit expressément qu'à compter du 31 décembre 2009, il ne peut être créé de nouvelles sociétés civiles de placement immobilier. En outre, et à compter de la même date, il ne peut être procédé à de nouvelles augmentations de capital.

Toutefois, la décision de transformation ne peut intervenir que par le libre vote de l'assemblée générale des porteurs de chaque SCPI. C'est pourquoi, les SCPI existantes sont largement encouragées à se transformer en OPCl « société » (SPPICAV) ou en OPCl « fonds » (FPI), notamment par la mise en place, dans le cadre d'un délai de 5 ans, d'un dispositif de neutralisation des incidences fiscales de l'opération de transformation. Dans ce cadre, chaque porteur de parts de SCPI devrait pouvoir choisir librement de se placer dans un FPI ou dans une SPPICAV.

Le délai de 5 ans cours à compter de l'homologation des dispositions du règlement général de l'Autorité des marchés financiers relatives aux organismes de placement collectif immobilier.

139. Ce dispositif de neutralisation est applicable aux opérations de fusion, de scission, d'absorption, de partage ou d'apport de titres préalables, dont l'objet exclusif est l'opération de transformation d'une SCPI en OPCl dans les conditions mentionnées à l'article L. 214-84-2 du Code monétaire et financier.

Sont donc notamment visés :

- la fusion de deux ou plusieurs SCPI à l'occasion de la transformation en OPCl ;
- les scissions de SCPI en vue de la création d'une Société de Placement à Prépondérance Immobilière à Capital Variable ou d'un Fonds de Placement Immobilier ;
- les partages de SCPI qui donnent lieu à la mise en place d'une SCI destinée à accueillir les actifs de la SCPI et à la

création de deux supports : FPI et SPPICAV en vue de la transformation en un OPCl.

Les OPCl, une fois créés, ne pourront plus se prévaloir de la neutralité fiscale de la transformation en cas de fusion ultérieure.

Régime fiscal de l'opération de transformation

140. Le mécanisme de neutralité fiscale consiste à prévoir, la non imposition immédiate :

► **des plus-values latentes** mentionnées au premier alinéa du II de l'article 202 ter, incluses dans l'actif des SCPI lors de l'opération de transformation ;

Les plus ou moins-values dégagées lors d'une cession ultérieure de ces actifs sont déterminées par rapport à la valeur que ces actifs avaient du point de vue fiscal avant les opérations nécessitées par la transformation des sociétés civiles de placement immobilier en organismes de placement collectif.

► **des gains nets réalisés par les porteurs de parts** de SCPI (particuliers ou non résidents) lors de l'opération de transformation ;

Les échanges avec soulte demeurent soumis aux dispositions des articles 150-0 A et 150 UB du code général des impôts lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

► lorsque les parts de sociétés civiles de placement immobilier sont inscrites à l'actif d'une entreprise, **des profits réalisés par les porteurs à l'occasion de l'opération de transformation.**

Ces derniers peuvent être compris dans les résultats de l'exercice au cours duquel les titres reçus à l'issue de l'opération de la transformation de ces sociétés en OPCl sont cédés. Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure des titres est déterminé par rapport à la valeur que les parts de la société civile de placement immobilier avaient du point de vue fiscal dans l'entreprise.

Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulte dépasse 10 % de la valeur nominale des parts ou actions de l'organisme de placement collectif attribuées ou si la soulte excède le montant de la plus-value réalisée à l'occasion de l'opération de transformation.

141. Les plus-values latentes incluses dans l'actif des SCPI lors de l'opération de transformation ainsi que les profits réalisés lorsque les parts de SCPI étaient inscrites à l'actif d'une entreprise lors de l'opération de transformation devront être portés sur l'état de suivi et le registre prévu à l'article 54 septies du CGI.

142. En outre, les transferts de biens, droits et obligations résultant de la transformation des SCPI en OPCl, intervenant dans le délai de 5 ans, sont **exonérés des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du salaire des conservateurs des hypothèques.**

RÉGIME FISCAL DES SPPICAV ET DE LEURS ACTIONNAIRES

143. Le présent article définit le régime fiscal des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) ainsi que les modalités d'imposition de leurs investisseurs, en matière d'impôt sur le revenu,

d'impôt sur les sociétés et de droits d'enregistrement. Le tableau ci-dessous présente la synthèse du régime fiscal des SPPICAV.

Synthèse du régime fiscal des SPPICAV

Modalités d'imposition de l'organisme	Exonération d'impôt sur les sociétés de la SPPICAV Cette exonération est la contrepartie à l'obligation de distribution, prévue dans le dispositif juridique, qui porte sur : - 85 % des revenus locatifs perçus ; - 50 % des plus-values réalisées sur les actifs immobiliers sur deux exercices ; - 100 % des dividendes distribués par les filiales exonérées d'IS. Il n'existe pas d'obligations de distributions sur des autres revenus. L'exonération d'IS porte à la fois sur les fruits de l'activité immobilière et sur ceux du portefeuille.
Imposition des particuliers	Imposition des revenus et plus-values distribués Les particuliers seront imposés sur les distributions reçues dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers après application de l'abattement de 40 % (pour les revenus perçus à compter du 1 ^{er} janvier 2006) prévu pour les distributions de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, et selon leur situation familiale, l'abattement de 1 525 € ou de 3 050 € et du crédit d'impôt de 115 € ou de 230 €. Cession et rachats d'actions de SPPICAV Les plus-values réalisées sur les cessions ou les rachats d'actions de SPPICAV seront imposées à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values mobilières, sans application de l'abattement pour durée de détention (art. 19 du PLFR 2005). Elles seront également soumises aux prélèvements sociaux.
Imposition des entreprises	Imposition des revenus et plus-values distribués ► Entreprises IR Les distributions seront comprises dans le résultat imposable de l'entreprise et imposées au barème de l'impôt sur le revenu dans la catégorie BIC, BNC ou BA. ► Entreprises IS Les distributions seront comprises dans le résultat imposable soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun. Cession et rachats d'actions de SPPICAV ► Entreprises IR Les profits ou pertes réalisées lors de la cession ou du rachat des actions de SPPICAV seront imposés selon le régime des plus-values à long terme au taux de 16 % si les actions de la SPPICAV ont été détenues depuis plus de deux ans au moment de la cession ou du rachat. ► Entreprises IS Le profit ou la perte constaté lors de la cession ou du rachat serait soumis à l'IS au taux de droit commun, les titres des OPCV étant expressément exclus du champ du régime des plus-values à long terme.

RÉGIME DES SPPICAV

► Exonération d'IS et de contribution sociale

144. Les SPPICAV sont exonérées d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 208, 3^o nonies nouveau) sur l'intégralité des revenus et profits réalisés par la société dans le cadre de son objet et sous réserve qu'elle respecte ses obligations de distributions.

145. Cette exonération les place également hors du champ d'application de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZC).

► Exonération, sur option, des filiales détenues à 95 %

146. Lorsque leur capital est détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement et de manière continue au cours de l'exercice par une SPPICAV, les sociétés de capitaux non cotées peuvent opter pour le régime d'exonération prévu à l'article 208 C, III bis nouveau du CGI dès lors que leur actif est principalement constitué :

- d'immeubles acquis ou construits en vue de la location,
- de droits réels portant sur de tels biens,
- de droits détenus en qualité de crédit-preneur afférents à des contrats de crédit-bail portant sur des immeubles en vue de leur location,
- ou de participations dans des sociétés de capitaux non cotées ayant le même objet.

Remarque : Ainsi, contrairement aux filiales de SIIC, l'investissement immobilier par l'intermédiaire de sociétés de personnes ne serait pas prévu : la définition de l'activité principale prévu au c. du I l'article L. 214-92 du Code monétaire et financier ne renvoie en effet qu'à la détention de participations dans des sociétés répondant aux mêmes conditions de forme juridique, de non cotation et d'objet.

Condition de l'option

147. Les conditions de délai dans lesquelles les filiales de SPPICAV doivent opter sont celles prévues pour les filiales de SIIC. Ainsi, l'option doit être notifiée avant la fin du

quatrième mois de l'ouverture de l'exercice au titre duquel la société souhaite bénéficier du régime d'exonération.

Selon nos informations, les conditions de forme de l'option, prévues à l'article 46 ter A de l'annexe III au CGI, pourraient être éventuellement adaptées.

Conséquences de l'option

148. Le changement de régime fiscal consécutif à l'option pour ce régime a pour conséquence l'imposition immédiate au taux de droit commun (CGI, art. 202 bis) :

- des bénéfices en sursis d'imposition afférents à l'activité exonérée ;
- des plus-values latentes sur immeubles, parts de sociétés de personnes ayant un objet identique et les titres de participations des filiales ayant elle-même optées pour ce régime.

149. Toutefois, les dispositions du IV de l'article 219, du 2 de l'article 1663 et du III bis de l'article 235 ter ZC du CGI ont été aménagés pour que, à l'instar des SIIC et de leurs filiales :

- ▶ les plus-values latentes sur immeubles soient soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 16,5 % ;

L'impôt est exigible par fractions égales sur 4 ans et ces plus-values latentes sont exonérées de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés.

- ▶ les immobilisations afférentes aux secteurs taxables peuvent faire l'objet d'une réévaluation sans emporter la déchéance du régime d'atténuation prévu au premier alinéa de l'article 221 bis du CGI (V. étude F-29 650-52 et s.), à la condition que la société prenne l'engagement lors de l'option de calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession de ces immobilisations d'après la valeur qu'elles avaient à la date de l'option. Cette possibilité prévue au deuxième alinéa du même article est d'autant nécessaire que les actifs des SPPICAV doivent être évalués en permanence à la valeur de marché.

Remarque : La question se pose de savoir si l'Administration appliquera la tolérance prévue aujourd'hui dans le cadre du régime SIIC sur les titres de participations dans des filiales remplissant les conditions pour opter (V. étude F-27 550). Dans l'affirmative, les plus-values latentes sur ces titres ne seraient pas immédiatement imposées, mais les plus-values ultérieures réalisées à l'occasion de leur cession seraient calculées par rapport à la valeur fiscale des titres avant l'entrée dans le régime d'exonération.

150. À noter qu'aucune sanction n'est prévue en cas de sortie du régime dans les dix années suivant l'option.

151. En outre, lorsque, postérieurement à l'exercice de l'option, des immeubles ou des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble deviennent éligibles au régime d'exonération, la société doit réintégrer à son résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés une somme correspondant à la plus-value calculée par différence entre la valeur réelle de ces biens à cette date et leur valeur fiscale (CGI, art. 208 C ter).

Cette réintégration est effectuée par parts égales sur une période de quatre ans. La cession des biens concernés entraîne l'imposition de la plus-value qui n'a pas encore été réintégrée.

152. Enfin, les bénéfices et plus-values imposées lors de l'option ne seront pas réputés distribués (CGI, art. 111 bis, 3^e al.). Les actionnaires ne sont donc pas imposés à raison du boni de liquidation.

► Portée de l'exonération

Bénéfices susceptibles d'être exonérés

153. Les bénéfices qui peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés, sous réserve de leurs distributions totales ou partielles, sont les suivants :

- les bénéfices provenant de la location d'immeubles ;
- les plus-values de cession, à des personnes non liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI, d'immeubles, des droits afférents ou d'actions de filiales ayant également opté pour le régime d'exonération prévu à l'article 208 C du CGI ;
- les dividendes des filiales ayant opté pour ce même régime.

154. Les bénéfices retirés de leurs autres activités, y compris le placement de leur trésorerie, sont imposés à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Il en est de même des dividendes perçus de filiales ne pouvant (détenition indirecte du capital par la SPPICAV inférieur à 95 %) ou ne voulant pas opter.

Conditions de l'exonération

155. Ces sociétés, pour bénéficier de l'exonération, doivent distribuer :

- les bénéfices provenant de la location d'immeubles, à hauteur de 85 %, avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur réalisation ;
- les bénéfices provenant des plus-values de cession, à hauteur de 50 %, avant la fin du deuxième exercice qui suit celui de leur réalisation ;
- les dividendes des filiales ayant opté, à hauteur de 100 %, au cours de l'exercice qui suit celui de leur perception.

Sanctions en cas de non-respect des obligations de distribution

156. À l'instar de ce qui est prévu pour le régime des SIIC et de leurs filiales, le non respect de l'obligation de distribution peut prendre deux formes :

- si les sociétés qui ont opté pour le régime de l'article 208 C du CGI ne procèdent pas, dans le délai et la proportion exigée, aux distributions nécessaires, elles encourent en ce cas la perte de l'exonération sur l'ensemble des revenus (bénéfices, plus-values, dividendes) de l'exercice concerné ;
- si les distributions ont eu lieu dans le délai et la proportion exigée, mais que le résultat du secteur exonéré est ultérieurement rehaussé, la quote-part de résultat rehaussé non distribuée est imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Cas particulier des fusions, scissions et apports partiels d'actif

157. En application des dispositions de l'article 208 C bis modifiée du CGI, les régimes de faveur prévus aux articles 210 A, 210 B et 210 B bis du même code s'applique aux filiales de SPPICAV ayant opté pour le régime d'exonération partielle, sous réserve que la société absorbante ou bénéficiaire des apports s'engage à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distributions.

158. Lorsque la société absorbante est également une société ayant opté pour le régime d'exonération de l'article 208 C du CGI, la plus-value réalisée par la société absorbante lors de l'annulation des actions de son propre capital qu'elle reçoit ou qui correspond à ces droits dans la société absorbée est exonérée sous condition de distri-

bution à hauteur de 50 % de son montant avant la fin du deuxième exercice qui suit celle de sa réalisation.

159. Lorsque la société bénéficiaire des apports est également une société ayant opté pour ce régime, la plus-value dégagée sur les immeubles du secteur exonéré qui sont apportés constitue un élément du résultat soumis à obligation de distribution.

RÉGIME D'IMPOSITION DES ACTIONNAIRES DES SPPICAV

160. Les modalités d'imposition des actionnaires des SPPICAV varient selon que ces derniers sont des particuliers ou des entreprises, résidents ou non.

► Particuliers résidents

Modalités d'imposition des revenus distribués par la SPPICAV

161. Les revenus distribués par la SPPICAV bénéficient de par leur nature des dispositions prévues au 2 du 3 de l'article 158 du CGI. Les actionnaires doivent, pour les revenus perçus en 2006 :

– retenir ces revenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu pour **60 % de leur montant** (abattement de 40 % ; V. D.O Actualité 47/2005, §§ 692 et s.),

– selon leur situation familiale, appliquer l'**abattement de 1 525 € ou 3 050 €**,

– bénéficier du crédit d'impôt de **115 € ou 230 €**.

Remarque : Il convient de s'interroger sur la position que prendra l'Administration sur un éventuel couponnage des revenus et plus-values distribués à l'instar de ce qui a été admis par doctrine pour les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV).

De même, il est vraisemblable que la question de l'éligibilité des SPPICAV au plan d'épargne en actions se posera dans un proche avenir dans la mesure où les OPCVM et les SIIC, dont les régimes juridiques et fiscaux ont inspirés celui des SPPICAV étant au plan juridique un « savant mélange » des SICAV et des SIIC, sont deux produits éligibles au PEA.

Modalités d'imposition en cas de rachat et de cession de parts

162. Les plus-values réalisées lors du rachat ou de la cession à titre onéreux des actions de SPPICAV sont imposées à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values de cession des valeurs mobilières des particuliers prévu à l'article 150-0 A précité (CGI, art. 160 bis et 150-0 A, II, 4 bis modifié).

Ces plus-values sont donc imposées au taux proportionnel de **16 %** auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux (11 %).

Modalités d'imposition en cas de fusion ou de scission de SPPICAV

163. En matière de distribution - L'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la SPPICAV en cas de fusion ou de scission avec une autre société (SPPICAV ou non), répondant aux conditions de l'article 210-0 A du CGI, ne sera pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers (CGI, art. 115, 1 modifié).

Cette disposition s'applique sous réserve que :

► **en cas de fusion**, la société bénéficiaire des apports se substitue à la SPPICAV pour les obligations de distributions auxquelles cette dernière est soumise en application du II de l'article L. 214-128 du Code monétaire et financier ;

► **en cas de scission**, les sociétés bénéficiaires des apports reprennent également à leur compte ces obligations de distributions au prorata de l'actif réel apporté, apprécié à la date de l'opération.

Les obligations de distribution que ces sociétés seront amenées à reprendre concerneront vraisemblablement :

► la part des revenus locatifs perçus entre la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient l'opération de fusion ou de scission et la date à laquelle intervient la fusion ou la scission ;

► les plus-values réalisées entre la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient l'opération de fusion ou de scission et la date à laquelle intervient la fusion ou la scission ou celles réalisées au cours de l'exercice précédent l'opération à hauteur de ce qui n'a pas été distribué.

164. Le II nouveau de l'article 115 A du CGI prévoit un dispositif identique lorsqu'une SPPICAV est absorbée par un FPI ou lorsqu'elles se scindent au profit de plusieurs de ces fonds, conformément à la réglementation en vigueur.

165. En matière de plus-values - L'article 150-0 B du CGI institue un sursis d'imposition en cas d'échanges de titres résultant notamment d'opérations de fusion ou de scission.

Les échanges avec soulte demeurent imposés dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

En l'absence d'interdiction expresse de la loi, les opérations de fusion ou de scission auxquelles participent les SPPICAV devraient bénéficier de ce dispositif.

► Entreprises résidentes

Modalités d'imposition des revenus distribués par la SPPICAV

166. Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu - Les revenus distribués par la SPPICAV sont en principe inclus dans le résultat imposable de l'entreprise au barème de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels ou commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, il est possible de supposer que l'Administration étendra aux revenus de SPPICAV la doctrine actuelle concernant l'extourne extra-comptable des revenus de capitaux mobiliers, afin de permettre aux entreprises individuelles et aux associés de sociétés de personnes de bénéficier du régime d'imposition prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI.

167. Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés - Les revenus distribués par la SPPICAV sont inclus dans le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

En application de l'article 145, 6°, i nouveau du CGI ils sont exclus du régime du régime des sociétés mères.

Modalités d'imposition de rachat et de cession de parts

168. À titre liminaire, il convient de rappeler que les rachats d'actions de SPPICAV ne constituent pas des revenus distribués en application de l'article 160 bis du CGI, tel que modifié par la loi de finances rectificative pour 2005.

169. Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu - Les profits ou pertes réalisées à l'occasion du rachat ou de la cession d'actions de SPPICAV suivent le régime des plus ou moins-values prévues à l'article 39 du CGI.

– Lorsque les actions ont été **détenues depuis moins de deux ans**, la plus-value ou moins-value constitue une plus ou moins-value à court terme **inclue dans le résultat imposable de l'entreprise au barème de l'impôt sur le revenu** dans la catégorie des bénéficiaires industriels ou commerciaux, des bénéficiaires agricoles ou des bénéficiaires non commerciaux.

– Lorsque les actions sont **détenues depuis plus de deux ans**, la plus-value ou moins-value constitue une plus ou moins-value à long terme **imposée à l'impôt sur le revenu au taux de 16 %** prévu à l'article 39 duodecies du CGI. La plus-value est également soumise aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.

170. Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés -

Il convient de constater en premier lieu que les dispositions de l'article 209-0 A du CGI relatif à l'imposition des écarts de valeurs liquidatives sur les parts ou actions d'OPCVM n'ont pas été aménagés pour intégrer dans le dispositif les écarts constatés sur les actions de SPPICAV. Il faut en conclure que les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés n'auront pas à constater dans leur résultat à la clôture de chaque exercice les augmentations de valeur liquidative des actions de SPPICAV qu'elles détiennent dans leur portefeuille.

S'agissant des profits ou pertes réalisés sur les rachats ou cessions d'actions de SPPICAV, ils sont expressément exclus du régime des plus-values à long terme (CGI, art. 219, I, ter a).

Les profits réalisés sont donc **imposés au taux de 33, 1/3 %** quel que soit notamment :

- la qualification comptable que la société leur aura attribuée ;
- le pourcentage de détention du capital de la SPPICAV (application du régime des sociétés mères) ;
- leur prix de revient.

Modalités d'imposition en cas de fusion ou de scission de SPPICAV

171. L'analyse développée au n° 59 et suivants dans le cadre du régime fiscal des particuliers sur l'absence de distribution en cas de fusion ou de scission d'une SPPICAV avec une ou plusieurs sociétés, SPPICAV ou non, ou avec un ou plusieurs FPI est applicable mutatis mutandis.

RÉGIME FISCAL DES FPI

176. Dans la mesure où le FPI n'est ni une société, ni une personne morale mais une **simple copropriété d'actifs immobiliers**, d'actifs mobiliers et de liquidités, il se trouve **en dehors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés**, à l'instar des Fonds Communs de Placement et des Fonds Communs de Créances.

En raison de l'absence de personnalité morale du fonds, **les porteurs de parts sont supposés être imposés comme s'ils avaient eux-mêmes perçu les revenus encaissés par le fonds.**

Le régime fiscal institué par le présent article prévoit toutefois que **cette imposition est limitée aux revenus et profits distribués par le fonds.**

177. En dépit de cette dérogation, les revenus encaissés par le FPI conservent :

- leur source française ou étrangère ;
- leur qualification propre en fonction de leur nature (revenus locatifs, intérêts, dividendes). Les particuliers sont en

De même, comme pour les particuliers, les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pourront bénéficier d'un sursis d'imposition sur les échanges de titres.

172. En application des dispositions de l'article 38, 7 bis du CGI, sous réserve que l'opération de fusion ou scission réponde aux conditions définies à l'article 210-0 A du CGI, le **profit ou la perte réalisé lors de l'échange de droits sociaux** résultant d'une fusion ou d'une scission de SPPICAV avec une ou d'autres sociétés **peut, sur option de l'entreprise, être compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les droits sociaux reçus sont cédés.**

173. Ces dispositions ne sont pas applicables si la **soulte dépasse 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées** ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

S'agissant des fusions ou scissions de SPPICAV avec un ou plusieurs FPI, le nouvel alinéa ajouté au 5 bis de l'article 38 du CGI précise que le régime de sursis applicables actuellement aux opérations de fusion et de scission entre SICAV et fonds communs de placement s'applique dans les mêmes conditions aux fusions et scissions de SPPICAV et de FPI.

► Actionnaire personne physique ou morale non résidente

Modalités d'imposition des revenus distribués par la SPPICAV

174. Sous réserve de l'application des conventions fiscales, les revenus distribués par la SPPICAV à une personne physique ou morale non résidente sont **soumis à la retenue à la source** relative aux revenus distribués par les sociétés françaises passibles de l'impôt sur les sociétés, prévue à l'article 119 bis 2 du CGI.

Modalités d'imposition des rachats et des cessions de parts

175. Les plus-values réalisées par les non-résidents sur les actions de SPPICAV, lors de leur rachat ou de leur cession, ne constituent pas des revenus de source française et **ne sont pas de ce fait imposables en France.**

conséquence imposés, selon le cas, dans la catégorie des revenus fonciers ou des revenus de capitaux mobiliers.

178. Selon nos informations, afin de préserver une application cohérente des régimes fiscaux selon la qualité et la nature des porteurs du fonds, l'Administration pourrait prévoir qu'à l'occasion de la souscription des parts du FPI, les investisseurs soient **tenus de déclarer à la société de gestion, via l'établissement payeur, les éléments nécessaires à la détermination de leur régime fiscal.**

Parmi les éléments qui pourraient être retenus pour l'identification à la souscription pourraient figurer la nature de la forme juridique (personnes physiques, sociétés de personnes ou de capitaux) ou le lieu de résidence et du siège social (résidents France, Union européenne, Espace Économique Européen ou autres).

On attendra donc avec intérêt les commentaires à venir de l'Administration pour savoir si cette identification à la souscription sera considérée comme définitive quels que soient les changements affectant le statut de l'investisseur

Loi de finances rectificative pour 2005

pendant la durée de conservation des parts ou, si l'investisseur sera tenu de signaler pendant cette durée les changements affectant le régime fiscal pouvant lui être appliqué.

En effet, cette catégorisation permettra certes l'information du tiers (le dépositaire ou l'établissement payeur,

selon le cas) qui sera chargé de la liquidation des impositions mais pourrait constituer également une formalité supplémentaire lourde, à gérer pour les professionnels et à contrôler pour l'Administration.

Synthèse du régime fiscal des FPI pour les particuliers

Prépondérance immobilière	Composition de l'actif de l'OPCI « FPI »	Quote-part	Obligation de distribution	Fiscalité des produits	Fiscalité des gains réalisés par le FPI et les sociétés qu'il détient	Fiscalité des gains réalisés par le porteur sur cession de parts de FPI
OUI	Immeubles acquis ou construits en vue de la location, et droits réels portant sur de tels biens.	60 % à 90 %	85 % (1) des produits et des gains	Revenus fonciers (2)	Plus-values immobilières	Plus-values immobilières
	Parts de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu					
NON	Parts ou actions de sociétés de capitaux ou de sociétés de personnes exclues de la catégorie précédente	Libre (3)	85 % (4) des produits et des gains	Revenus de capitaux mobiliers	Imposition à 16 % du coupon distribué de plus-values mobilières	
	Actifs monétaires divers	10 % minimum				
	Instruments financiers					

(1) Sous réserve de l'application de l'abattement de 1,5 % sur la valeur vénale des immeubles détenus en direct.

(2) Imposition dans la catégorie des revenus fonciers sur la base d'une assiette conforme aux dispositions de l'article 29 et suivants du CGI issue du retraitement du résultat net comptable du FPI.

(3) Mais nécessairement compris entre 0 et 30 %.

(4) Sous réserve de l'application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du CGI.

RÉGIME D'IMPOSITION DES PORTEURS : PARTICULIERS

► Modalités d'imposition des produits distribués

Imposition dans la catégorie des revenus fonciers de la fraction distribuée au titre des actifs immobiliers

179. Les produits encaissés par le FPI qui sont issus des actifs constituant la prépondérance immobilière du fonds (soit les immeubles et assimilés détenus par le FPI directement ou par l'intermédiaire d'une société de personnes non soumise à l'IS, d'une société civile de placement immobilier ou d'un FPI détenu par le fonds) sont imposés dans la catégorie des **revenus fonciers** par détermination de la loi (CGI, art. 14 A nouveau).

180. Modalités spécifiques de détermination du revenu - Le revenu net foncier est déterminé par la société de gestion du fonds dans les conditions de droit commun, à l'exception de des modalités particulières de détermination des frais de gestion déductibles.

Les **frais de gestion et de fonctionnement** supportés par le fonds de placement immobilier à raison de son activité de gestion et d'acquisition immobilière sont **admis en déduction**.

En revanche sont expressément exclus des charges déductibles :

► les **frais de gestion variables** qui sont facturés par la société de gestion à raison des performances enregistrées, habituellement dénommés : « **commissions de sur-performance** » ;

► les **frais de transaction et de souscription** supportés directement par les porteurs à raison des opérations

d'acquisition, de conservation et de cession de leurs parts (CGI, art. 131, I, 1°, e bis).

181. Le caractère indéterminé de certains frais de gestion retenus pour la détermination du résultat net comptable du FPI entraîne un mode de ventilation forfaitaire, dans des conditions qui seront définies par décret, des différents frais de gestion supportés par le FPI en fonction de la nature des actifs.

182. L'assiette étant constituée des **recettes de la location effectivement encaissées** (dont le montant est nécessairement différent des recettes comptabilisées selon le mode des créances acquises), un retraitement extra-comptable du résultat net du FPI est nécessaire pour déterminer l'assiette spécifique imposable des revenus fonciers pour chaque porteur.

183. Modalités d'imposition - Le revenu net foncier est **imposable chez le porteur de parts**, à hauteur de la distribution effectuée, imposable et en proportion de ses droits.

Les revenus du FPI imposables au titre des revenus fonciers sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu (plus 11 % de prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, prélevés par avis séparé).

184. Le fait générateur de l'imposition coïncidera, à l'instar des Fonds Communs de Placement, avec la répartition des revenus.

La répartition a lieu lors de la mise en paiement des revenus distribuables, soit le cinquième mois qui suit la clôture de l'exercice comptable du FPI (C. monét. fin., art. L. 214-141). Le reliquat non distribué est porté soit à un compte de report à nouveau, soit capitalisé.

185. Les porteurs de parts de FPI, qui détiennent également un immeuble donné en location nue, peuvent bénéficier du régime du micro foncier.

186. Par ailleurs, la mesure de simplification prévue pour les porteurs de parts de Sociétés Civiles de Placement immobilier devrait être étendue aux porteurs de parts des FPI.

Ainsi, les contribuables exclus de l'application du régime du micro-foncier mais qui n'auraient à déclarer que la détermination du revenu net foncier des FPI qu'ils détiennent devraient être autorisés à se contenter de reporter le revenu net distribué, tel que communiqué par l'établissement payeur, sur la déclaration d'ensemble de leurs revenus catégoriels.

187. Obligations déclaratives de l'établissement payeur - L'établissement payeur notifiera le montant à déclarer au titre des revenus fonciers de l'année de la mise en paiement (c'est-à-dire sur la déclaration souscrite l'année qui suivra la distribution) à chaque porteur dûment identifié soumis à l'impôt sur le revenu (V. n° le principe de catégorisation), au moyen de l'imprimé fiscal unique (IFU) prévu pour la déclaration des revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 242 ter B nouveau).

Parallèlement, l'établissement payeur devra transmettre les informations relatives aux éléments de calcul du revenu foncier à l'administration fiscale.

188. Articulation avec les autres dispositifs - Le 3 du II de l'article 239 nonies nouveau du CGI prévoit expressément que ne sont pas applicables aux immeubles, droits immobiliers ou parts détenus directement ou indirectement par un FPI, les dispositions relatives :

- au régime **Malraux** (CGI, art. 156, I, 3°, al. 2 et 3 ; V. étude F-11 790),
- au régime des **monuments historiques** donnés en location (CGI, art. 156, I, 3°, al. 1),
- à l'**amortissement Robien** (CGI, art. 31, I, 1°, h ; V. étude F-11 720)
- à l'**amortissement des souscriptions au capital de SCPI** (CGI, art. 31 bis ; V. étude F-11 720-45),
- aux **réductions d'impôt pour investissement outre-mer** (CGI, art. 199 undecies A ; V. étude F-93 100),
- à la **réduction d'impôt pour investissement dans certaines résidences de tourisme en zone rurale** (CGI, art. 199 decies E à H ; V. étude F-10 670).

Toutefois, ces dispositifs peuvent, par exception, s'appliquer aux immeubles, droits immobiliers ou parts détenus par les FPI qui sont issus de la transformation des SCPI et pour lesquelles leur application a été demandée avant la date limite de dépôt des déclarations des revenus de l'année 2006.

Imposition dans la catégorie des RCM de la fraction distribuée au titre des actifs autres qu'immobiliers

189. Les revenus de capitaux mobiliers encaissés par le FPI, encaissés directement ou par l'intermédiaire d'une société de personnes (distribution des sociétés de capitaux, autres produits encaissés par les fonds sur créances, dépôts, cautionnement...) sont imposés chez les porteurs de parts dans cette catégorie à hauteur et à la date de leur distribution (CGI, art. 137 ter nouveau).

Le reliquat non distribué est porté soit à un compte de report à nouveau, soit capitalisé.

190. Détermination de l'assiette - L'assiette imposable des revenus de capitaux mobiliers correspond donc aux sommes réellement perçus par les porteurs, soit au **minimum 85 % des revenus de capitaux mobiliers**, nets de frais, perçus par le fond, en application de l'obligation de distribution incombant aux FPI,

191. Ventilation des revenus de capitaux mobiliers - À l'instar des fonds communs de placement, les FPI sont amenés à opérer une ventilation de ces revenus en fonction de leur nature et du régime fiscal qui leur est associé. Il s'agit notamment de dissocier :

- les distributions de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés auxquelles est appliqué l'**abattement de 40 %** prévu au 2 du 3 de l'article 158 du CGI ;
- les revenus bénéficiant de l'**abattement de 1 525 € ou 3 050 €** ;
- les intérêts soumis au **prélèvement libératoire**.

192. Fait générateur - Le fait générateur de l'imposition est constitué par la mise en paiement des revenus, soit le 5^e mois qui suit la clôture de l'exercice comptable du FPI ou soit lors du versement d'un acompte.

193. Modalités d'imposition - Les revenus distribués au titre des revenus de capitaux mobiliers sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou au prélèvement libératoire de **16 % sur les revenus à taux fixe** (plus 11 % de CSG et contributions sociales sur les revenus du patrimoine prélevés par avis séparé ou sur les revenus des placements prélevés à la source).

194. Obligations de l'établissement payeur - L'établissement payeur notifiera à chaque porteur dûment identifié soumis à l'impôt sur le revenu, le montant à déclarer au titre des revenus de capitaux mobiliers de l'année de la mise en paiement, c'est-à-dire sur la déclaration souscrite l'année qui suivra la distribution. Cette déclaration sera effectuée au moyen de l'imprimé fiscal unique (IFU).

Parallèlement, l'établissement payeur transmettra les informations nécessaires sur la nature et le montant des revenus de capitaux mobiliers distribués à l'administration fiscale.

► Modalités d'imposition des plus-values distribuées

Imposition au titre des plus-values immobilières de la fraction distribuée au titre des actifs immobiliers

195. Les plus-values réalisées par le FPI, directement ou par l'intermédiaire d'une société de personnes non soumise à l'IS, sur les cessions d'actifs immobiliers (immeubles et de droits réels immobiliers) et sur les cessions de parts de sociétés de personnes non imposées à l'impôt sur les sociétés à prépondérance immobilière sont **imposées en application du régime des plus-values immobilières** (CGI, art. 150 UC nouveau).

196. Détermination de l'assiette - L'assiette imposable, déterminée en fonction des principales règles applicables aux plus-values immobilières, sous réserve des adaptations prévues ci-dessous, est égale au montant distribué aux porteurs, soit au minimum de 85 %, au regard de l'obligation de distribution des FPI.

Le reliquat non distribué sera capitalisé.

Pour la détermination des plus-values immobilières imposables, la plupart des règles applicables pour la détermination de la plus-value nette imposable ont été reprises (exonération en fonction du montant des cessions, abattement pour durée de détention, majoration du prix d'acquisition, détermination du prix de cession ; V. études F-11 850 et s.).

197. Ces modalités sont appréciées et appliquées au niveau du fonds lui-même qu'elles soient réalisées directement par le fonds ou indirectement, par l'intermédiaire d'une société de personnes à prépondérance immobilière, non soumise à l'IS.

Toutefois, certaines spécificités du régime des plus-values immobilières n'ont pas été reprises car considérées inadaptées aux caractéristiques des OPCV.

Il s'agit notamment de :

- l'exonération pour résidence principale (CGI, art. 150 U, 1° à 3°) ;
- la majoration de 7,5 % pour frais d'acquisition (CGI, art. 150 VB, II, 3°) ;
- la majoration forfaitaire de 15 % pour travaux (CGI, art. 150 VB, II, 4°).
- l'abattement de 1 000 € (CGI, art. 150 VE) ;

198. Fait générateur - Le fait générateur de l'imposition est constitué par la mise en paiement des ces plus-values, qui interviendra au plus tard le sixième mois qui suit la cession de l'actif.

Les plus-values immobilières nettes imposables seront soumises à l'impôt proportionnel de 16 % (plus 11 % de prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, prélevés par avis séparé).

199. Institution d'un mécanisme de retenue à la source - Les porteurs de parts de FPI sont déchargés de toute obligation déclarative et n'ont, en conséquence, aucune démarche à accomplir. Ils perçoivent une distribution nette de l'imposition sur les plus-values réalisées par le fonds.

La liquidation des impositions est mise à la charge du dépositaire qui procède dans les dix jours de la distribution à la déclaration et à la liquidation de l'imposition des plus-values immobilières (IR et prélèvements sociaux) pour toutes les personnes dûment identifiées, présentes à la date de la mise en paiement de la plus-value relative à la cession qui entrent dans le champ d'application de ce régime.

La recette des impôts du lieu du siège social du dépositaire est compétente pour recevoir la déclaration. Par ailleurs, le dépositaire satisfait, le cas échéant, aux formalités de publicité foncière en cas de cession d'un immeuble.

Imposition au taux de 16 % de la fraction distribuée au titre des actifs autres qu'immobiliers

200. La fraction distribuée par le FPI au titre des cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux et assimilés est imposée l'impôt sur le revenu en principe au **taux proportionnel de 16 %** en application de l'article 150-0 F nouveau du CGI, auquel s'ajoutent les **prélèvements sociaux** au titre des revenus du patrimoine (11 % prélevés par voie de rôle séparé).

Cette distribution est en revanche exclue du régime des plus-values mobilières des particuliers prévu à l'article 150-0 A du code précité. Ceci implique qu'il n'est pas tenu compte du seuil de cession de 15 000 € au delà duquel les cessions réalisées par le groupe familial deviennent imposables. L'imposition a lieu dès le premier euro perçu.

201. Détermination de l'assiette - L'assiette des plus-values est constituée des sommes réellement distribuées au titre des gains sur cessions réalisés par le fonds. Le montant distribué est au moins égal à 85 % des plus-values réalisées par le FPI au cours de l'exercice précédent. Les sommes non distribuées au cours d'un exercice sont portées soit à un compte de report à nouveau, soit capitalisées.

202. Fait générateur - Le fait générateur de l'imposition est constitué par la mise en paiement des gains afférents distribuables, soit le 5^e mois qui suit la clôture de l'exer-

cice comptable du FPI ou lors du versement d'un acompte.

Toutefois, les règles de transparence inhérente à la nature juridique du fonds sont rétablis, dès lors qu'un porteur de ce fonds détient directement ou par personne interposée plus de 10 % des parts du fonds (CGI, 150-0 A, II, 4 ter).

Cette disposition, identique à celle prévue pour les fonds communs de placement, a vocation notamment à dissuader la création de FPI familiaux. Les porteurs seraient alors imposés sur l'intégralité des plus-values réalisées par le FPI, qu'elles soient distribuées ou non.

203. Obligations de l'établissement payeur - L'établissement payeur notifie à chaque porteur dûment identifié soumis à l'impôt sur le revenu, le montant à déclarer au titre des plus-values réalisées directement ou indirectement par le FPI au titre de l'année de mise en paiement, c'est-à-dire sur la déclaration souscrite l'année qui suivra la distribution. Cette déclaration est effectuée au moyen de l'IFU (CGI, art. 242 ter B nouveau).

Parallèlement, l'établissement payeur transmet à l'Administration les mêmes informations.

Imposition au titre des plus-values immobilières des cessions de parts de FPI

204. Les plus-values réalisées par les porteurs à l'occasion de la cession des parts de FPI qu'ils détiennent sont imposées selon le régime des plus-values immobilières, dès lors que le fonds respecte la prépondérance immobilière pour la composition de son actif.

Les modalités de détermination de l'assiette et de la liquidation seront conformes au droit commun (V. études F-11 850 et s.).

L'abattement pour durée de détention sera déterminé en fonction de la durée de détention des parts par le porteur.

205. Institution d'un mécanisme de retenue à la source - Le présent article prévoit que l'établissement payeur se charge du paiement de la plus-value réalisée lors de la cession de parts de Fonds de Placement Immobilier.

L'établissement payeur procède dans le mois de la distribution à la déclaration et à la liquidation de l'imposition des plus-values immobilières (IR et prélèvements sociaux) pour toutes les personnes dûment identifiées qui entrent dans le champ d'application de ce régime.

La recette des impôts du lieu du siège social de l'établissement payeur est compétente pour recevoir la déclaration.

RÉGIME D'IMPOSITION DES PORTEURS : ENTREPRISES ET SOCIÉTÉS

206. À l'instar des personnes physiques, particuliers, les entreprises ne sont pas imposées immédiatement, mais à la date de distribution des produits et plus-values.

207. Par entreprises, il faut entendre :

- les entreprises individuelles,
- les sociétés ou groupements imposés dans les conditions de l'article 8 du CGI qui ont une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale,
- les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés.

Le régime d'imposition applicable aux associés des sociétés civiles immobilières et des sociétés de gestion de portefeuille est celui applicable aux associés eux-mêmes.

► Modalités d'imposition des produits

Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

208. Les revenus distribués par le FPI, quelque soit la nature des sommes distribuées, sont en principe inclus

dans le résultat imposable de l'entreprise au barème de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels ou commerciaux, des bénéficiaires agricoles ou des bénéficiaires non commerciaux, sous réserve pour cette dernière catégorie que les parts de FPI soient affectées à l'exercice de la profession.

Il convient de noter que pour les entreprises, le régime de transparence quant à la nature des profits réalisés ne s'applique pas. Le 6 bis nouveau de l'article 39 duodecies du CGI prévoit en effet que le régime fiscal des plus et moins-values à long terme ne s'applique pas à la quote-part des profits distribués par un FPI.

Toutefois, il convient de s'interroger sur la position que prendra l'Administration sur une éventuelle extension de la doctrine actuelle concernant l'extourne extra-comptable des revenus et plus-values distribués par un FPI, pour permettre à l'entrepreneur individuel ou à l'associé personne physique de bénéficier du régime fiscal prévu pour les particuliers. En effet, cette possibilité devrait s'accompagner d'un suivi particulier pour déterminer le régime fiscal applicable pour l'exercice concerné.

Entreprises soumises à l'IS

209. Les revenus distribués par le FPI, sont inclus dans le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et ce, quelque soit la nature des sommes distribuées (CGI, art. 39 duodecies, 6 bis).

► Modalités d'imposition en cas de cession et rachat de parts de FPI

Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

210. Les profits ou pertes réalisées à l'occasion du rachat ou de la cession de parts de FPI suivent le régime des plus ou moins-values prévues à l'article 39 duodecies du CGI :

– lorsque les parts ont été détenues depuis moins de deux ans, la plus-value ou moins-value constitue une plus ou moins-value à court terme incluse dans le résultat imposable de l'entreprise au barème de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels ou commerciaux, des bénéficiaires agricoles ou des bénéficiaires non commerciaux,

– lorsque les parts sont détenues depuis plus de deux ans, la plus-value ou moins-value constitue une plus ou moins-value à long terme imposée à l'impôt sur le revenu au taux de 16 %. La plus-value est également soumise aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.

Entreprises soumises à l'IS

211. Les modalités d'imposition des profits ou pertes réalisées sur les parts de FPI sont identiques à celles prévues pour les profits ou pertes réalisées sur les actions de SPICAV.

212. Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés n'ont pas à constater dans leur résultat à la clôture de chaque exercice les augmentations de valeur liquidative des parts de FPI qu'elles détiennent dans leur portefeuille.

213. S'agissant des profits ou pertes réalisés sur les rachats ou cessions de parts de FPI, ils sont **expressément exclus du régime des plus-values à long terme** (CGI, 219, I, a ter modifié).

Les profits réalisés sont donc imposés au taux de 33,1/3 % quel que soit notamment :

- la qualification comptable que la société leur aura attribuée ;
- le pourcentage de détention de participation dans le FPI ;
- leur prix de revient.

Obligations déclaratives

214. L'établissement payeur notifie à chaque entreprise dûment identifiée le montant à des sommes distribuées par le FPI à intégrer au résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Cette déclaration sera effectuée au moyen de l'IFU (CGI, art. 242 ter B).

Parallèlement, l'établissement payeur transmettra à l'Administration les mêmes informations.

► Fusion ou scission de FPI

215. Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier d'un **sursis d'imposition sur les échanges de titres**.

Le profit ou la perte réalisé lors de l'échange de parts résultant d'une fusion ou d'une scission de FPI avec un ou d'autres FPI ou SPICAV sont compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les parts ou actions reçues sont cédées (CGI, art. 38, 5 bis).

Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulté dépasse 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées ou si la soulté excède la plus-value réalisée.

► Imputation des crédits d'impôt pour les porteurs de parts de FPI

216. Les porteurs de parts d'un FPI peuvent effectuer, à hauteur de la fraction correspondant à leurs droits, l'imputation de tout ou partie des crédits d'impôts attachés aux revenus et profits distribuables par le FPI (CGI, art. 199 ter-0 B).

Le droit à imputation de chaque porteur est déterminé à hauteur de la quote-part correspondant à ses droits dans la distribution réalisée au titre de l'année considérée. Il est tenu compte de la nature et de l'origine française ou étrangère des revenus et profits compris dans cette distribution.

217. Le droit à imputation ne peut évidemment pas excéder celui auquel le porteur aurait pu prétendre s'il avait directement appréhendé la quote-part de revenus et de profits distribués par le fonds.

218. Le montant à imputer est ajouté au revenu net perçu par les porteurs de parts pour la détermination de l'assiette, selon les cas, de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

RÉGIME D'IMPOSITION DES PORTEURS NON RÉSIDENTS

► Imposition des produits

219. Revenus locatifs - Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales, les revenus locatifs de source française distribués aux porteurs de parts non-résidents sont imposés à l'impôt sur le revenu en France (CGI, art 164 B).

220. Revenus de capitaux mobiliers - S'agissant des revenus de capitaux mobiliers, les distributions relatives à des produits de source française doivent selon leur nature :

- être soumises à la retenue à la source prévue à l'article 119 bis 2 du CGI s'agissant des dividendes,
- au prélèvement obligatoire prévu à l'article 125 A III du même code s'agissant des intérêts.

► Imposition des plus-values immobilières

221. Le régime d'imposition des non-résidents au titre des plus-values immobilières distribuées par le fonds ou au

Loi de finances rectificative pour 2005

titre de la cession des parts de FPI que les non-résidents détiennent est résumé dans le tableau suivant :

Personnes concernées	Modalités d'imposition
– Associés personnes physiques résidents UE élargie de sociétés de personnes transparentes dont le siège social est en France.	16 % sans prélèvements sociaux (combinaison des articles 150 U et 200 B du CGI)
– Personnes physiques résidentes UE élargie. – Associés personnes physiques résidents France et UE élargie de sociétés de personnes transparentes dont le siège social est hors de France.	16 % sans prélèvements sociaux (CGI, art. 244 bis A)
– Associés personnes morales non résidents France de sociétés de personnes dont le siège social est en France. – Associés personnes morales non résidents France de sociétés de personnes dont le siège social est en France (application de l'article 244 bis A possible).	33 1/3 % (combinaison des articles 150 U et 200 B du CGI)
– Personnes physiques résidentes hors France et UE élargie. – Associés personnes physiques résidents hors France et UE élargie de sociétés de personnes dont le siège est en France. – Associés personnes physiques de sociétés de capitaux dont le siège social est situé hors de France.	33 1/3 % (CGI, art. 244 bis A)

222. Institution d'un mécanisme de retenue à la source - Les porteurs non-résidents sont dispensés de toute formalité et obligation déclarative.

Ainsi, le prélèvement de 16 % ou de 33,33 % dû au titre des cessions réalisées par le fonds est acquitté par le dépositaire désigné par la société de gestion du fonds dans un délai de dix jours à compter de la date de la mise en paiement des plus-values afférentes distribuées aux porteurs non-résidents, soit au plus tard, six mois à compter de la cession de l'immeuble ou du droit réel immobilier.

223. Le prélèvement dû au titre des cessions de parts de FPI réalisées par les porteurs non-résidents est acquitté, dans les mêmes délais, par l'établissement payeur désigné par la société de gestion du fonds.

À l'instar des porteurs résidents, les porteurs non-résidents sont ainsi dispensés des formalités déclaratives relatives à l'imposition sur les revenus des plus-values immobilières.

► Imposition des plus-values mobilières

224. Loi ne prévoyant aucun dispositif spécifique sur le régime d'imposition applicable aux plus-values mobilières distribuées par le FPI à des non résidents, ces derniers devraient pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 244 C du CGI. Toutefois, on attendra, ce stade, les commentaires de l'Administration.

DROITS D'ENREGISTREMENT

► Souscription de parts de FPI

225. L'article 832 A nouveau du CGI prévoit une exonération de droits d'enregistrements sans conditions pour les souscriptions de parts de FPI.

► Cession et rachat de parts et actions d'OPCI

226. Les cessions ou rachats de parts ou actions d'OPCI sont également, en principe, exonérées du droit d'enregistrement (droit de 4,80 % ; CGI, art. 726, I, 2°) et de la taxe de publicité foncière.

227. Toutefois, les articles 730 quinquies nouveau et 749 du CGI, issus du présent article mentionnent deux exceptions importantes à cette exonération. Il est en effet prévu que le droit d'enregistrement est exigible lorsque :

- le cessionnaire détient déjà ou détiendra à la suite de son acquisition plus de 10 % des parts ou actions de l'OPCI directement ou par l'intermédiaire de sa famille (conjoint, ascendants, descendants et collatéraux privilégiés) ou d'une ou plusieurs sociétés dans lesquelles il serait majoritaire (seul ou avec le concours de sa famille) ;
- le cessionnaire est une personne morale ou un fonds de

placement immobilier et il détient ou est amené à détenir à la suite de son acquisition plus de 20 % des parts ou actions de l'OPCI.

228. Par ailleurs, il est aussi prévu que les rachats par une SPPICAV de ses propres actions sont également soumis au droit d'enregistrement de 4,80 % si le cédant se trouve dans l'une des deux situations évoquées au n° 227 pour le cessionnaire en cas de cessions ou rachats.

► Obligations déclaratives

229. FPI - Doivent être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date les actes portant cession et rachat taxables de parts de FPI (CGI, art. 635, 10° nouveau)

Toutefois, à défaut d'acte, les cessions ou rachats taxables de parts de FPI doivent faire l'objet d'une déclaration dans un délai d'un mois à compter de la date à laquelle ils ont été établis (CGI, art. 640 A nouveau).

Les actes portant cessions ou rachats de parts ou actions de FPI non taxables au droit d'enregistrement de 4,80 % sont dispensés d'enregistrement et de déclaration.

230. SPPICAV - Les cessions ou rachats d'actions taxables doivent être déclarés. ■

BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

Régimes d'exonération des plus-values professionnelles

Etudes F-13 545 et F-13 840

Institution d'un régime d'exonération en faveur de l'indemnité de cessation de mandat perçue par les agents généraux d'assurance (Art. 35, IV et V)

Le présent article prévoit des conditions particulières pour l'application du régime d'exonération des cessions d'entreprises réalisées en vue d'un départ à la retraite (CGI article 151 septies A) aux agents généraux d'assurance. L'exonération de l'indemnité compensatrice de cessation du mandat est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- l'agent cédant doit exercer individuellement ;
- le contrat qui fait l'objet de l'indemnisation doit avoir été conclu depuis au moins cinq ans ;
- l'agent général d'assurances doit faire valoir ses droits à la retraite à la suite de la cessation du contrat ;
- l'activité de l'agent sortant est poursuivie dans les mêmes locaux par un nouvel agent exerçant à titre individuel dans le délai d'un an ;
- l'indemnité est soumise à une taxe calculée en fonction du barème prévu pour l'application des droits d'enregistrement aux cessions à titre onéreux de clientèles.

Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine demeurent exigibles au taux de 11 % sur les plus-values à long terme exonérées.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux indemnités compensatrices de cessation de mandat perçues par les agents généraux d'assurance à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

231. L'agent général est une personne physique ou morale exerçant une activité indépendante de distribution et de gestion de produits et de services d'assurance en vertu d'un mandat écrit délivré par une ou plusieurs entreprises d'assurances établies en France.

Le statut des agents généraux d'assurance, issu du décret n° 96-902 du 15 octobre 1996, prévoit que, sauf en cas de rétablissement ou lorsque la cessation résulte d'une cession de gré à gré, la cessation de mandat ouvre droit à indemnité au bénéfice de l'agent général ou de ses ayants droit. En aucun cas, l'agent général ou ses ayants droit ne peuvent se prévaloir de cette indemnité, ni éventuellement du cautionnement constitué, pour justifier un solde négatif lors de l'arrêté des comptes de l'agence. Dans cette hypothèse, l'indemnité est réduite à due concurrence du solde négatif.

Au cas où le mandat est exercé par une société, seule la dissolution de celle-ci ouvre droit à indemnité.

Régime fiscal de l'indemnité de cessation de fonction

232. Indemnités versées par les compagnies d'assurance - L'Administration considère que les agents d'assurance, comme tous les autres contribuables exerçant une profession non commerciale, sont passibles, en principe, de l'impôt à raison des plus-values ou des indemnités qu'ils obtiennent lors de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de la clientèle.

C'est ainsi que la valeur du droit de présentation d'un successeur représente, pour les agents généraux d'assurance, une recette ou une créance qui, au moment de la cessation de fonctions des intéressés, est assimilée aux indemnités visées à l'article 93 du CGI (Doc. adm. 5 G 115-15, 15-9-2000).

233. Le Conseil d'État a jugé que l'indemnité compensatrice de cessation de fonctions d'un agent général d'assurance doit être imposée selon le régime des plus-values

professionnelles dès lors qu'elle représente le montant des « droits de créance sur les commissions afférentes au portefeuille » qu'il abandonne, et qui lui est dû en vertu du statut des agents généraux d'assurance (CE, 31-5-1978, n° 5681 ; dans le même sens CAA Nantes, 18-6-2003, n° 99-2195).

234. Toutefois, en matière de droits d'enregistrement, les indemnités compensatrices allouées aux agents généraux d'assurance en cas de cessation de fonction ou de réduction du taux des commissions, ne sont pas soumises au barème prévu à l'article 719 du CGI dès lors qu'elles résultent de conventions avec la compagnie et non avec des personnes appelées à reprendre l'activité professionnelle des bénéficiaires de ces indemnités (Doc. adm. 7 D-212-54, 15-6-2000).

235. Cession de gré à gré - Lorsque l'agent d'assurance présente un successeur, qui reçoit l'agrément de la compagnie d'assurance, le versement de l'indemnité est effectué par le successeur au profit de l'agent d'assurance qui cesse ses fonctions. Dans ces conditions le régime des plus-values professionnelles est applicable de plein droit.

Conditions d'exonération des indemnités de cessation de fonction

236. Régime d'exonération des petites entreprises - Dans la pratique, l'Administration admet que les indemnités de cessation de fonction perçues par les agents généraux d'assurance puissent bénéficier du régime d'exonération des petites entreprises prévu à l'article 151 septies du CGI sous réserve de remplir les conditions prévues pour son application.

Ce régime d'exonération est également applicable en cas de cession de gré à gré.

237. Régime d'exonération des cessions de branches complètes d'activité - S'agissant de l'application du

régime d'exonération des cessions de branches complètes d'activité prévu à l'article 238 quaterdecies du CGI lorsque l'agent d'assurance remet sa démission à la compagnie mandante en contrepartie du versement d'une indemnité compensatrice de cessation de fonction, l'Administration a apporté les précisions suivantes (Rép. Bur, JOAN 7-6-2005, p. 5867).

Pour les agents généraux d'assurance, la perception d'une indemnité versée par la société d'assurance en cas de cessation de fonction ne peut être assimilée à la cession d'une branche complète d'activité. Selon l'Administration, cette situation n'entraîne pas une cession mais une cessation de l'activité dont l'indemnisation résulte de la convention entre la compagnie d'assurance et son agent.

L'objet de cette opération ne consiste donc pas en une reprise de l'activité par un nouvel agent.

L'Administration a relevé par ailleurs que les indemnités de cessation de fonction perçues par les agents d'assurance ne sont pas soumises aux droits d'enregistrement dès lors qu'elles ne sont pas assimilées à une cession à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle.

Le régime d'exonération prévu à l'article 238 quaterdecies du CGI est toutefois susceptible de s'appliquer lorsque l'agent d'assurance cède son portefeuille à un autre agent agréé par la compagnie mandataire.

En revanche, en cas de refus d'agrément par la compagnie, l'indemnité compensatrice versée par la société n'est pas éligible au régime d'exonération.

RÉGIME NOUVEAU

238. Le présent article prévoit des conditions particulières pour l'application du régime d'exonération des cessions d'entreprises réalisées en vue d'un départ à la retraite (CGI article 151 septies A) aux agents généraux d'assurance.

239. Ces conditions particulières ne s'appliquent pas aux agents généraux d'assurance qui cessent leur activité dans le cadre d'une cession de gré à gré. En effet, ces contribuables peuvent bénéficier des dispositifs d'exonération de droit commun prévus en faveur des petites entreprises (CGI, article 151 septies ; V. D.O Actualité 2/2006, §§ 211 et s.) ou en cas de cession d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés (CGI, art. 238 quindecies ; V. D.O Actualité 2/2006, §§ 168 et s.) ou en cas de cession à titre onéreux de leur entreprise individuelle, sous réserve qu'ils fassent valoir leurs droits à la retraite dans l'année qui suit la cession (CGI, art. 151 septies A ; V. D.O Actualité 2/2006, §§ 257 et s.).

240. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions sont applicables aux indemnités compensatrices de cessation de mandat perçues par les agents généraux d'assurance à compter du 1^{er} janvier 2006.

Un décret fixera les modalités d'application ainsi que les obligations déclaratives respectives de l'agent et de la compagnie d'assurances.

► Rappel de l'économie générale du dispositif d'exonération

Champ d'application

241. Les exploitants soumis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des BIC des BNC ou des BA, peuvent bénéficier d'un nouveau régime d'exonération des plus-values en cas de cession à titre onéreux de leur entreprise individuelle, sous réserve qu'ils fassent valoir leurs droits à la retraite dans l'année qui suit la cession (CGI, art. 151 septies A ; V. D.O Actualité 2/2006, §§ 257 et s.).

Le même régime bénéficie, aux mêmes conditions, aux contribuables qui exercent leur activité professionnelle au sein d'une société de personnes relevant de l'IR, en cas de cession de l'intégralité des droits ou parts qu'ils détiennent dans cette société, en vue de leur départ en retraite.

Conditions d'application

242. Ce régime d'exonération est soumis aux conditions générales suivantes :

- l'entreprise individuelle cédée ou la société de personnes doit répondre à la définition communautaire des PME ;
- l'activité de l'entreprise ou de la société de personnes doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans à la date de la cession ;

- l'exploitant ou l'associé doit cesser toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société de personnes ;

- le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire.

Des conditions particulières d'applications sont prévues pour les cessions d'activité qui font l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable.

Portée de l'exonération

243. L'exonération porte sur l'ensemble des plus-values nettes à court terme et à long terme réalisées à l'exclusion des plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont imposées dans les conditions de droit commun.

Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine demeurent exigibles au taux de 11 % sur les plus-values à long terme exonérées.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux plus-values de cession réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Dispositif d'exonération spécifique aux agents généraux d'assurance

244. Un dispositif d'exonération spécifique est institué en faveur des agents généraux d'assurance au titre des indemnités compensatrices de cessation de mandat perçues à compter du 1^{er} janvier 2006 (CGI, art. 151 septies A, V).

L'Administration devrait confirmer que le régime d'exonération des cessions d'entreprises individuelles ou de branches complètes d'activité (CGI, art 238 quindecies) n'est pas applicable à ces indemnités. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur le point de savoir si elle entend maintenir la pratique administrative qui prévoit l'application, à ces indemnités, du régime d'exonération des petites entreprises (CGI, art. 151 septies).

Conditions d'exonération

245. L'exonération de l'indemnité compensatrice est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- l'agent cédant doit exercer individuellement ;
- le contrat qui fait l'objet de l'indemnisation doit avoir été conclu depuis au moins cinq ans ;

Loi de finances rectificative pour 2005

– l'agent général d'assurance doit **faire valoir ses droits à la retraite à la suite de la cessation du contrat** ;

Contrairement au dispositif général d'exonération, aucun délai n'est prévu pour que l'agent général d'assurance fasse valoir ses droits à la retraite.

– l'activité de l'agent sortant est poursuivie dans les mêmes locaux par un nouvel agent exerçant à titre individuel dans le délai d'un an.

Cette dernière condition peut surprendre dès lors qu'elle subordonne un avantage fiscal à un événement que l'agent qui reçoit l'indemnité ne maîtrise pas. Seule la compagnie mandante peut en effet décider, ou non, de transmettre le portefeuille à un nouvel agent. Par ailleurs, il est observé que la condition de poursuite de l'activité dans les mêmes locaux, pourrait poser des difficultés d'application.

En ce qui concerne la computation du délai d'un an, on sera attentif aux commentaires de l'Administration sur la fixation du point de départ (date de versement de l'indemnité compensatrice, ou date à laquelle l'agent sortant a fait valoir ses droits à la retraite).

Portée de l'exonération

246. L'exonération porte sur la plus-value à long terme réalisée, taxée au taux de 16 % (hors prélèvements sociaux), au titre de la perception de l'indemnité compensatrice versée par la compagnie d'assurance à l'occasion de la cessation du contrat.

Selon nos informations, l'Administration interpréterait le texte de manière stricte en limitant le périmètre de l'exonération à l'indemnité de cessation de mandat. Les autres plus-values réalisées demeureraient donc imposables. On rappelle que l'article 151 septies A du CGI n'exclut du périmètre de l'exonération que les plus-values afférentes à des immeubles ou droits immobiliers.

Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine restent exigibles au taux de 11 %.

Exigibilité d'une taxe spécifique

247. Afin de compenser l'exigibilité des droits d'enregistrement qui sont dus en cas de cession de gré à gré d'un portefeuille d'agent d'assurance, alors que les indemnités compensatrices ne sont pas soumises aux droits d'enregistrement, le présent article prévoit l'exigibilité

248. La taxe est assise sur le montant de l'indemnité compensatrice, qui correspond à la valeur du portefeuille de l'agent.

Son taux correspond au barème prévu pour les mutations à titre onéreux de clientèles à l'article 719 du CGI.

Elle est établie, recouvrée et sanctionnée comme l'impôt sur le revenu, même si elle n'en a pas la nature.

Tarifs progressifs en cas de cession à titre onéreux de clientèle (CGI art. 719)

Fraction de la valeur taxable	Droit de mutation (État)	Taxe départementale	Taxe communale	Imposition totale
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €				
- Régime général	3,80 %	0,6 %	0,4 %	4,80 %
- Régime des acquisitions clientèles situés dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire	0 %	0,6 %	0,4 %	1 %
Supérieure à 107 000 €	2,40 %	1,40 %	1 %	4,80 %

BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

Produit de la propriété industrielle - Inventeurs personnes physiques

Étude F-13 890

Aménagement des conditions d'application du report d'imposition des plus-values d'apport d'un brevet par une personne physique à une société (Art. 38)

Le cumul entre l'application du régime d'exonération des petites entreprises et le régime de report d'imposition des plus-values d'apport d'un brevet par une personne physique à une société n'est plus autorisé.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006.

249. La plus-value constatée lors de l'apport par un inventeur personne physique d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société chargé de l'exploiter peut faire l'objet d'un report jusqu'à la cinquième année suivant celle de l'apport ou jusqu'à la date de la cession ou du rachat des droits sociaux reçus si cet événement intervient avant le terme du délai (CGI, art. 93 quater, I, ter). Le report s'applique sur demande du contribuable.

Non cumul avec le dispositif d'exonération de l'article 151 septies

250. L'application de ce régime de report d'imposition implique désormais de renoncer au bénéfice de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI. L'inventeur devra donc choisir entre une imposition partielle immé-

diante de la plus-value (CGI, art. 151 septies) ou une imposition totale au terme du délai de cinq ans (CGI, art. 93 quater I ter).

251. Le choix entre le régime de report ou celui de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI peut être exercé sous réserve que l'inventeur personne physique qui apporte le brevet à la société chargée de l'exploiter remplit toutes les conditions pour bénéficier de l'exonération, en particulier qu'il exerce son activité à titre professionnel (V. D.O Actualité 2/2006, §§ 234 et s.).

252. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions sont applicables aux opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006. ■

BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

Détermination du bénéfice imposable - Régimes particuliers

Études F-13 300, F-13 860

Institution d'un abattement sur le bénéfice des jeunes artistes de la création plastique (Art. 50)

Le présent article institue un abattement de 50 %, plafonné à 50 000 €, sur le bénéfice imposable provenant de la cession et de l'exploitation, par leurs auteurs, d'œuvres d'art originales telles qu'elles sont définies pour l'application du taux réduit de TVA (peinture, sculpture, photographie d'art, gravure, ...).

Cet abattement, qui n'est pas cumulable avec le dispositif d'imposition d'après le bénéfice moyen, s'applique aux bénéfices provenant d'activités débutées par les artistes concernés à compter du 1^{er} janvier 2006 et au titre des cinq premières années d'activité.

RÉGIME ACTUEL

253. Principes d'imposition - En application de l'article 92 du CGI, les revenus tirés de l'exercice d'une activité artistique sont, pour les personnes physiques imposables à l'impôt sur le revenu, imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 92) :

– selon le régime de la déclaration contrôlée sur option ou de plein droit lorsque leurs recettes annuelles excèdent 27 000 € HT ;

– ou selon le régime déclaratif spécial si leurs recettes n'excèdent pas 27 000 € HT et s'ils bénéficient de la franchise en base de TVA.

Leur bénéfice imposable est alors égal au montant brut de leurs recettes annuelles diminué d'une réfaction forfaitaire de 37 %, avec un minimum de 305 €, le taux de cette réfaction étant toutefois ramené à 25 %, à compter de l'imposition des revenus perçus en 2006, compte tenu de l'intégration des effets de l'abattement de 20 % dans le barème d'imposition des revenus perçus en 2006 (L. fin. 2006, n° 2005-1719 du 30-12-2005, art. 76 ; V. D.O Actualité 47/2006, § 709).

254. Dispositifs spécifiques aux professions artistiques - Des régimes fiscaux spécifiques ont été aménagés en faveur :

► des écrivains et compositeurs :

Loi de finances rectificative pour 2005

Les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs et intégralement déclarés par des tiers sont imposables de plein droit dans la catégorie des traitements et salaires (CGI, art. 93 quater, 1^{er} ter), l'administration admettant toutefois que ces personnes optent pour le régime de droit commun des bénéfices non commerciaux.

► des professions artistiques et sportives :

Compte tenu de l'irrégularité des revenus tirés de ces professions, l'article 100 bis du CGI prévoit un régime particulier d'imposition.

Ainsi, les bénéfices imposables provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique ou de la pratique d'un sport peuvent, sur option des contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée, être déterminés en retranchant, de la moyenne des recettes de l'année de l'imposition et des deux ou quatre années précédentes, la moyenne des dépenses de ces mêmes années. Ce régime s'applique, sous réserve de l'exclusion des héritiers et légataires, à l'ensemble des activités artistiques. Les artistes de la création plastique sont donc susceptibles d'en bénéficier.

RÉGIME NOUVEAU

255. L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2005, codifié à l'article 93, 9 du CGI, institue un **abattement de 50 %** sur le bénéfice imposable réalisé, au cours de leurs 5 premières années d'activité, par de jeunes artistes au titre de la cession et de l'exploitation de leurs œuvres d'art originales relevant de la **création plastique** (peinture, sculpture, photographie d'art, gravure, ...).

Lors de la clôture de la 32^e édition de la Foire Internationale d'Art Contemporain, le 10 octobre 2005, le Premier ministre avait annoncé la mise en place d'une disposition fiscale nouvelle au bénéfice de l'ensemble des formes de la création plastique (peinture, sculpture, installations, photographie, gravure...) afin de permettre aux jeunes créateurs de vivre en France de leur talent.

256. Entrée en vigueur - Ce nouveau dispositif d'abattement s'applique aux **bénéfices réalisés au titre d'activités commencées à compter du 1^{er} janvier 2006** (art. 50, VII). L'abattement sera donc susceptible de s'appliquer pour la première fois au titre de l'imposition des revenus perçus en 2006 aux jeunes artistes qui s'inscriront à la Maison des artistes, ou, pour les photographes, auprès de l'AGESSA (Association pour la gestion de la sécurité sociale des auteurs), à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Champ d'application

Personnes concernées

257. Il s'agit des auteurs, personnes physiques, qui perçoivent des revenus résultant de la cession :

– d'œuvres d'art », telles qu'elles sont définies en matière de TVA pour l'application du régime de la marge (CGI, art. 297 A, I, 1^o) ;

– et de l'exploitation des droits patrimoniaux reconnus par la loi sur ces mêmes œuvres.

Compte tenu de la définition des œuvres d'art éligibles (V. n^o 260) sont principalement visés les peintres, sculpteurs, graveurs, photographes d'art ...

258. Notion d'auteur - Il s'agit des auteurs qui bénéficient de la protection artistique prévue aux articles L. 113-1 et suivants du Code de la propriété intellectuelle au titre de leurs œuvres artistiques originales.

En revanche ne sont pas assimilés à des artistes « auteurs » dès lors qu'ils ne bénéficient pas d'une telle protection :

– les ayants droit de l'auteur (conjoint survivant, héritiers, ...)

– les marchands d'œuvres d'art et les galeries d'art ainsi que les intermédiaires (agents artistiques, courtiers...).

259. Forme juridique d'exercice et régime d'imposition - Seuls sont visés les artistes « auteurs », personnes physiques, relevant du régime de la déclaration contrôlée.

En conséquence, ne peuvent pas bénéficier du dispositif d'abattement :

– les sociétés regroupant plusieurs auteurs ;

– les artistes « auteurs » qui relèvent du régime déclaratif spécial (CGI, art. 102 ter).

Cette exclusion ne concerne pas les artistes « auteurs » qui ont opté pour le régime de la déclaration contrôlée.

Œuvres d'art éligibles

260. Les œuvres d'art éligibles sont définies par renvoi à l'article 297 A, I, 1^o du CGI relatif au régime de la marge en matière de TVA (V. étude F-38 610-30 et s.).

Aux termes de ce même article, la liste exhaustive et limitative des œuvres d'art graphiques ou plastiques figure à l'article 98 A de l'annexe III du CGI. Les œuvres d'art ainsi définies sont également éligibles au taux réduit de TVA en application de l'article 278 septies du CGI.

261. Sont ainsi considérées comme des œuvres d'art (CGI, Ann. III, art. 98 A) :

► les tableaux, collages et tableautins similaires, peintures et dessins, entièrement exécutés à la main par l'artiste, à l'exclusion des dessins d'architectes, d'ingénieurs et autres dessins industriels, commerciaux, topographiques ou similaires, des articles manufacturés décorés à la main, des toiles peintes pour décors de théâtres, fonds d'ateliers ou usages analogues ;

► les gravures, estampes et lithographies originales tirées en nombre limité directement en noir ou en couleurs, d'une ou plusieurs planches entièrement exécutées à la main par l'artiste, quelle que soit la technique ou la matière employée, à l'exception de tout procédé mécanique ou photomécanique ;

► les productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture en toutes matières dès lors que les productions sont exécutées entièrement par l'artiste à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie ; fontes de sculpture à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;

► les tapisseries et textiles muraux faits à la main, sur la base de cartons originaux fournis par les artistes, à condition qu'il n'existe pas plus de huit exemplaires de chacun d'eux ;

► les exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés par l'artiste et signés par lui ;

► les émaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés et comportant la signature de l'artiste ou de l'atelier d'art, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie ;

► les photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus.

262. Les types d'œuvres d'art dont l'exploitation et la cession peuvent bénéficier du régime d'abattement sont

donc variés mais celles-ci doivent être dans tous les cas des **œuvres personnelles exécutées de la « main » de l'artiste.**

Il s'agit des œuvres d'art qui peuvent par ailleurs bénéficier du taux réduit à 5,5 % de TVA en application de l'article 278 septies du CGI.

Revenus éligibles

263. Les revenus qui peuvent bénéficier de l'abattement, sont ceux provenant :

- de la **vente des œuvres d'art** définies ci-avant ;
- et de la **cession et de l'exploitation des droits patrimoniaux portant sur ces œuvres.**

Le droit d'exploitation appartenant à l'auteur comprend le **droit de représentation et le droit de reproduction** (CPI, art. L. 122-1) ;

La **représentation** consiste dans la communication de l'œuvre au public par un procédé quelconque (CPI, art. L. 122-2).

Cette communication peut notamment être effectuée :

- par récitation publique, exécution lyrique, représentation dramatique, présentation publique, projection publique et transmission dans un lieu public de l'œuvre télédiffusée ;
- par télédiffusion.

La **reproduction** consiste dans la fixation matérielle de l'œuvre par tous procédés qui permettent de la communiquer au public d'une manière indirecte (CPI, art. L. 122-3).

Elle peut s'effectuer notamment par imprimerie, dessin, gravure, photographie, moulage et tout procédé des arts graphiques et plastiques, enregistrement mécanique, cinématographique ou magnétique.

264. Sont expressément **exclus** du dispositif d'abattement les revenus provenant des opérations qui sont exclues du champ d'application du taux réduit de la TVA en raison de leur **caractère pornographique ou d'incitation à la violence** (CGI, art. 279 bis).

► Conditions d'application

Artistes auteurs débutant leur activité

265. Afin d'avoir un caractère incitatif, le bénéfice du dispositif d'abattement est **réserve aux artistes débutant leur activité à compter du 1^{er} janvier 2006.**

Sont donc concernés les artistes qui percevront des revenus éligibles au dispositif d'abattement pour la première fois à compter du 1^{er} janvier 2006.

Selon nos informations, l'Administration devrait considérer que les artistes déjà installés à l'étranger pourront bénéficier du dispositif d'abattement dès lors qu'ils s'installent en France à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Modalités d'application de l'abattement

Calcul de l'abattement annuel

266. L'abattement de 50 % s'applique sur le **montant du bénéfice imposable**, c'est à dire, en application de l'article 93 du CGI, sur l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

Dans l'hypothèse où certains des revenus perçus par l'auteur n'entreraient pas dans le champ d'application de l'abattement, il devra être procédé à une **ventilation des dépenses professionnelles** afin de déterminer la part de bénéfice susceptible de bénéficier de l'abattement. Cette ventilation devrait s'effectuer soit par affectation

réelle soit, si l'Administration l'admet, au prorata des revenus perçus selon qu'ils peuvent ou non bénéficier de l'abattement.

267. L'abattement ne peut excéder **50 000 € par an** et ne s'applique donc qu'aux 100 000 premiers euros de bénéfice.

Remarque : Les jeunes artistes qui ne sont pas adhérents d'une association agréée devront appliquer la majoration de 25 % au montant de leur bénéfice. La majoration de 25 % devrait être calculée après application de l'abattement de 50 %.

La majoration de 25 % du bénéfice des titulaires de BNC qui ne sont pas adhérents d'une association agréée a été instituée par l'article 76 de la loi de finances pour 2006 (L. n° 2005-1719, 30-12-2005 ; V. D.O Actualité 47/2005, §§ 702 et s.).

Période d'application de l'abattement

268. L'abattement de 50 % s'applique au titre des **cinq premières années d'activité.** Ce délai fixe est décompté à partir de la première année au titre de laquelle des revenus éligibles sont déclarés.

Les années au titre desquelles **aucun bénéfice n'est dégagé** ou au titre desquelles l'abattement n'était pas applicable (option pour l'imposition d'après un bénéfice moyen prévue à l'article 100 bis du CGI ou application du régime spécial BNC) n'entraînent **aucune prorogation du délai d'application de l'abattement.**

Ainsi, pour les artistes débutant leur activité en 2006, la dernière année d'application de l'abattement sera l'année 2010 quel que soit le nombre d'années ayant donné lieu à une application effective de l'abattement de 50 %.

Non cumul avec le régime de l'article 100 bis

269. Le bénéfice de l'application de l'abattement de 50 % est **exclusif de l'option pour le dispositif d'imposition d'après le bénéfice moyen** (CGI, art. 100 bis).

Pendant ses cinq premières années d'activité, l'artiste « auteur » devra donc comparer l'intérêt de ces deux mesures.

En cas d'option pour l'imposition d'après le bénéfice moyen (CGI, art. 100 bis), il aura toujours la possibilité d'y renoncer, de manière expresse, afin de bénéficier de l'abattement de 50 % si celui-ci est encore applicable.

Toutefois, les **bénéfices des années couvertes par l'option pour l'imposition d'après le bénéfice moyen** (CGI, art. 100 bis) non encore imposés au moment de sa révocation, seront **imposés au titre des années postérieures à cette révocation sans pouvoir bénéficier de l'abattement.**

Dès lors que les dispositions de l'article 100 bis du CGI conduisent seulement à étaler l'imposition des bénéfices, l'abattement de 50 %, qui permet de ne pas soumettre à l'impôt une partie des bénéfices, devrait, dans la plupart des cas, être privilégié.

Exemple

270. Un photographe d'art débute son activité le 1^{er} juillet 2007, il opte pour le régime d'imposition de la déclaration contrôlée et l'application de l'article 100 bis avec une moyenne sur trois ans. Il renonce à l'application de ce dernier régime pour les revenus perçus à compter de 2008.

Ses revenus proviennent exclusivement de l'exploitation et la cession de ces photos. Les bénéfices réalisés au titre des années 2007 à 2012, avant application de l'article 100 bis, sont les suivants.

Loi de finances rectificative pour 2005

Année	Bénéfice
2007	12 000 €
2008	6 000 €
2009	20 000 €
2010	130 000 €
2011	40 000 €
2012	60 000 €

271. Compte tenu de l'option pour l'application de l'imposition d'après le bénéfice moyen (CGI, art. 100 bis), le

bénéfice de l'année 2007, qui ne peut bénéficier de l'abattement de 50 %, est imposé à hauteur de 4 000 € en 2007, 2008 et 2009.

Les bénéfices des années 2008 à 2011 peuvent bénéficier de l'abattement de 50 %, plafonné en 2010 à 50 000 €, la part de bénéfice réalisé au titre de 2007 et imposée en 2008 et 2009, compte tenu de l'option pour l'imposition d'après un bénéfice moyen (CGI, art. 100 bis), ne bénéficie pas de ce plafonnement. Celui de l'année 2012 est imposé dans les conditions de droit commun.

Les montants des bénéfices imposables après application de l'imposition d'après le bénéfice moyen ou de l'abattement de 50 % sont donc les suivants :

Année	Bénéfice réalisé	Bénéfice imposable
2007	12 000 €	4 000 € (CGI, art. 100 bis)
2008	6 000 €	3 000 € (abatt. 50 %) + 4 000 € (CGI, art. 100 bis) = 7 000 €
2009	20 000 €	10 000 € (abatt. 50%) + 4 000 €, (CGI, art. 100 bis) = 14 000 €
2010	130 000 €	80 000 € (abatt. 50 % limité à 50 000 €)
2011	40 000 €	20 000 € (abatt. 50%)
2012	60 000 €	60 000 €

► Mesures de coordination

272. Le présent article tire les conséquences de l'institution de cet abattement pour l'application d'autres régimes fiscaux. Ainsi, les revenus exonérés par application de l'abattement de 50 % :

► sont retenus pour l'appréciation du montant du bénéfice imposable permettant de calculer le **plafond de déduction des cotisations et primes versées au titre de l'assurance vieillesse et de la prévoyance** (CGI, art. 154 bis) ;

Cette précision, favorable aux contribuables, est logique puisque les revenus professionnels exonérés sont, de manière générale, retenus pour l'appréciation du plafond des cotisations déductibles.

► sont également pris en compte dans les revenus professionnels pris en compte pour l'appréciation du **plafond de**

déduction des cotisations au titre de l'assurance vieillesse facultative (PERP) du revenu global (CGI, art. 163 quater-vicies).

► doivent être mentionnés sur la **déclaration d'ensemble des revenus n° 2042** (CGI, art. 170) ;

► sont pris en compte pour la mise en œuvre de la **prime pour l'emploi** (CGI, art. 200 sexes) ;

► sont retenus pour le calcul du **revenu fiscal de référence** défini à l'article 1417 du code général des impôts.

Ce revenu, qui permet de connaître l'ensemble des ressources d'un foyer, y compris les revenus exonérés, est utilisé pour définir le champ d'application de certaines exonérations d'impôts locaux et de certains dispositifs tels que la prime pour l'emploi. ■

BÉNÉFICES AGRICOLES

Frais et charges - Cotisations d'assurance vieillesse
Étude F-14 390

Conditions de déductibilité des cotisations versées au titre des contrats d'assurance de groupe (Art. 58, II)

La déduction des cotisations versées par les chefs d'exploitation agricole au titre des contrats d'assurance de groupe souscrits dans le cadre du régime complémentaire facultatif d'assurance vieillesse est subordonnée à la régularité de leur situation au regard du régime complémentaire obligatoire d'assurance vieillesse.

Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005.

273. Les cotisations versées par les chefs d'exploitation agricole au titre des contrats d'assurance de groupe souscrits en vue de la perception d'une retraite complémentaire sont déductibles du revenu professionnel imposable dans la limite fixée à l'article 154 bis-0 A, I du CGI.

Selon ces dispositions, les cotisations versées au titre du régime complémentaire facultatif d'assurance vieillesse des exploitants agricoles mis en place par l'article 55 de la loi d'orientation sur la pêche maritime et les cultures marines (L. n° 97-1051 du 18-11-1997) sont déductibles dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 10 % de la fraction du revenu professionnel imposable qui n'excède pas huit fois le montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du Code de la sécurité sociale, auxquels s'ajoutent 15 % supplémentaires sur la fraction de ce revenu comprise entre une fois et huit fois le montant annuel précité ;
- ou 10 % du montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du Code de la sécurité sociale (V. D.O Actualité 40/2005, §§ 6 et s.).

Cette déduction est toutefois subordonnée actuellement à la justification par le chef d'exploitation de la régularité de

sa situation au regard du régime d'assurance vieillesse de base obligatoire des non-salariés agricoles (CGI, art. 154 bis-0 A, II).

274. La loi n° 2002-308 du 4 mars 2002 ayant institué un régime de retraite complémentaire obligatoire pour les non-salariés agricoles, le présent article modifie la rédaction de l'article 154 bis-0 A, II du CGI afin de subordonner la déduction des cotisations au régime facultatif d'assurance de groupe à la justification d'une situation régulière au regard :

- non seulement du régime de base obligatoire d'assurance vieillesse,
- mais aussi du régime complémentaire obligatoire d'assurance vieillesse.

275. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005. ■

BÉNÉFICES AGRICOLES

Régime réel normal - Détermination du bénéfice imposable
Étude F-14 300-26 et F-14 350

Maintien en stock des productions agricoles entreposées chez un tiers (Art. 33)

La règle selon laquelle l'entreposage de produits chez un tiers et, le cas échéant, leur reprise sont sans conséquence sur le résultat imposable de l'exploitant est étendue à toute production agricole.

Ce régime de faveur s'applique à tous les exploitants (personne physique ou morale) imposés suivant le régime réel normal qui opèrent le dépôt non individualisé d'une production, quelle qu'en soit la nature, dans les magasins d'une entreprise chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations.

Sont désormais sans incidence, pour l'octroi de ce régime :

- le statut juridique et fiscal de l'entreposeur,
- la reprise à l'identique ou à l'équivalent de la production entreposée par l'exploitant.

Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

276. L'article 38 quinquies du CGI, créé par la loi de finances rectificative pour 2004 et non commenté à ce jour par l'Administration (V. étude F-14 350-6), prévoit que l'entreposage de céréales par l'exploitant chez un organisme collecteur agréé n'entraîne pas de conséquences

fiscales chez l'exploitant tant que les marchandises restent en stock dans ses comptes.

Ce dispositif, qui s'est appliqué pour la première fois à la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005, vise à régler un problème fiscal propre à la gestion des stocks des

exploitants agricoles céréaliers qui sont pénalisés par les règles concernant l'inscription des stocks au bilan.

► Rappel du principe d'inscription des productions agricoles dans les stocks

277. Le stock est constitué par l'ensemble des marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, productions en cours, produits intermédiaires, produits résiduels et emballages non destinés à être récupérés qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire et dont la vente en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation (CGI, an. III, art. 38 ter ; V. étude F-15 870).

Constituent des stocks, les produits :

- destinés à la fabrication ou à la revente en l'état ou après transformation ;
- qui sont la propriété de l'entreprise.

Le critère de propriété ci-dessus s'apprécie suivant les dispositions du Code civil (C. civ., art. 1583) aux termes duquel la vente « est parfaite entre les parties dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé ».

278. Conséquences en cas de stockage de produits agricoles fongibles - Les exploitants ont souvent recours à un tiers (souvent une coopérative) pour stocker leurs productions. La plupart du temps, les conditions de stockage ne permettent pas l'individualisation, par exploitant, des productions entreposées.

La valeur ajoutée qu'apporte l'organisme collecteur dans le processus de commercialisation de la production est extrêmement variable suivant les secteurs concernés : il peut s'agir d'une simple prestation de stockage mais cela peut s'accompagner de la transformation, du conditionnement voire de la vente des productions transformées (par exemple dans le secteur viticole).

Le dénouement des relations économiques entre l'exploitant, l'organisme de stockage et l'acheteur définitif se produit, en tout état de cause, bien après l'apport des productions dans les magasins du stockeur.

279. Selon une réponse ministérielle Bussereau (n° 9285 : JO AN, 28-12-1998, p. 7061), le caractère fongible des productions entreposées chez un tiers entraîne nécessairement le transfert de la propriété des produits apportés.

L'Administration, constatant que l'action en revendication ne peut pas porter sur des choses fongibles, notamment parce que le droit de propriété doit revêtir un caractère déterminé, estime ainsi que le transfert de propriété est caractérisé dès le moment où les productions ne peuvent plus être individualisées chez un tiers.

Cette doctrine est particulièrement lourde de conséquences pour la majorité des exploitants puisque la plupart des

productions agricoles ne sont pas individualisées dans les magasins des organismes de stockage collectif. Par conséquent, la sortie du bilan doit intervenir pour les exploitants dès l'entreposage chez un tiers, ce qui entraîne une fiscalisation excessivement anticipée par rapport au dénouement économique, attaché à la transformation et à la vente de la production agricole.

► Dérogation en faveur des céréaliers

280. Afin d'adapter ces règles aux spécificités des exploitations agricoles, une première réponse au décalage entre le droit (civil, comptable et fiscal) et la réalité économique a été apportée par l'article 32 de loi de finances rectificative pour 2004 (V. D.O Actualité 2/2005, §§ 425 et s.), qui a modifié à l'article 38 quinquies du CGI précité en faveur des seuls céréaliers. Ce dernier prévoit, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005, que l'entreposage de céréales, puis, le cas échéant, leur reprise par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition n'entraîne pas la constatation d'un profit ou d'une perte tant que les marchandises restent inscrites dans les comptes de l'exploitant.

Cette dérogation aux principes généraux pour l'entreposage des céréales a paru possible compte tenu de pratiques contractuelles très structurées dans ce secteur de l'agriculture : les conventions d'entreposage présentent toutes les caractéristiques d'un contrat de dépôt, si ce n'est le caractère fongible des productions entreposées.

281. Toutefois, pour bénéficier de ces dispositions, l'exploitant agricole doit entreposer les céréales chez un organisme collecteur agréé au sens des dispositions des articles L. 621-16 et suivants du Code rural.

Selon les dispositions du Code rural précitées, la commercialisation des céréales détenues par les producteurs est opérée exclusivement par l'intermédiaire des personnes physiques ou morales agréées à cet effet et dénommées collecteurs agréés.

La qualité de collecteur agréé est conférée aux personnes justifiant notamment :

- soit qu'elles traitent des céréales pour les besoins de leur industrie ;
- soit qu'elles disposent en France de magasins reconnus d'une capacité suffisante et aptes à la bonne conservation des céréales ;
- soit que, sans disposer de tels magasins en France et y limitant leur activité en matière de collecte de céréales à l'achat en culture et à l'exportation directe, à l'exclusion de toute opération de stockage ou de revente, elles sont qualifiées ou agréées pour la collecte des céréales dans un autre État membre de l'Union européenne.

RÉGIME NOUVEAU

282. Le présent article étend à toutes les productions agricoles le champ d'application du régime prévu en faveur de l'entreposage de céréales et met en place un régime comptable et fiscal spécifique pour les stocks agricoles (CGI, art. 38 quinquies modifié).

Remarque : Pour les producteurs de céréales qui bénéficiaient du régime institué par la loi de finances rectificative pour 2004, les règles applicables devraient rester les mêmes sous la nouvelle rédaction de l'article 38 quinquies du CGI.

283. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Extension du champ d'application du dispositif de faveur

Exploitants agricoles concernés

284. Sont concernées par ce dispositif tous les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, qu'ils soient soumis :

– à l'impôt sur le revenu (exploitants à titre individuel ou dans le cadre d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes) ;

– ou à l'impôt sur les sociétés (sociétés exerçant une activité agricole).

Sont par conséquent exclus les exploitants imposés suivant le régime du forfait.

Conventions d'entreposage visées

285. Sont visées ici les conventions d'entreposage de productions agricoles dont l'objet est le dépôt non individualisé d'une production, quelle que soit la nature de cette production, dans les magasins d'une entreprise chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations.

Cette production peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant.

Il doit s'agir de productions fongibles qui ne sont pas stockées chez un tiers dans des conditions matérielles et juridiques qui permettent d'en déterminer l'origine exacte.

Important : Pour les productions non fongibles ou les productions fongibles qui peuvent faire l'objet d'un dépôt individualisé, les règles de droit commun continuent donc de s'appliquer (et notamment celle relative au transfert juridique de propriété).

286. Notion de dépôt - La notion de dépôt dans des magasins ne s'entend pas au sens strictement juridique du terme. En effet, l'entreposeur peut non seulement stocker les productions mais également réaliser des prestations sur cette production, et notamment la transformer.

Cela va donc bien au-delà d'un simple dépôt au sens du droit civil.

Les prestations que peut assurer l'entreposeur n'étant pas limitativement énumérées par la loi, ce dernier peut, outre la transformation en un produit intermédiaire ou un produit fini, le cas échéant, procéder au conditionnement de la production (embouteillage de vins par exemple).

287. Reprise - L'article 38 quinquies nouveau du CGI précise que la production peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant.

Selon nous, cette faculté de reprise peut être prévue dans la convention d'entreposage mais n'est pas une clause indispensable à la qualification de la convention.

288. Statut juridique et fiscal de l'entreposeur - Alors que l'article 38 quinquies dans sa version initiale était réservé au stockage de céréales chez un organisme

collecteur agréé (V. n° 281), le nouveau texte ne pose aucune condition relative au statut juridique ou fiscal de l'entreprise chargée de l'entreposage.

Il peut donc s'agir d'une personne physique ou d'une personne morale, d'une société civile ou commerciale, ou de toute autre forme de groupement. L'entreposeur est désormais défini exclusivement par rapport à sa qualité de cocontractant à la convention d'entreposage, telle que définie dans la loi.

► Nouveau régime comptable et fiscal

289. La production agricole qui fait l'objet d'un entreposage chez un tiers demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant jusqu'au transfert du contrôle des avantages économiques futurs attachés à cette production (CGI, art. 38 quinquies modifié).

290. Maintien dans les stocks de l'exploitant de la production entreposée - Dorénavant, des productions dont la propriété est transférée peuvent continuer à figurer dans les stocks de l'exploitant. Leur entreposage n'entraîne pas de variation d'actif net au bilan de l'exploitant et la fiscalisation du produit sera repoussée au moment de la sortie des stocks, c'est-à-dire lors du transfert des avantages économiques futurs attachés à la production.

La règle ainsi posée, issue des nouvelles normes comptables, s'écarte du critère de transfert de propriété qui détermine normalement la sortie des stocks de l'exploitant. Elle déroge ainsi à l'article 38 ter de l'annexe III au CGI.

291. Notion de transfert des avantages économiques futurs - La notion de transfert des avantages économiques futurs est inédite en droit fiscal mais les normes comptables relatives à l'inscription des actifs retiennent des critères similaires, fondés sur le transfert du contrôle des avantages économiques futurs.

Selon l'article 211-2 du plan comptable général, l'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Un décret doit préciser comment interpréter et décliner ce principe en fonction des différentes pratiques diversifiées du monde agricole.

292. Neutralité fiscale de la reprise des productions entreposées - De même que l'entreposage de la production ne donne pas lieu à une sortie du bilan de l'exploitant, la reprise de cette production, à l'identique ou à l'équivalent, par l'exploitant, ne constitue pas une entrée en stock. Cette règle qui était déjà prévue par l'article 38 quinquies du CGI pour les céréaliers est confirmée et renforcée puisqu'il est désormais précisé que la reprise peut avoir lieu à l'équivalent. C'est le cas lorsque le producteur reçoit des produits qui ont fait l'objet d'une transformation par l'organisme de stockage. ■

BÉNÉFICES AGRICOLES

Allégements fiscaux

Étude F-14 770

Harmonisation des dispositifs de lissage des revenus exceptionnels (Art. 49)

Le présent article institue un nouveau régime d'étalement et de lissage des revenus agricoles exceptionnels : le revenu exceptionnel d'un exploitant agricole peut, sur option, être rattaché par fractions égales à l'exercice de sa réalisation et aux six exercices suivants. Ce nouveau régime est applicable, sur demande de l'exploitant, à chacun des exercices de rattachement, quel que soit le montant de la fraction de la fraction de revenu ainsi rattachée. Il se substitue au système du quotient agricole (division par cinq) propre aux bénéfices agricoles.

Sont corrélativement supprimés :

- le système du blocage des stocks à rotation lente ainsi que la possibilité d'opter pour l'évaluation des stocks, qui bénéficient du système de blocage, selon une moyenne triennale,
- le système de lissage et d'étalement des indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires.

Ces dispositions s'appliquent pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

293. Le caractère irrégulier des revenus agricoles est compensé par des mesures de lissage afin d'atténuer les effets de la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu.

Divers mécanismes tendent à répondre à cet objectif :

- le mécanisme du quotient agricole (CGI, art. 75-0 A) ;
- le régime de blocage des stocks à rotation lente (CGI, art. 72 B) ;
- le régime d'étalement et de lissage des indemnités versées en cas d'abattage partiel ou total des troupeaux en application de la réglementation sanitaire (art. 75-0 D) ;
- la moyenne triennale (CGI, art. 75-0 B) ;
- les déductions pour investissement et pour aléas (CGI, art. 72 D et 72 D bis).

Système du quotient agricole

294. Les exploitants soumis à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) qui réalisent un bénéfice exceptionnel peuvent demander l'application du système du quotient par cinq prévue à l'article 75-0 A du CGI (V. étude F-14 770-3 et s.).

Selon la jurisprudence, ce système est réservé aux revenus « normaux » courants tirés de l'exploitation susceptibles d'être perçus annuellement, dont le caractère exceptionnel tient à leur irrégularité d'une année sur l'autre comme une récolte exceptionnelle ou une commercialisation très avantageuse (CE 17-11-1986, n° 70.183). Les autres profits exceptionnels sont exclus du dispositif mais peuvent bénéficier du système du quotient par quatre prévu à l'article 163-0 A du CGI (V. étude F-10 950).

Pour être appliqué, le bénéfice de l'année considérée doit excéder à la fois 15 250 € et une fois et demie la moyenne des résultats des trois années précédentes à condition que les conditions d'exploitation soient restées comparables au cours des quatre années en cause.

Il s'applique à la fraction du bénéfice qui dépasse 15 250 € ou la moyenne des résultats des trois années précédentes si elle est supérieure. Cette fraction est divisée par cinq. Le résultat est ajouté au revenu global. L'impôt correspondant est égal à cinq fois la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

L'exploitant qui désire bénéficier du quotient doit en principe en faire la demande par une note jointe à la déclaration de résultats.

Remarque : Applicable aux exercices clos depuis le 1^{er} janvier 1986, ce dispositif est rarement pratiqué car peu avantageux surtout au regard des baisses successives des taux du barème de l'impôt sur le revenu qui l'ont rendu encore moins attractif.

Système du blocage des stocks à rotation lente

295. Les exploitants soumis à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal), à l'exception de ceux qui pratiquent la déduction pour investissement (CGI, art. 72 D ; V. étude F-14 720), peuvent, sur option, comptabiliser leurs stocks de produits ou animaux jusqu'à la vente de ces biens, à la valeur déterminée à la clôture du premier exercice suivant celui au cours duquel ils ont été portés en stocks (CGI, art. 72 B ; V. étude F-14 350).

Les dépenses d'entretien et de conservation de ces stocks engagés après cette date ne sont pas prises en compte dans la valorisation des stocks et sont donc immédiatement déductibles des bénéfices (exemple : les frais de nourriture des animaux seront directement passés en charge au cours des exercices postérieurs au blocage et ne constitueront donc pas un élément du prix de revient).

L'option pour ce système d'évaluation implique le blocage de la valeur de tous les biens ou animaux qui sont détenus depuis plus d'un an.

296. Par ailleurs, dans ce cadre il est prévu :

► que le bénéfice correspondant à l'apport de stocks à rotation lente à une société ou un groupement non passible de l'impôt sur les sociétés peut être rattaché aux résultats de la société ou du groupement selon les modalités propres aux fusions de sociétés, lorsque l'apport est réalisé dans les conditions définies à l'article 151 octies du CGI (CGI, art. 72 B, II).

Le rattachement peut être étalé sur une période n'excédant pas cinq ans, sans que la somme réintégrée chaque année puisse être inférieure au cinquième du bénéfice total à réintégrer.

► en cas de cession ou de cessation d'une exploitation agricole, un système d'étalement de l'imposition des bénéfices procurés par la vente des stocks dont la valeur a été bloquée (CGI, art. 72 B, IV) ;

► la possibilité d'opter pour l'évaluation des stocks qui bénéficie du système de blocage selon une moyenne triennale (CGI, art. 72 B bis).

Ainsi, les stocks sont bloqués à un montant égal à la moyenne de la valeur des stocks de l'exercice et des deux exercices précédents. L'option pour cette méthode d'évaluation des stocks à rotation lente est exclusive des options pour le système du quotient agricole prévue à l'article 75-0 A et pour la moyenne triennale prévue à l'article 75-0 B du CGI.

Système de lissage et d'étalement des indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires

297. L'article 75-0 D du CGI prévoit que, sur option des contribuables titulaires de bénéfices agricoles soumis à

un régime réel d'imposition, le montant correspondant à la différence entre l'indemnité perçue en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires (ESB notamment) et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus peut être rattaché, par fraction égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants.

Cet article prévoit également que le système du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI est applicable au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction imposée.

RÉGIME NOUVEAU

298. Le présent article met en place un nouveau dispositif de lissage et supprime les dispositifs de lissage dont l'intérêt est aujourd'hui limité.

Sont ainsi supprimés, pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2006 :

– le système du blocage des stocks à rotation lente (CGI, art. 72 B) ainsi que la possibilité d'opter pour l'évaluation des stocks qui bénéficie du système de blocage selon une moyenne triennale (CGI, art. 72 B bis) ;

– en cohérence, les dispositions interdisant le cumul entre le dispositif de l'article 72 B précité et la déduction pour investissement (CGI, art. 72 D, 4^e alinéa), ainsi que celles qui avaient pour effet de neutraliser les incidences d'un changement de régime fiscal pour les groupements ayant opté pour le blocage des stocks (CGI, art. 202 ter, I, al. 3 ; V. étude F-14 350-39) ;

– le système de lissage et d'étalement des indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires (CGI, art. 75-0 D ; V. étude F-14 320-59).

À cet égard, il est précisé que les options pour le système de blocage des stocks à rotation lente exercées avant le 31 décembre 2005 en application des articles 72 B et 72 B bis du CGI cessent de produire leurs effets à cette date. Le profit constaté à la clôture de l'exercice en cours à cette date, afférent aux stocks qui ont bénéficié de ces dispositifs, peut bénéficier des nouvelles dispositions, sur option expresse de l'exploitant.

Ce nouveau dispositif, codifié à l'article 75-0 A du CGI, consiste à appliquer le mécanisme utilisé en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires (CGI, art. 72-0 D ; V. étude F-14 320-59) à l'ensemble des revenus exceptionnels, définis dans des conditions voisines de celles actuellement applicables pour le bénéfice du système du quotient agricole.

Remarque : Les dispositifs de lissage non supprimés par le présent article, comme la moyenne triennale prévue à l'article 75-0 B (V. étude F-14 770-45) et les déductions pour investissement pour aléas prévues aux articles 72 D et 72 D bis du CGI, restent inchangés (V. études F-14 720 et F-14 750).

299. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Personnes concernées

300. La mesure d'étalement et de lissage s'applique aux exploitants agricoles imposés selon un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) de plein droit ou sur option.

Elle concerne les exploitants individuels ainsi que les associés de sociétés ou groupements agricoles dont la quote-part des bénéfices est soumise à l'impôt sur le revenu à leur nom dans la catégorie des bénéfices agricoles selon un régime de bénéfice réel.

► Revenus exceptionnels éligibles

301. Le revenu exceptionnel qui ouvre droit au nouveau dispositif d'étalement et de lissage s'entend :

– soit de la fraction du bénéfice qui dépasse 25 000 € ou une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents si celle-ci est supérieure (bénéfices « accidentellement élevés ») ;

– soit du montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

Aucune disposition spécifique n'est prévue s'agissant du revenu exceptionnel résultant de la valorisation des stocks à rotation lente.

Bénéfices courants accidentellement élevés

302. Le nouveau régime de lissage est applicable lorsque les conditions d'exploitation pendant l'exercice de réalisation du bénéfice sont comparables à celles des trois exercices précédents et que l'exploitant réalise un bénéfice supérieur à 25 000 € et excédant une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

On notera que la limite en valeur relative (moyenne des trois exercices précédents) reste inchangée par rapport à celle qui était retenue pour le système du quotient agricole. La limite en valeur absolue est en revanche portée de 15 250 € à 25 000 €.

303. La définition du revenu exceptionnel devrait être semblable à celle retenue pour l'application des dispositions de l'article 75-0 A du CGI dans sa rédaction antérieure à l'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2005.

Ainsi, la qualification de bénéfices agricoles exceptionnels serait toujours réservée aux revenus « normaux » courants tirés de l'exploitation agricole, susceptibles d'être perçus annuellement.

Les exploitants qui modifient ou ont modifié leurs conditions d'exploitation pendant l'année de réalisation du revenu exceptionnel ou au cours des trois années précédentes ne peuvent pas bénéficier du nouveau système d'étalement et de lissage.

Il en est ainsi notamment en cas de changement d'activité, de modification importante de la superficie exploitée ou des capacités de production ou de reconversion d'activité par suite d'un changement très important de production.

Le bénéfice exceptionnel doit excéder simultanément les deux limites de 25 000 € et de la moyenne triennale des résultats.

Pour les exploitants gérant plusieurs exploitations ou détenant des parts de sociétés ou groupements agricoles, il convient de tenir compte du **revenu total imposable à leur nom**, y compris leur quote-part du bénéfice social de ces sociétés ou groupements.

Pour l'appréciation des bénéfices de l'exercice considéré et des trois exercices antérieurs, les **déficits sont retenus pour un montant nul et il n'est pas tenu compte des bénéfices soumis à un taux proportionnel ainsi que des reports déficitaires.**

Bénéfices exceptionnels résultant d'un abattage sanitaire

304. Les indemnités visées, prévues par l'article L. 221-2 du Code rural, sont celles versées en cas d'abattage de troupeaux réalisé dans le cadre de la lutte contre les maladies des animaux. Il s'agit notamment des indemnités versées en compensation de l'**abattage total ou partiel** de troupeaux réalisé dans le cadre de la lutte contre :

- l'encéphalopathie spongiforme bovine (ESB) ;
- la fièvre aphteuse ;
- la brucellose ou la tuberculose.

Aucune condition tenant au caractère total de l'abattage n'est plus exigée.

On rappelle que l'Administration a également admis d'étendre le champ d'application de ce dispositif aux indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux ordonné en application de la réglementation sanitaire. Il s'agit par exemple d'indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux contaminés à la suite d'aléas environnementaux (dioxine, pesticides, métaux lourds...). Cette mesure de tempérament devrait, selon nos informations, être reprise.

305. Le premier terme de la différence est constitué par le montant de l'indemnité attribuée. Le second terme de la différence est constitué par :

- la valeur en stock des animaux abattus, c'est-à-dire celle pour laquelle les animaux figurent au bilan d'ouverture de l'exercice de leur abattage ;
- ou la valeur en compte d'achats de ces animaux, c'est-à-dire celle pour laquelle les animaux acquis depuis le début de l'exercice de leur abattage et qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations figurent dans la comptabilité de l'exploitation.

► Modalités d'application

306. Le nouveau dispositif, qui reprend le mécanisme de l'article 75-0 D du CGI, prend la forme, sur option de l'exploitant, d'une mesure d'étalement sur sept exercices et de lissage de chacune des sept fractions de revenu.

Mécanisme d'étalement

307. Lorsque l'option est exercée, le montant du revenu exceptionnel est **rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de l'attribution de l'indemnité et des six exercices suivants.**

Les exploitants qui optent pour l'application de ce régime ne peuvent modifier :

- ni la périodicité de la réintégration du montant de la différence ;
- ni le montant des fractions de cette dernière réintégré chaque exercice.

On rappelle par ailleurs que les exercices peuvent avoir une durée inférieure à douze mois dans les conditions prévues par l'article 73 du CGI.

308. Au titre de l'exercice de réalisation du revenu exceptionnel, l'exploitant **déduit extra-comptablement de son résultat comptable les six septièmes du montant de ce**

revenu. Corrélativement, il **réintègre au résultat comptable de chacun des six exercices suivants un septième de cette différence**, qui vient ainsi majorer le bénéfice imposable ou diminuer le montant du déficit de l'exercice.

Dans le cas d'un associé de société ou de groupement agricole, la déduction et la réintégration par septièmes s'effectuent sur la quote-part de bénéfice imposable au nom de l'associé.

Pour les exploitants placés sous le régime de la moyenne triennale, chaque fraction de la différence est comprise dans le bénéfice de l'année de son rattachement pour la détermination du bénéfice moyen.

La déduction pour investissement et la déduction pour aléas prévues aux articles 72 D et 72 D bis du CGI sont, pour les exploitants individuels, calculées sur le bénéfice imposable de l'exercice compte tenu de la fraction de la différence rattachée.

Mécanisme de lissage

309. L'imposition selon le régime du **quotient est applicable** au titre de chacun des exercices d'étalement **quel que soit le montant de la fraction étalée.**

Ainsi, par dérogation à la règle générale prévue à l'article 163-0 A du CGI, le régime du quotient s'applique même si les fractions étalées de la différence n'excèdent pas la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois années précédant celle de leur rattachement.

L'imposition des revenus exceptionnels selon la règle du quotient est une **faculté offerte au contribuable, qui doit expressément en faire la demande.**

Celle-ci est formulée en remplissant les rubriques prévues à cet effet sur la déclaration annuelle des revenus.

Modalités de l'option

310. Le nouveau dispositif s'applique sur **option expresse du contribuable.** Cette option doit être formulée **au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice** auquel elle s'applique.

Elle serait, selon nos informations, exercée au moyen d'une simple note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration de résultats.

Les associés d'une société agricole non soumise à l'impôt sur les sociétés ou les membres d'un GAEC doivent, pour bénéficier de la mesure d'étalement, déposer **personnellement une demande** dans les mêmes conditions qu'un exploitant individuel.

Articulation avec les autres dispositifs

311. Lorsque l'exploitant a **opté pour le mécanisme de la moyenne triennale** mentionnée à l'article 75-0 B du CGI, il **ne peut demander le bénéfice du nouveau dispositif d'étalement et de lissage** au titre du revenu exceptionnel défini comme la fraction du bénéfice excédant 25 000 € ou 1,5 fois la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

312. En revanche, le nouveau dispositif **peut se cumuler** avec la moyenne triennale lorsque le revenu exceptionnel provient de la perception d'indemnités **d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires.**

Cessation d'activité

313. En cas de cessation d'activité, la fraction du revenu exceptionnel restant à imposer est **comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice de cessation.**

Toutefois, il est dérogé à ce principe, en cas d'apport en société d'une exploitation individuelle, dans les conditions mentionnées au I de l'article 151 octies du CGI. Dans cette hypothèse, l'apport n'est pas considéré comme une ces-

sation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à poursuivre le processus d'étalement et de lissage, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la fraction du revenu restant à imposer.

Il en est de même de la transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent le même engagement. ■

TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DES EXPLOITANTS AGRICOLES

Plafonnement

Étude F-39 200-30

Aménagement de la règle de plafonnement de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles (Art. 80)

Le présent article modifie le mécanisme de plafonnement de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles. La partie variable de la cotisation due qui excède 20 % de la cotisation de référence de 2002 au titre des années 2003, 2004, 2005 et 2006 peut être imputée sur le montant de la taxe à acquitter.

Le mécanisme de plafonnement est supprimé à compter de 2007. Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

314. Le tarif de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles est composé :

- d'une partie forfaitaire fixée, par arrêté du 31 décembre 2002, à 90 €,
- d'une partie variable, fixée par tranche de chiffre d'affaires hors TVA, à 0,19 % jusqu'à 370 000 € et à 0,05 % au-delà.

La mise en œuvre de la partie variable de la taxe sur le chiffre d'affaires est susceptible d'entraîner une augmentation de la cotisation, c'est pourquoi l'article 302 bis MB du CGI prévoit une disposition transitoire permettant aux exploitants agricoles, dont les cotisations seraient fortement majorées par rapport aux sommes acquittées pour 2002 au titre des neuf taxes parafiscales perçues au profit du fonds national de développement agricole (FNDA), de bénéficier d'un plafonnement sur la partie variable au titre des années 2003 à 2008.

315. Ainsi, les exploitants agricoles dont la partie variable de la cotisation due est supérieure respectivement :

- au titre des années 2003, 2004 et 2005 à 20 % de la cotisation de référence de 2002 ;
- au titre de l'année 2006 à 40 % de la cotisation de référence de 2002 ;
- au titre de l'année 2007 à 60 % de la cotisation de référence de 2002 ;
- au titre de l'année 2008 à 80 % de la cotisation de référence de 2002 ;

sont autorisés à imputer le montant de cet excédent ainsi calculé sur le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles à acquitter (CGI, art. 302 bis MB).

RÉGIME NOUVEAU

316. Le présent article modifie le mécanisme transitoire de plafonnement de la partie variable de la manière suivante :

- les exploitants agricoles dont la partie variable de la cotisation due est supérieure à 20 % de la cotisation de référence de 2002 au titre des années 2003, 2004, 2005 et 2006 sont autorisés à imputer le montant de cet excédent ainsi calculé sur le montant de la taxe à acquitter ;
- le mécanisme de plafonnement est supprimé à compter de 2007.

Le mécanisme de plafonnement s'appliquera donc pour la dernière fois au titre de l'année 2006 (au lieu de 2008) pour les exploitants agricoles dont la partie variable de la cotisation due est supérieure à 20 % de la cotisation de référence de 2002 (au lieu de 40 %).

317. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006. ■

TAXE SUR LES SERVICES DE TÉLÉVISION

Étude F-39 500

Exonération de taxe sur les services de télévision en faveur des entreprises étrangères (Art. 42)

Le présent article exclut les exploitants de services de télévision non établis en France du champ d'application de la taxe sur les services de télévision. Cette exonération s'applique à compter du 1^{er} janvier 2006.

318. La taxe sur les services de télévision est due par tout exploitant public ou privé d'un service de télévision reçu en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer et qui a programmé, au cours de l'année civile précédente, une ou plusieurs œuvres audiovisuelles ou cinématographiques (CGI, art. 302 bis KB). Cette taxe s'applique actuellement aux exploitants de services de télévision établis en France ou hors de France dès lors que les programmes sont reçus par des usagers sur le territoire français.

Lorsque le redevable de la taxe est établi hors de France, il est tenu de faire accréditer, auprès de l'Administration des impôts, un représentant établi en France désigné comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée, qui s'engage à remplir les formalités et obligations incombant à ce redevable et à acquitter la taxe à sa place.

319. Afin de se mettre en conformité avec le droit communautaire, le présent article exclut, à compter du 1^{er} janvier 2006, du champ d'application de cette taxe les exploitants de services de télévision qui ne sont pas établis en France. ■

TAXES DIVERSES

Institution d'une taxe de solidarité sur les ventes de billets d'avions (Art. 22)

Le présent article instaure une contribution de solidarité sur les ventes de billets d'avions due par les passagers à l'exception, sous certaines conditions, des passagers en correspondance.

Les montants plafonds, dans la limite desquels un décret devra déterminer les tarifs effectivement mis en œuvre, sont les suivants :

- pour la classe économique : de 1 € pour les passagers embarquant à destination d'un aéroport de l'EEE à 4 € pour les passagers embarquant pour une destination située en dehors de cette zone,
- pour les classes premières et affaires : de 10 € pour les passagers embarquant à destination d'un aéroport de l'EEE à 40 € pour les passagers embarquant pour une destination située en dehors de cette zone.

Cette contribution, applicable à compter du 1^{er} janvier 2006 est recouvrée comme en matière de taxe d'aviation civile.

320. Afin de contribuer au financement des pays en développement et de tendre à réaliser les objectifs du « millénaire pour le développement », notamment dans le domaine de la santé, le présent article instaure une contribution de solidarité sur les billets d'avion, codifiée à l'article 302 bis K, VI du CGI, dont les fonds sont affectés et gérés par l'Agence française de développement, selon des modalités fixées par décret.

L'instauration de cette contribution de solidarité concrétise les engagements pris par la France en faveur des objectifs du millénaire pour le développement que la communauté internationale s'est assignée à l'horizon 2015 dans la continuité de la « déclaration du millénaire » adoptée le 8 septembre 2000 à l'occasion de la 55^e session de l'assemblée générale de l'ONU. À l'heure actuelle, seuls deux autres pays, le Chili et la Grande-Bretagne, ont annoncé adopter un système proche.

321. Cette taxe fera l'objet d'une évaluation dans les 24 mois qui suivent sa mise en œuvre effective, afin, le cas échéant, et dans la prochaine loi de finances, d'en réviser le montant et les limites.

322. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006.

Personnes concernées

323. La taxe est due par tous les passagers d'un transporteur aérien à l'exception des passagers en correspondance qui remplissent les trois conditions suivantes :

– l'arrivée doit avoir eu lieu par voie aérienne sur l'aéroport considéré ou sur un aéroport faisant partie du même système aéroportuaire au sens du règlement CEE n° 2408/92 du 23 juillet 1992, concernant l'accès des transporteurs aériens communautaires aux liaisons aériennes intracommunautaires ;

– le délai maximum entre les heures programmées respectives de l'arrivée et du départ ne doit pas excéder vingt-quatre heures ;

– l'aéroport de destination finale doit être distinct de celui de provenance initiale et ne doit pas faire partie du même système aéroportuaire.

Tarifs

324. Ce dispositif consiste en une majoration des tarifs de la taxe d'aviation civile, calculée à un **taux progressif** variant selon deux critères :

- la destination du vol, pour éviter de pénaliser les vols de courte distance et les dessertes de l'outre-mer,
- la catégorie de siège, afin de prendre en compte le **niveau de prix** des billets.

325. Le présent article fixe les **montants plafonds**, dans la limite desquels le décret devra déterminer les tarifs effectivement mis en œuvre, de la manière suivante :

► pour la **classe économique** :

- de **1 €** pour les passagers embarquant à destination d'un **aéroport de l'EEE**,
- de **4 €** pour les passagers embarquant pour une destination située en dehors de cette zone,

► pour les **classes première et affaires** :

- de **10 €** pour les passagers embarquant à destination d'un **aéroport de l'EEE**,
- de **40 €** pour les passagers embarquant pour une destination située en dehors de cette zone.

Recouvrement

326. Le produit de la taxe est recouvré comme en matière de **taxe d'aviation civile**.

On rappelle que la taxe d'aviation civile est recouvrée par les agents comptables du budget annexe de l'aviation civile selon les procédures, sûretés, garanties et sanctions applicables en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. De même, le contentieux est suivi par la Direction générale de l'aviation civile. Enfin, les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. ■

IMPÔTS LOCAUX

Dispositions communes - Zones de revitalisation rurale (ZRR)

Études F-91 100-17 et F-91 400-98

Maintien de la qualification de ZRR pour certaines communes ne satisfaisant pas aux nouveaux critères (Art. 62 et 105)

Les communes classées en ZRR antérieurement à la promulgation de la loi relative au développement des territoires ruraux, qui respectent les nouveaux critères statistiques (déclin de la population, déclin de la population active et forte proportion d'emplois agricoles), mais qui ne sont pas membres d'un EPCI à fiscalité propre, restent classées en ZRR jusqu'au 31 décembre 2007.

Par ailleurs, des précisions rédactionnelles relatives à l'exonération de taxe professionnelle sont apportées.

RÉGIME ACTUEL

327. Nouvelle définition du périmètre des ZRR - Les articles 2 et 6 de la loi relative au développement des territoires ruraux ont adapté la délimitation des zones de revitalisation rurale (ZRR) afin de prendre en compte les données issues du recensement réalisé par l'INSEE en 1999 et l'émergence de l'intercommunalité (L. n° 2005-157, 23-2-2005 ; V. D.O Actualité 12/2005, § 4 et s.).

Parallèlement, le zonage des ZRR a été déconnecté de celui des TRDP, qui doit être révisé ou abandonné au 31 décembre 2006.

À compter du 1^{er} janvier 2005, les zones de revitalisation rurale comprennent les communes membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, incluses dans un arrondissement ou un canton caractérisé par une très faible densité de population ou par une faible densité de population et satisfaisant à l'un des trois critères socio-économiques suivants :

- déclin de la population ;
- déclin de la population active ;
- forte proportion d'emplois agricoles (CGI, art. 1465 A, II).

328. Le décret n° 2005-1435 du 21 novembre 2005 a précisé les modalités d'appréciation des nouveaux critères de délimitation des zones de revitalisation rurale (V. D.O Actualité 42/2005, § 452 et s.).

Le décret n° 96-119 du 14 février 1996 définissant les zones de revitalisation rurale a donc été abrogé.

Un **arrêté du 30 décembre 2005** (JO du 31-12) a donné la **liste des communes classées en ZRR à compter du 1^{er} janvier 2006**.

Cette liste peut être consultée directement sur le site internet de la D.O (www.lexisnexis.fr, Espace Lexisnexis D.O, rubrique « services gratuits », sous-rubrique « documents utiles »).

329. Sort des ZRR ne respectant pas les nouveaux critères - Les communes classées en zone de revitalisation rurale antérieurement à la promulgation de la loi précitée, qui respectent les nouveaux critères d'éligibilité mais qui ne sont pas membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, restent classées en zone de revitalisation rurale jusqu'au 31 décembre 2006.

RÉGIME NOUVEAU

Maintien de la qualification de ZRR pour certaines communes ne satisfaisant pas aux nouveaux critères

330. L'article 67 de la présente loi de finances rectificative modifie l'article 1465 A, II du CGI afin que les communes classées en ZRR antérieurement à la promulgation de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux, qui respectent les nouveaux critères statistiques (déclin de la population, déclin de la population active et forte proportion d'emplois agricoles), mais qui ne sont pas membres d'un EPCI à fiscalité propre, restent classées en ZRR jusqu'au 31 décembre 2007.

Précisions rédactionnelles concernant l'exonération de taxe professionnelle

331. L'article 7 de la loi précitée relative au développement des territoires ruraux a élargi le champ d'application du régime d'exonération de taxe professionnelle prévu à l'article 1465 A du CGI à de nouvelles opérations, notamment, dans les communes de moins de 2 000 habitants,

aux créations d'activités commerciales et reprises d'activités commerciales, artisanales ou non commerciales (L. n° 2005-157, 23-2-2005, art. 7 ; V. D.O Actualité 12/2005, § 200 et s.).

Le texte avait prévu que l'extension de l'exonération aux créations d'activités commerciales et aux reprises d'activités commerciales ou artisanales s'appliquait aux opérations effectuées à compter du 1^{er} janvier 2004, mais n'avait pas donné de précision s'agissant des reprises d'activités libérales. Nous avons alors écrit que l'entrée en vigueur devrait être identique.

L'article 105, II de la présente loi confirme cette analyse en étendant expressément l'entrée en vigueur du régime d'exonération aux reprises d'activités libérales effectuées à compter du 1^{er} janvier 2004.

En outre, l'article 105, I de la présente loi corrige une anomalie rédactionnelle dans l'article 1465 A, I, alinéa 2 du CGI. La première phrase mentionnait les activités libérales tandis que la seconde phrase, par erreur, ne les mentionnait pas. ■

TAXE PROFESSIONNELLE

Base d'imposition

Étude F-57 100-35

Modification du régime des biens mis à disposition à titre gratuit (Art. 63 et 64)

Le régime d'imposition à la taxe professionnelle des biens mis à disposition à titre gratuit est modifié sur deux points.

D'une part, à compter des impositions dues au titre de 2006, l'imposition du propriétaire, du locataire ou du sous-locataire, passible de la taxe professionnelle, qui met gratuitement un bien à la disposition d'une personne également passible de la taxe professionnelle est limitée au cas où ce bien est confié en contrepartie de l'exécution d'un travail.

D'autre part, les outillages utilisés à titre gratuit et imposables chez un sous-traitant industriel peuvent désormais bénéficier d'une exonération sur délibération des collectivités territoriales. Cette exonération ne peut s'appliquer qu'à compter des impositions dues au titre de 2007, sous réserve qu'une délibération ait été prise par les collectivités territoriales concernées avant le 1^{er} octobre 2006.

RÉGIME ACTUEL

Principe général d'imposition des biens à la taxe professionnelle

332. L'article 1467, 1° du CGI prévoit que « la taxe professionnelle a pour base la valeur locative des immobilisations corporelles dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence ».

La notion de disposition permet donc de déterminer le redevable légal de la taxe, sauf lorsqu'une disposition expresse vient désigner ce redevable.

Ainsi, les biens mobiliers donnés en location sont imposés au nom du propriétaire dans trois cas :

- si la location est inférieure à 6 mois,
- si le locataire n'est pas passible de la taxe professionnelle,

– ou s'il n'a pas la disposition exclusive desdits biens (CGI, art. 1469, 3°, al. 3).

Régime de la sous-traitance

333. Doctrine administrative - L'Administration avait précisé que les donneurs d'ouvrages devaient comprendre dans leurs bases d'imposition les matériels fournis aux sous-traitants au motif que ces derniers ne pouvaient être regardés comme disposant des matériels dès lors qu'ils peuvent en être privés à tout moment par le donneur d'ordre et qu'ils agissent comme de simples prestataires de service (Doc. adm. 6 E-2211, § 17, 10-9-1996).

334. Jurisprudence - L'analyse de l'Administration a été invalidée par le Conseil d'État (CE, 19-4-2000, n° 172003 ; CE, 25-4-2003, n° 228438), qui a considéré que les immobilisations dont la valeur locative doit être intégrée dans l'assiette de la taxe professionnelle sont les biens placés

sous le contrôle du redevable et que celui-ci utilise matériellement pour la réalisation des opérations qu'il effectue.

335. Régime légal applicable à compter des impositions de 2004 - Les décisions du Conseil d'État ont conduit le législateur à mettre en place, par l'article 59 de la loi de finances rectificative pour 2003, un régime particulier pour les biens mis à disposition à titre gratuit.

Ce régime, commenté par l'Administration dans une instruction du 6 décembre 2004 (BOI 6 E-11-04, prévoit que les biens utilisés par une personne qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire sont imposés au nom

de leur sous-locataire ou à défaut de leur locataire, ou à défaut de leur propriétaire dans le cas où ceux-ci sont passibles de la taxe professionnelle (CGI, art. 1469, 3° bis).

Ce régime s'applique à compter des impositions établies au titre de l'année 2004 et, sous réserve des décisions juridictionnelles passées en force de chose jugée et des règles de prescription, aux impositions établies au titre des années antérieures à 2004.

Pour un exposé détaillé, il convient de se reporter à la Revue D.O Actualité 44/2004, § 1 et suivants.

RÉGIME NOUVEAU

336. Le régime mis en place par l'article 1469, 3° du CGI allant au-delà des situations de sous-traitance, les articles 63 et 64 de la loi de finances rectificative pour 2005 prévoient respectivement :

– de réserver son application aux situations où le bien est confié en contrepartie de l'exécution d'un travail.

– d'instituer une exonération, sur délibération des collectivités territoriales, en faveur des outillages mis gratuitement à la disposition d'un sous-traitant industriel et imposés à son nom.

337. Entrée en vigueur - La limitation du champ d'application du régime des biens mis à disposition à titre gratuit s'applique à compter des impositions dues au titre de 2006.

Les propriétaires, locataires ou sous-locataires qui auraient été imposés à tort sur la valeur locative des biens mis gratuitement à la disposition de l'utilisateur mais non confiés en contrepartie de l'exécution d'un travail, devraient se voir accorder un dégrèvement sur réclamation. Pour être recevable, cette réclamation devra être présentée dans le délai prévu à l'article R.* 196-2 du LPF soit, pour les impositions de taxe professionnelle établies au titre de 2006, au plus tard le 31 décembre 2007,

Les utilisateurs qui n'auraient pas déclaré, au titre de l'année 2006, la valeur locative des biens dont ils ont eu la disposition à titre gratuit sans la contrepartie de l'exécution d'un travail, devront déposer une déclaration n° 1003 rectificative auprès du service des impôts dont relève l'établissement auquel les biens sont rattachés. La déclaration n° 1003 de 2007 pourrait être utilisée à cette fin.

En l'absence de disposition spécifique, l'exonération des outillages mis à disposition des sous-traitants industriels s'applique en principe à compter du lendemain de la publication de la loi au JO, soit à compter du 1^{er} janvier 2006. Toutefois, cette exonération étant subordonnée à une délibération des collectivités territoriales, elle ne pourra s'appliquer qu'à compter des impositions dues au titre de 2007, à condition qu'une délibération ait été prise avant le 1^{er} octobre 2006.

AMÉNAGEMENT DU RÉGIME DES BIENS MIS À DISPOSITION À TITRE GRATUIT

338. Afin de recentrer le régime des biens mis à disposition à titre gratuit sur les situations de sous-traitance, l'article 63 de la loi de finances rectificative pour 2005 limite l'imposition des biens mis à disposition à titre gratuit au nom de leur propriétaire (ou locataire ou sous-locataire) aux seuls cas où ces biens ont été confiés à une personne passible de la taxe professionnelle, en contrepartie de l'exécution d'un travail.

L'article 1469, 3° bis modifié du CGI prévoit désormais que « les biens mentionnés aux 2° et 3°, utilisés par une personne passible de la taxe professionnelle qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni

sous-locataire et confiés en contrepartie de l'exécution d'un travail par leur propriétaire, leur locataire ou leur sous-locataire sont imposés au nom de la personne qui les a confiés, dans le cas où elle est passible de la taxe professionnelle ».

► Champ d'application du nouveau régime

Personnes concernées

339. Les biens doivent être utilisés par une personne passible de la taxe professionnelle n'ayant pas la qualité de propriétaire, ni de locataire, ni de sous-locataire.

Notion d'utilisateur : L'utilisateur est, en principe, la personne bénéficiaire de la mise à disposition : détenant matériellement le bien, elle a vocation à s'en servir physiquement pour les besoins de son activité professionnelle et retirer tout profit de cette utilisation.

Pour l'application du régime actuel, l'Administration a néanmoins prévu l'hypothèse dans laquelle il n'y a pas confusion entre le détenteur matériel du bien et son véritable utilisateur (par exemple, distributeurs automatiques de boissons mis en dépôt auprès des entreprises).

L'article 1469, 3° bis du CGI ne s'appliquant désormais qu'aux biens remis en contrepartie de l'exécution d'un travail (V. n° 343), cette précision nous semble inutile car l'utilisateur doit nécessairement détenir matériellement le bien pour exécuter le travail.

Notion d'utilisateur « à titre gratuit » : Le dispositif concerne, comme actuellement, les biens utilisés par une personne qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire (c'est-à-dire en pratique en disposant « à titre gratuit ») au dernier jour de la période de référence retenue pour cet utilisateur, qu'ils fassent ou non, à cette date, l'objet d'une utilisation effective (CE, 18-2-2002, n° 220796).

La « mise à disposition gratuite » vise toutes les situations autres que celles régies par un contrat de propriété, un crédit-bail, un contrat de location ou de sous-location. Il peut ainsi s'agir d'un contrat tel que le dépôt, le prêt ou le commodat (prêt à usage), conclu à titre individuel et plus généralement, tout contrat en vertu duquel la mise à disposition du bien n'a pas pour contrepartie le versement d'un loyer ou d'une somme en tenant lieu. Il en va ainsi des biens remis dans le cadre d'un contrat de sous-traitance. À défaut d'acte juridique, la qualification de mise à disposition gratuite peut résulter des circonstances de fait susceptibles de caractériser l'absence de contrepartie financière à la remise du bien.

340. La nouvelle rédaction de l'article 1469, 3° bis du CGI prévoit également que l'utilisateur doit être passible de la taxe professionnelle. Cette condition avait déjà été posée par l'Administration dans son instruction du 6 décembre 2004 (BOI 6 E-11-04, § 3 ; V. D.O Actualité 44/2004, §§ 9 et 10) ; il s'agit donc ici d'une simple **légalisation de la doctrine administrative**.

On rappelle qu'être passible de la taxe professionnelle signifie être effectivement soumis à l'impôt (CE, 28-10-1987, n° 86630 ; CE, 16-9-1998, n° 174795).

N'est donc pas passible de la taxe professionnelle la personne qui bénéficie d'une exonération permanente ou temporaire ou qui est établie en dehors du territoire national.

Ainsi, les équipements et biens mobiliers utilisés par une association exerçant une activité non lucrative, un exploitant agricole bénéficiant d'une exonération permanente ou un établissement établi hors de

France, et dont ils ne sont ni propriétaires, ni locataires, ni sous-locataires ne seront pas taxés. Il en va de même dans le cas où l'utilisateur bénéficierait d'une exonération temporaire de taxe professionnelle : le propriétaire ne serait imposé sur la valeur locative des EBM qu'à l'issue de la période d'exonération dont bénéficie l'utilisateur auquel il les confie gratuitement.

341. Le propriétaire, le locataire ou le sous-locataire du bien doit, comme actuellement, être une personne passible de la taxe professionnelle. Cette condition s'apprécie de la même manière que chez l'utilisateur.

Biens concernés

342. Comme actuellement, sont concernés :

- les équipements et biens mobiliers (CGI, art. 1469, 2° et 3°)
- certains biens immobiliers.

Il s'agit des biens exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1382, 11°) mais évalués et imposés dans les mêmes conditions que les éléments mobiliers (CGI, art. 1469, 1°). Ce sont les outillages et autres installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels à l'exclusion :

- des installations destinées à abriter des personnes ou des biens ou à stocker des produits ainsi que des ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritables constructions tels que, notamment, les cheminées d'usine, les réfrigérants atmosphériques, les formes de radoub, les ouvrages servant de support aux moyens matériels d'exploitation ;
- des ouvrages d'art et des voies de communication.

Par conséquent, les biens entrant dans le champ d'application de la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties mis gratuitement à disposition ne sont pas visés par l'article 1469, 3° bis du CGI, à l'exception des biens et équipements spécialisés relevant de l'article 1382, 11° du CGI, et continuent donc à relever des dispositions de droit commun de l'article 1467.

343. L'article 1469, 3° bis du CGI n'est désormais applicable que dans les situations où un bien est confié en contrepartie de l'exécution d'un travail.

Cette précision vise à restreindre l'application du régime des biens mis à disposition à titre gratuit aux biens mis à disposition dans le cadre d'un contrat de sous-traitance.

Les biens mis à disposition **sans une telle contrepartie** (par exemple, les machines à bière pression mises à disposition par les brasseurs) sont imposés au nom de l'utilisateur, même s'ils sont nécessaires à son activité ou s'ils peuvent avoir un effet positif sur son activité. Ce sont donc les **dispositions générales de l'article 1467 du CGI** qui s'appliquent, telles qu'interprétées par la jurisprudence (V. n° 334). Il convient alors d'appliquer les **critères du contrôle et de l'utilisation matérielle**.

► Détermination du redevable de la taxe

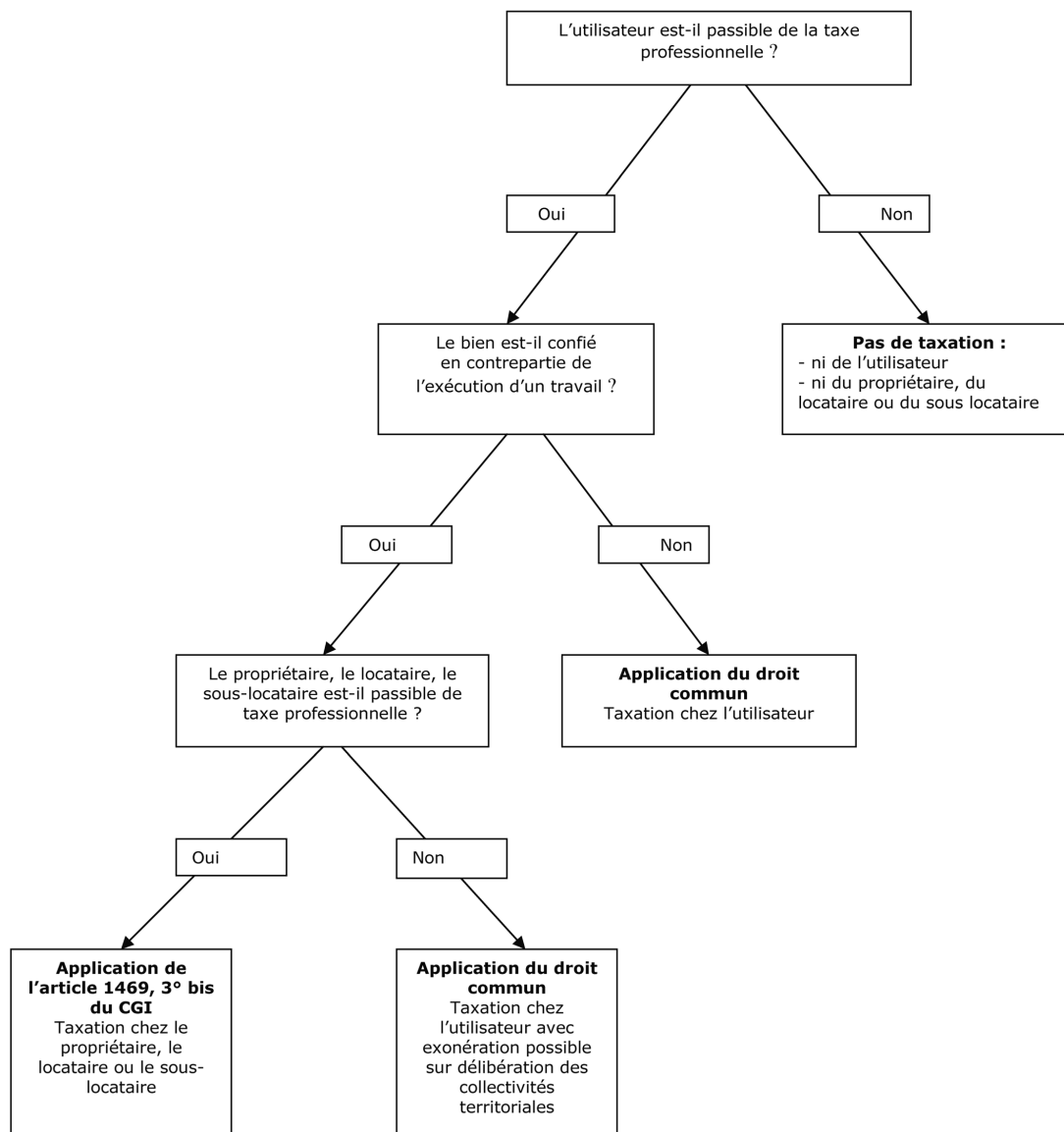
344. La détermination du redevable s'opère de la même manière qu'actuellement. Les commentaires figurant dans l'instruction du 6 décembre 2004 (BOI 6 E-11-04, § 12 et s. ; V. D.O Actualité 44/2004, § 15 et s.) sont donc toujours valables selon les différentes affectations des biens mis à disposition à titre gratuit entre le propriétaire, le locataire, le crédit-preneur, le sous-locataire et l'utilisateur :

- Propriétaire → Utilisateur ;
- Propriétaire → Locataire ou crédit-preneur → Utilisateur ;
- Propriétaire → Locataire ou crédit-preneur → Sous-locataire → Utilisateur ;
- Propriétaire → Locataire → Sous-locataire → Utilisateur = Propriétaire.

Les précisions apportées sur le cas de mises à disposition gratuite successives et du propriétaire, locataire ou sous-locataire partiellement imposable à la TP restent également valables, tout comme celles définissant l'établissement de rattachement des biens remis à titre gratuit.

345. Seule la précision relative au détenteur matériel du bien qui n'est pas le véritable utilisateur nous paraît caduque, compte tenu de la nouvelle exigence de l'exécution d'un travail (V. n° 339).

Schéma récapitulatif



EXONÉRATION DES OUTILLAGES MIS À DISPOSITION DES SOUS-TRAITANTS INDUSTRIELS

346. L'article 64 de la loi de finances rectificative pour 2005 prévoit que les **outillages imposables chez un sous-traitant industriel qui les utilise à titre gratuit** peuvent faire l'objet d'une **exonération sur délibération des collectivités territoriales** (CGI, art. 1469, 3° bis, dernier al. nouveau).

► Champ d'application

Entreprises concernées

347. Seuls sont visés par l'exonération les **sous-traitants qui exercent une activité industrielle**. Cette notion n'est pas définie par la loi.

348. Définition du sous-traitant - Au sens des dispositions de l'article 1469, 3° bis, le sous-traitant devrait être considéré comme celui à qui un bien est confié en contrepartie de l'exécution d'un travail.

349. Notion d'activité industrielle - L'Administration et le Conseil d'État ont défini dans un premier temps l'activité industrielle comme une activité qui concourt directement à la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués et dans lesquelles le rôle du matériel ou de l'outillage est prépondérant (Doc. adm. 6 E-1382, § 2, 1-9-1991 ; CE, 10-10-2001, n° 20245).

Cependant, le Conseil d'État, dans un arrêt du 27 juillet 2005 (CE, 27-7-2005, n° 261899) a jugé que revêtent un caractère industriel, au sens de l'article 1499 du CGI, les établissements dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques, non seulement lorsque cette activité consiste dans la fabrication ou la transformation de biens corporels mobiliers, mais aussi lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en oeuvre, fût-ce pour les besoins d'une autre activité, est prépondérant.

Compte tenu de cette divergence, il conviendra d'attendre les commentaires de l'Administration pour savoir quelle définition de l'activité industrielle il faut retenir.

Biens concernés

350. L'exonération est susceptible de s'appliquer :

► aux outillages ;

L'outillage industriel comprend les instruments (outils, machines, matrices, etc.) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel industriel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé (Doc. adm. 6 E-2211, § 1, 10-9-1996).

La notion d'outillage est également mentionnée à l'article 1382, 11° du CGI (V. étude F-52 150-2 et s.).

Selon nos informations, l'Administration devrait toutefois retenir une définition de l'outillage correspondant au champ d'application du premier alinéa de l'article 1469, 3° bis du CGI (V. n° 342).

► que le sous-traitant **utilise à titre gratuit**, c'est-à-dire ni comme propriétaire, ni comme locataire ou sous-locataire ;

Cette notion s'apprécie dans les mêmes conditions que celles définies au n° 339.

► et qui sont **compris dans sa base d'imposition**.

351. Compte tenu du champ d'application du régime des biens mis à disposition à titre gratuit (V. n° 339), l'exonération n'est donc susceptible de s'appliquer que dans la situation suivante :

– le sous-traitant est passible de la taxe professionnelle,

– le bien lui a été confié en contrepartie de l'exécution d'un travail ;

– le propriétaire, le locataire ou le sous-locataire n'est pas passible de la taxe professionnelle.

Le bénéfice de l'exonération permet de mettre sur un pied d'égalité l'ensemble des sous-traitants, peu important qu'ils utilisent un outillage appartenant à un donneur d'ordre français ou à un donneur d'ordre étranger. En effet, actuellement, si le donneur d'ordre est français, les sous-traitants ne paient pas la taxe professionnelle (application de l'article 1469, 3° bis du CGI), mais si le donneur d'ordre est étranger, et donc non passible de taxe professionnelle, ils paient la taxe professionnelle (non-application de l'article 1469, 3° bis du CGI). Cette situation se traduit par une perte de compétitivité des sous-traitants français auprès des donneurs d'ordre étrangers, compte tenu du poids de l'assiette de la taxe professionnelle résultant des biens mis à disposition dans certains secteurs.

► Nécessité d'une délibération

352. L'exonération ne peut être accordée que si une délibération a préalablement été prise par les **collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI)** dotés d'une fiscalité propre, pour la part qui leur revient.

On rappelle que les autorités compétentes pour prendre les délibérations sont :

– les conseils municipaux, pour les impositions de taxe professionnelle perçues au profit des communes et des EPCI non dotés d'une fiscalité propre dont elles sont membres ;

– les organes délibérants des EPCI dotés d'une fiscalité propre pour la part de taxe professionnelle qui leur revient ;

– les conseils généraux, pour les impositions perçues au profit des départements et, le cas échéant, des établissements visés aux articles 1607 bis à 1609 F du CGI ;

– les conseils régionaux, pour les impositions perçues au profit des régions.

353. Cette délibération, de **portée générale**, doit être prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis, alinéa 1^{er} du CGI : elle doit donc **intervenir avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicable dès l'année suivante**.

Les délibérations d'exonération demeurent valables tant qu'elles n'ont pas été rapportées dans les mêmes conditions.

► Portée de l'exonération

Impositions et biens visés

354. L'exonération est applicable seulement aux impositions de **taxe professionnelle**. Elle ne concerne pas la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie.

Elle ne s'applique qu'à la **part qui revient aux collectivités ayant pris une délibération**.

La délibération devant être de portée générale, l'exonération **ne peut être limitée à une catégorie de biens ou de redevables**. En outre, elle porte obligatoirement sur la **valeur locative totale** des immobilisations corporelles pour lesquelles les conditions requises sont remplies.

Articulation avec les dispositions existantes

355. En l'absence de disposition législative spécifique, l'articulation de la nouvelle exonération prévue à l'article 1469, 3° bis du CGI avec les autres exonérations, réductions et abattements devrait s'opérer dans les conditions exposées dans le tableau qui suit :

Ordre d'application de la mesure	Mesure applicable
1	Valeur locative plancher
2	Exonération des outillages mis gratuitement à la disposition des sous-traitants industriels
3	Réductions diverses : - aéroports, usines nucléaires, installations antipollution, - matériel agricole affecté à des travaux saisonniers, - établissements thermaux et assimilés, - entreprises de transports internationaux.
4	Abattement de 3 800 € ou abattement dégressif
5	Réduction de 50 % de la base des établissements nouvellement créés
7	Écrêtement des bases
8	Exonérations temporaires
9	Abattement général de 16 %
10	Abattement en Corse de 25 %

356. Lorsque la base d'imposition des sous-traitants est inférieure à la base de la cotisation minimum liée à la taxe

d'habitation, cette dernière base est retenue pour asseoir l'impôt (CGI, art. 1647 D). La comparaison s'effectue après prise en compte de l'exonération de l'article 1469, 3° bis du CGI.

Par ailleurs, la cotisation de taxe professionnelle retenue pour le calcul de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée est augmentée du montant de cotisation correspondant aux exonérations permanentes accordées à l'entreprise sur délibération des collectivités territoriales ou de leurs groupements (CGI, art. 1647 E, III). Par conséquent, les délibérations des collectivités territoriales n'emportent pas d'effet sur le montant du supplément d'imposition dû au titre de la cotisation minimale.

► Obligations déclaratives

357. Les sous-traitants industriels qui entendent bénéficier de l'exonération devront indiquer chaque année, au service des impôts dont relève chaque établissement, les biens éligibles à l'exonération, dans les délais fixés à l'article 1477 du CGI, c'est-à-dire :

– avant le 1^{er} mai, en même temps que la déclaration n° 1003 s'ils sont assujettis au dépôt d'une déclaration ;

– ou, en cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant, avant le 1^{er} janvier de l'année suivante en même temps que la déclaration provisoire n° 1003 P.

À défaut de souscription d'une telle déclaration, l'exonération ne sera pas accordée au titre de l'année considérée. ■

TAXE PROFESSIONNELLE

Dégrèvements

Étude F-58 600

Renforcement du dégrèvement « transport » (Art. 6)

À compter des impositions dues au titre de 2005, le montant du dégrèvement « transport » est très sensiblement rehaussé.

L'importance de l'augmentation varie :

- pour les camions de plus de 16 tonnes et les autocars, en fonction du respect ou non par ces derniers des normes anti-pollution Euro II,

- pour les bateaux, en fonction de leur capacité ou de leur puissance.

Seul le dégrèvement applicable aux véhicules routiers dont le PTAC ou le PTR est compris entre 7,5 et 16 tonnes n'est pas rehaussé.

RÉGIME ACTUEL

358. L'article 1647 C du CGI prévoit un dégrèvement spécifique, dénommé « dégrèvement transport », en faveur des entreprises (qu'il s'agisse ou non d'entreprises de transports) qui disposent de certains véhicules pour les besoins de leur activité professionnelle. L'article 29 de la loi de finances pour 2005 (L. fin. 2005, n° 2004-1484, 30-12-2004 ; V. D.O Actualité 46/2004, §§ 550 et s.) a étendu, à compter de l'imposition au titre de 2004, la portée de ce dégrèvement (extension des véhicules éligibles, augmentation du montant du dégrèvement). Dans une instruction du 1^{er} avril 2005 (BOI 6 E-4-05 ; V. D.O Actualité 16/2005, § 95 et s.), l'Administration a précisé la portée de ces aménagements.

359. Nature des véhicules et bateaux éligibles - Sont éligibles au dégrèvement « transport » les véhicules suivants :

► les véhicules routiers destinés au transport des marchandises, à savoir :

– les véhicules routiers à moteur dont le poids total autorisé en charge (PTAC) est égal ou supérieur à 7,5 tonnes (mention « CAM » sur la carte grise) ;

– les véhicules tracteurs routiers dont le poids total roulant (PTR) est égal ou supérieur à 7,5 tonnes ;

Ce type de véhicules correspond aux ensembles composés d'un tracteur et d'une semi-remorque (mention « TRR » sur la carte grise).

Loi de finances rectificative pour 2005

Les remorques ou semi-remorques sont pour leur part exclues du dégrèvement.

► les autocars dont le nombre de places assises est égal ou supérieur à 40 places indépendamment de leur poids ;

Cette catégorie de véhicules regroupe les autocars de tourisme et de transport collectif inter-urbain (mention « CAR » sur la carte grise).

Sont exclus les autobus (mention « BUS » sur la carte grise) qui comprennent des places destinées à des voyageurs debout.

► les bateaux affectés à la navigation intérieure pour le transport :

– de marchandises ;

Les bateaux éligibles sont :

– les bateaux motorisés porteurs (automoteurs, péniches, chalands) ou non porteurs (pousseurs, remorqueurs) ;

– les barges qui ne sont pas motorisées mais qui sont propulsées par des bateaux pousseurs ou remorqueurs.

Ainsi, lorsqu'un convoi est constitué d'un pousseur ou d'une ou de plusieurs barges, chacun des éléments constituant le convoi peut ouvrir droit au dégrèvement.

– de passagers.

Sont éligibles les bateaux de transport de passagers motorisés que l'objet du transport soit le déplacement des passagers d'un point à un autre (bac, navette, « batobus ») ou que le transport ait une finalité essentiellement touristique (« bateau-mouche », bateau de croisière).

Sont exclus les bateaux affectés à des activités sportives, de loisirs ou de plaisance qu'ils soient motorisés (location de bateaux de

plaisance) ou non (exemple : pédalos, kayaks, bateaux pneumatiques, voiliers, etc.). Il en est de même des bateaux affectés aux activités de pêche. Sont également exclus les bateaux affectés à la réalisation de travaux publics (dragage, entretien, etc.).

360. Montant du dégrèvement - Pour chaque véhicule ou bateau, le montant du dégrèvement (fixé antérieurement à 122 € par véhicule) a été rehaussé par l'article 39 de la loi de finances pour 2005 :

– à 244 € pour la cotisation de taxe professionnelle due au titre de 2004 ;

– à 366 € à compter des impositions dues au titre de 2005.

Le montant du dégrèvement est égal au produit de cette somme par le nombre de véhicules ou bateaux. Le dégrèvement s'applique sur la cotisation de taxe professionnelle de l'établissement auquel les véhicules ou bateaux sont rattachés y compris lorsque celle-ci est constituée par la cotisation minimum prévue à l'article 1647 D du CGI. Il ne peut pas excéder le montant de la cotisation de taxe professionnelle.

Néanmoins, lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs établissements, elle peut demander lorsque, dans un établissement, le montant du dégrèvement dépasse le montant de la cotisation de taxe professionnelle le report de cet excédent sur les cotisations de taxe professionnelle des autres établissements.

Par ailleurs, afin que toutes les entreprises puissent bénéficier du dégrèvement même si elles bénéficient du dégrèvement en fonction de la valeur ajoutée, la cotisation de référence servant au calcul du dégrèvement n'est pas diminuée du montant du dégrèvement, cette solution ne pouvant néanmoins conduire à ce que le montant des dégrèvements excède le montant de la taxe professionnelle due.

RÉGIME NOUVEAU

361. Le présent article rehausse le montant du dégrèvement applicable aux véhicules et bateaux éligibles.

Ce relèvement du montant du dégrèvement transport avait été annoncé avec les mesures visant à compenser la hausse des produits pétroliers le 22 septembre 2005 (V. D.O Actualité 34/2005, § 4).

362. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter des impositions dues au titre de 2005.

Rehaussement du dégrèvement

363. Nouveaux montants - Le montant du dégrèvement est rehaussé :

– pour les camions de plus de 16 tonnes et les autocars, en fonction du respect ou non par ces derniers de certaines normes anti-pollution ;

– pour les bateaux, en fonction de leur capacité ou de leur puissance.

Seul le dégrèvement applicable aux véhicules routiers dont le PTAC ou le PTR est compris entre 7,5 et 16 tonnes n'est pas rehaussé.

Le tableau ci-dessous récapitule l'évolution du montant du dégrèvement.

Véhicules et bateaux éligibles	Impositions dues au titre de 2003 et des années antérieures	Imposition due au titre de 2004	Impositions dues au titre de 2005 et des années ultérieures
Véhicules routiers dont le PTAC ou le PTR est compris entre 7,5 t et 16 t	0 €	244 €	366 €
Véhicules routiers dont le PTAC ou le PTR est supérieur à 16 t / Autocars de plus de 40 places :			
- satisfaisant aux normes Euro II et normes supérieures	122 €	244 €	1 000 €
- ne satisfaisant pas aux normes Euro II	122 €	244 €	700 €
Bateaux pousseurs et remorqueurs :			
- d'une puissance inférieure à 300 kilowatts	0 €	244 €	700 €
- d'une puissance supérieure ou égale à 300 kilowatts	0 €	244 €	2 € par kilowatt

Loi de finances rectificative pour 2005

Véhicules et bateaux éligibles	Impositions dues au titre de 2003 et des années antérieures	Imposition due au titre de 2004	Impositions dues au titre de 2005 et des années ultérieures
Autres bateaux :			
- port en lourd inférieur à 400 tonnes	0 €	244 €	700 €
- port en lourd supérieur ou égal à 400 tonnes	0 €	244 €	2 € par tonne

364. Précisions - S'agissant des véhicules routiers dont le PTAC ou le PTR est supérieur à 16 tonnes et des autocars, le bénéfice du dégrèvement d'un montant de 1 000 € est subordonné au respect, au minimum, des normes environnementales communautaires Euro II.

Ces normes étaient les normes requises pour toutes les réceptions communautaires à compter du 1^{er} octobre 1995. La réception communautaire, définie par l'article R. 321-6 du Code de la route, est destinée à constater qu'un type de véhicule, de système ou d'équipement satisfait aux prescriptions techniques exigées pour sa mise en circulation.

Les normes d'émission de gaz polluants correspondant à la norme Euro II sont les suivantes :

Oxydes d'azote (Nox) : 7 g/kWh ;
Monoxyde de carbone (CO) : 4 g/kWh ;
Hydrocarbures (HC) : 1,1 g/kWh ;
Particules : 0,15 g/kWh.

En pratique, tous les véhicules qui ont donné lieu à une première immatriculation (date figurant sur la carte grise du véhicule) après le 1^{er} octobre 1996 sont réputés satisfaire à ces normes.

Les véhicules dont la première immatriculation est antérieure à cette date peuvent également satisfaire à la norme Euro II et ouvrir droit au dégrèvement majoré. Dans cette hypothèse, il conviendra de se reporter à la notice technique du véhicule ou de se rapprocher du constructeur.

Bien entendu, dès lors que les normes ultérieures (Euro III, Euro IV et V) sont satisfaites par le véhicule, le montant majoré du dégrèvement est acquis puisque ces normes sont plus sévères.

365. Le dégrèvement applicable aux pousseurs et aux remorqueurs est fonction de leur puissance, selon qu'elle est inférieure (700 €) ou supérieure ou égale à 300 kilowatts (2 € par kilowatts).

Il apparaît ainsi que le montant du dégrèvement serait moins élevé pour les pousseurs et remorqueurs dont la puissance est comprise entre 300 et 350 kilowatts (dégrèvement compris entre 600 et 700 €) que pour ceux dont la puissance est inférieure à 300 kilowatts, pour lesquels le montant est de 700 €. Il appartiendra à l'Administration de préciser si elle entend corriger cette anomalie.

Modalités de mise en œuvre du rehaussement du dégrèvement

366. Imposition au titre de 2005 - Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter des impositions dues au titre

de 2005. Le présent article prévoit expressément que les entreprises peuvent demander à leur trésorerie une réduction du solde de taxe professionnelle dû au titre cette année.

La possibilité pour les redevables concernés d'imputer directement le montant supplémentaire du dégrèvement transport sur le solde de la taxe professionnelle a été annoncée dans le Dossier D.O 12/2005, § 259.

Dans tous les cas, une réclamation auprès du service des impôts des entreprises compétent doit être déposée, au plus tard le 31 décembre 2006.

Cette réclamation devra préciser :

- le nombre total de véhicules et/ou de bateaux éligibles dont elles ont disposé dans chaque établissement au terme de la période de référence retenue pour l'imposition 2005 ;
- leur répartition par catégorie ;
- pour les véhicules routiers et les autocars, la date de leur première mise en circulation, et, si celle-ci est antérieure au 1^{er} octobre 2006, tout document justifiant du respect des normes Euro II.

367. Imposition au titre de 2006 - Les entreprises devront indiquer sur les déclarations n° 1003 souscrites en mai 2006 le nombre de véhicules et/ou de bateaux, répartis par catégorie, ouvrant droit au dégrèvement au titre de 2006.

S'agissant des redevables non astreints au dépôt d'une déclaration n° 1003, ces informations seront à transmettre, sur papier libre, dans les mêmes délais, au service de gestion de la taxe professionnelle.

Les entreprises qui déclareront pour la première fois des véhicules ou bateaux éligibles seront invitées à joindre :

- s'agissant des véhicules, la carte grise, et pour ceux dont la date de première mise en circulation est antérieure au 1^{er} octobre 2006, tout document justifiant du respect des normes Euro II ;
- s'agissant des bateaux, le certificat d'immatriculation ou le titre de navigation.

Lorsque le redevable de la taxe professionnelle n'est pas visé par ces documents, une copie du contrat de location ou de crédit-bail pourra être demandée par le service des impôts. ■

TAXE PROFESSIONNELLE

Dégrèvements

Étude F-58 600-48

Renforcement temporaire du dégrèvement en faveur des entreprises de transport sanitaire (Art. 78)

Le taux du dégrèvement en faveur des entreprises de transport sanitaire est porté à 75 % pour les impositions dues au titre de 2005 et 2006.

RÉGIME ACTUEL

368. L'article 1647 C bis du CGI prévoit un dégrèvement de taxe professionnelle de 50 % pour les entreprises qui exercent l'activité de transport sanitaire terrestre dans les conditions prévues aux articles L. 6312-1 et suivants du Code de la santé publique.

Ce dégrèvement est accordé d'office, sans intervention du redevable, sous réserve que ce dernier se soit acquitté des obligations déclaratives lui incombant. Il s'applique à la cotisation de taxe professionnelle afférente à l'activité de transport sanitaire terrestre (cette activité doit donc être exercée au cours de la période de référence retenue pour le calcul des bases d'imposition).

Le dégrèvement, égal à 50 % de la cotisation, s'applique à l'ensemble de cette cotisation y compris aux frais d'assiette et de dégrèvement perçus au profit de l'État (CGI, art. 1641) et à la cotisation de péréquation prévue à l'article 1648 D du même code.

369. Pour bénéficier du dégrèvement, les entreprises concernées doivent adresser au service des impôts dont dépend chacun de leurs établissements une copie de la décision d'agrément qui leur a été remise par la préfecture les autorisant à pratiquer l'activité de transport sanitaire terrestre.

Les entreprises qui envoient ce document dans le délai prescrit ne sont pas tenues de le retourner chaque année pour bénéficier du dégrèvement au titre des années suivantes.

Les entreprises qui ne sont pas tenues au dépôt d'une déclaration annuelle de taxe professionnelle doivent souscrire, pour chaque établissement concerné, l'imprimé n° 1647 C bis avant le 1^{er} mai de chaque année.

RÉGIME NOUVEAU

370. Le présent article porte le taux du dégrèvement à 75 % pour les impositions dues au titre de 2005 et 2006. À compter de 2007, sauf nouvelle modification législative, le taux reviendra à son niveau initial, soit 50 %.

Cette mesure de faveur a pour but de compenser la hausse des prix du carburant.

Les autres dispositions relatives à ce dégrèvement demeurent inchangées.

371. Les impositions dues au titre de 2005 ayant déjà été émises, les redevables devraient bénéficier d'un dégrèvement d'office.

372. On rappelle que lorsqu'une entreprise peut également bénéficier d'autres mesures d'allègement de ses cotisations, en particulier, du **plafonnement en fonction de la valeur ajoutée** (CGI, art. 1647 B sexies) ou du **dégrèvement pour réduction d'activité** (CGI, art. 1647 bis), le dégrèvement de 50 % s'applique préalablement à ces dispositions (BOI 6 E-1-01, § 9, 31-1-2001). Pour les dégrèvements demandés au titre de 2005 et 2006 en application de ces dispositions, il conviendra donc de **tenir compte du supplément de dégrèvement** prévu par le présent article. ■

TAXE PROFESSIONNELLE

Dégrèvements

Étude F-58 650

Mise en conformité du dégrèvement en faveur des armateurs avec le droit communautaire (Art. 47, II et III)

Le dégrèvement en faveur des armateurs est mis en conformité avec les nouvelles orientations communautaires. Les modalités de calcul du dégrèvement sont inchangées. Toutefois, les conditions que doivent remplir les entreprises éligibles, et notamment les navires éligibles sont désormais beaucoup plus strictes.

Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter des impositions de taxe professionnelle établies au titre :

- de 2006, pour les entreprises créées ou reprises en 2005,
- de 2007 pour les autres entreprises.

RÉGIME ACTUEL

373. L'article 1647 C ter du CGI prévoit un dégrèvement de taxe professionnelle en faveur des entreprises d'armement au commerce.

Ce dégrèvement, introduit par l'article 25 de la loi de finances pour 2003, se substitue à l'ancien mécanisme budgétaire de remboursement de la taxe professionnelle due au titre des navires (dite « part maritime »).

374. Entreprises éligibles - Seules les entreprises d'armement au commerce soumises à la taxe professionnelle entrent dans le champ d'application de la mesure de dégrèvement.

Les entreprises d'armement au commerce s'entendent des entreprises telles que définies par la loi n° 69-8 du 3 janvier 1969 et exploitant tout navire au sens de la loi n° 66-420 du 18 juin 1966. Aux termes des articles 1 et 2 de la loi du 3 janvier 1969, l'armateur est celui qui exploite le navire en son nom, qu'il en soit ou non propriétaire. Le propriétaire ou les propriétaires du navire sont présumés en être l'armateur. En cas d'affrètement, l'affrèteur devient armateur du navire, si le contrat d'affrètement le prévoit et a été régulièrement publié.

375. Cotisation retenue pour le calcul du dégrèvement

- La cotisation retenue pour le calcul du dégrèvement correspond à l'ensemble des sommes mises à la charge de l'entreprise figurant sur les avis d'imposition.

Il s'agit donc :

- d'une part, de la cotisation de taxe professionnelle proprement dite augmentée, s'il y a lieu, de la taxe spéciale d'équipement et de la cotisation de péréquation puis des frais de gestion de la fiscalité locale ;
- d'autre part, de la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie augmentée des frais de gestion y afférents.

Les pénalités d'assiette éventuellement établies à l'occasion d'un rôle supplémentaire n'entrent pas en compte dans le calcul du dégrèvement.

Le dégrèvement ne s'applique pas non plus au supplément de cotisation éventuellement dû par les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 €, en vertu de l'article 1647 E du CGI. Toutefois, la cotisation de référence retenue pour la détermination de la cotisation minimale ne tient pas compte du dégrèvement de la « part maritime », que celui-ci soit accordé d'office ou à la suite d'une réclamation.

376. Calcul du dégrèvement - Le dégrèvement est égal à la cotisation de taxe professionnelle telle que définie ci-dessus multipliée par le rapport existant entre, d'une part, la valeur locative des navires de commerce et de leurs équipements embarqués et, d'autre part, les bases brutes totales retenues pour l'imposition.

Les bases brutes s'entendent des bases avant abattement général de 16 %. Les deux termes du rapport précité doivent donc s'entendre après application, notamment :

- des réductions de base au titre de l'article 310 HH de l'annexe II au CGI, pris en application de l'article 1471 du même code. Le dégrèvement doit en effet être calculé à partir des bases situées sur le territoire national et du matériel de transport correspondant aux opérations effectuées sur le territoire national dans les modalités prévues à l'article 310 HH, 2° précité ;
- de l'abattement fixe (CGI, art. 1469, 4°) et de l'abattement dégressif (CGI, art. 1469 B) sur les équipements et biens mobiliers ;
- de la réduction pour création d'établissement (CGI, art. 1478, II, al. 3) ;
- des réductions de base appliquées au profit des artisans, des patrons bateliers, etc. (CGI, art. 1468) ;
- des écètements de base (CGI, art. 1472 A).

377. Articulation avec les autres dégrèvements - Afin de faire bénéficier immédiatement l'entreprise de l'avantage résultant du dégrèvement dès la sortie des rôles, celui-ci est directement imputé sur la cotisation figurant sur l'avis d'imposition.

La cotisation précédemment définie est diminuée de l'ensemble des autres réductions et autres dégrèvements dont elle peut faire l'objet, à l'exception toutefois du dégrèvement « transport » (CGI, art. 1647 C) qui est opéré, le cas échéant, après le présent dégrèvement.

Par dégrèvements dont la cotisation peut faire l'objet, il faut entendre les dégrèvements s'appliquant sur demande effectuée dans la déclaration n° 1003 ou 1003 P.

378. Lorsqu'une entreprise peut également bénéficier d'autres dégrèvements s'appliquant dans le cadre d'une réclamation contentieuse, tels que le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (CGI, art. 1647 B sexies) ou le dégrèvement pour réduction d'activité (CGI, art. 1647 bis), le présent dégrèvement s'applique, en principe, préalablement à ces dispositions.

Toutefois, afin que le présent dégrèvement soit aussi favorable que le mécanisme de remboursement auquel il se substitue, il est admis que le dégrèvement au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée et de la réduction d'activité soit imputé après le présent dégrèvement.

Par ailleurs, il est rappelé que le dégrèvement n'est pas cumulable avec le dégrèvement pour investissement nouveau puisque ce dispositif a pour objet d'extourner des bases d'imposition les investissements.

379. La combinaison du présent dégrèvement avec le dégrèvement résultant du plafonnement des cotisations en fonction de la valeur ajoutée s'opère de la manière suivante :

► si le présent dégrèvement est demandé après l'obtention d'un dégrèvement au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (PVA), il convient de le calculer sur la base de la cotisation nette du dégrèvement en fonction de la valeur ajoutée ;

► si le présent dégrèvement a été obtenu avant le dépôt de la demande de plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, il convient de :

– retenir la cotisation de taxe professionnelle abstraction faite du présent dégrèvement ;

– déterminer le montant du dégrèvement « PVA » sur la base de cette cotisation ;

– calculer ensuite le présent dégrèvement sur la base de la cotisation ainsi diminuée ;

– si la somme des deux dégrèvements est supérieure au présent dégrèvement déjà accordé, effectuer un dégrèvement à hauteur du solde.

380. Obligations déclaratives - Le dégrèvement est accordé, sur demande jointe à la déclaration de taxe professionnelle n° 1003, souscrite avant le 1^{er} mai de l'année précédant celle de l'imposition, conformément aux dispositions de l'article 1477 du CGI. À défaut, le dégrèvement pourra toutefois être accordé sur réclamation dans les conditions de droit commun.

En cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant, la demande de dégrèvement devra être jointe à la déclaration provisoire de taxe professionnelle n° 1003 P, souscrite avant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la création ou du changement.

Dans tous les cas, la réclamation ou la demande doit être déposée auprès du service des impôts dont relèvent le ou les établissements auxquels les navires sont rattachés.

RÉGIME NOUVEAU

381. Le présent article a pour objet de mettre en conformité le dégrèvement avec les nouvelles orientations communautaires qui ont fait l'objet d'une communication de la Commission en date du 17 janvier 2004.

Ces nouvelles orientations ont pour objet d'inciter les entreprises à accroître le nombre de navires sous pavillon communautaire. Dans cette optique, on rappelle que le régime de taxation au tonnage en matière d'impôt sur les sociétés a également été modifié par le I du présent article (V. D.O Actualité 2/2006, § 590 et s.).

Les modalités de calcul du dégrèvement sont inchangées. Seul le champ d'application est impacté : les conditions que doivent remplir les entreprises éligibles, et surtout les navires éligibles sont beaucoup plus strictes.

382. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter des impositions de taxe professionnelle établies au titre :

– de 2006, pour les entreprises créées ou reprises en 2005,

– de 2007 pour les autres entreprises.

► Entreprises éligibles

383. Les entreprises éligibles restent les entreprises d'armement au commerce définies par la loi n° 69-8 du 3 janvier 1969 relative à l'armement et aux ventes maritimes.

Il est néanmoins désormais précisé que ces entreprises doivent être soumises à l'impôt sur les bénéficiaires.

Cette condition est remplie que l'entreprise soit personnellement soumise à l'impôt sur les sociétés, qu'elle soit soumise à l'impôt sur le revenu ou qu'elle soit soumise au régime des sociétés de personnes.

Ces conditions s'apprécient au cours de la période de référence retenue pour l'imposition à la taxe professionnelle soit l'année N-2 dans la généralité des cas ou l'année N-1 en cas de création d'entreprise.

Par ailleurs, les entreprises éligibles qui réalisent d'autres activités que les activités de transport en mer doivent distinguer leurs activités dans leur comptabilité.

► Navires éligibles

384. Pour être éligibles, les navires doivent remplir les conditions suivantes, appréciées au cours de la période de référence.

385. Conditions générales - Pour être éligibles et sous réserve des exigences tenant à la nationalité du pavillon développées ci-après (V. n° 387), les navires doivent :

► être inscrits comme navires de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère ;

► être gérés, au sens de la loi n° 66-420 du 18 juin 1966 sur les contrats d'affrètement et de transport maritime, stratégiquement et commercialement à partir de la Communauté européenne (et donc pas uniquement depuis la France) ;

La gestion stratégique des navires s'apprécie à partir d'éléments tels que le lieu d'implantation du siège (équipe de direction), le lieu de prise de décisions opérationnelles en matière d'investissements, de conclusion des contrats importants ou d'alliances stratégiques, le lieu de cotation, etc.

La gestion commerciale des navires est appréciée en fonction d'éléments tels que le lieu d'élaboration des plans de navigation, de gestion de l'avitaillement des navires, de prises de commande, de gestion du personnel, de gestion technique des navires (décisions relatives à l'entretien, la réparation, etc.), d'implantation des établissements, etc.

► être dotés d'un équipage permanent composé de professionnels ;

► être exploités dans un but lucratif ;

Cette condition, a priori satisfaite dès lors que l'activité est passible de la taxe professionnelle, exclut du dégrèvement les navires de grande plaisance qui seraient utilisés une partie de l'année à des fins privées par leur propriétaire.

► satisfaire à l'ensemble des normes internationales et communautaires relatives à la sûreté, à la sécurité, à l'environnement et aux conditions de travail à bord.

386. Nature de l'activité exercée - Les navires doivent être affectés :

► au transport maritime de marchandises ou de passagers ;

Les navires sont éligibles au dégrèvement en totalité, même si une partie de l'activité n'est pas une activité de transport (exemple : navire de transport de personnes réalisant des activités accessoires comme la restauration et la vente au détail).

► à des opérations de transport en relation avec d'autres activités nécessairement fournies en mer, notamment le

remorquage en haute mer, le sauvetage ou d'autres activités d'assistance maritime ;

Ces navires ne sont éligibles au dégrèvement :

– que s'ils sont utilisés pour 50 % au moins de leur temps pour des opérations de transport en mer et s'ils sont immatriculés au sein de la Communauté européenne ;

– qu'à hauteur de leur temps d'utilisation à l'activité de transport en mer.

Sont notamment visés par une prise en compte partielle en fonction du temps d'utilisation à l'activité de transport les navires exerçant des activités de remorquage en haute mer, les câbliers, les navires de recherche océanographique ou sismique ou les navires affectés à la maintenance des plates-formes pétrolières.

Par exception, les navires affectés aux activités de sauvetage et d'assistance maritime devraient pour leur part être éligibles en totalité au dégrèvement.

387. Nationalité du pavillon - Les entreprises qui disposent de navires qui ne battent pas pavillon communautaire ne peuvent bénéficier du dégrèvement au titre de ces

navires que si ces derniers **représentent moins de 40 % du tonnage global** des navires dont dispose l'entreprise.

Le tonnage n'est retenu qu'au prorata du temps de transport en mer pour les navires qui ne sont pas éligibles en totalité au dégrèvement.

388. Néanmoins, les navires qui ne battent pas pavillon communautaire ne sont effectivement exclus du dégrèvement que si les **trois conditions suivantes sont remplies** :

► leur tonnage a conduit à **réduire la proportion des navires sous pavillon communautaire** ouvrant droit au dégrèvement à la date du 17 janvier 2004 ou à la date de la création de l'entreprise sollicitant le dégrèvement si elle est postérieure ;

Cette condition doit permettre de ne pas donner une portée rétroactive aux nouvelles conditions tenant à l'immatriculation des navires lorsque la proportion de navires sous pavillon non communautaire était supérieure à 40 % au 17 janvier 2004.

Exemple :

Proportion de navires non communautaires au 17 janvier 2004	Proportion de navires non communautaires au cours de la période de référence	Conséquences
60 %	55 %	Tous les navires sous pavillon non communautaire sont éligibles, la condition n'étant pas remplie.
60 %	65 %	Les navires correspondant aux 5% d'augmentation du tonnage ne sont pas éligibles si la condition 2 est remplie (ainsi que la condition 3 le cas échéant)
35 %	45 %	Aucun navire sous pavillon non communautaire n'est éligible si la condition 2 est remplie (ainsi que la condition 3 le cas échéant).

► la proportion de tonnage sous pavillon communautaire ouvrant droit au dégrèvement a **diminué en moyenne au cours des trois années précédentes** par rapport à son montant constaté au 17 janvier 2004 ou à la date de la création de l'entreprise si elle est postérieure ;

Il appartiendra à l'Administration de préciser si les trois années au titre desquelles s'apprécie la proportion moyenne est l'année de référence et les deux années précédentes.

Dans cette hypothèse, pour une imposition due au titre de 2008, il serait effectué une comparaison entre la proportion moyenne au 31 décembre 2004, 2005 et 2006 et la proportion au 17 janvier 2004.

Exemple : Le tonnage communautaire est de 35 % au 17 janvier 2004.

Fin 2004, il est de 35 %, fin 2005 de 32 % et fin 2006 de 33 %. La moyenne sur trois ans est donc de 33,3 % et est donc inférieure au tonnage communautaire au 17 janvier 2004. La condition est remplie et peut conduire à l'exclusion des navires « non communautaires » si la première condition est également remplie.

► si la **société est membre d'un groupe fiscal**, une troisième condition doit être remplie : les navires ne seront exclus du dégrèvement que si la **première condition est satisfaite au niveau du groupe**. ■

MESURES DIVERSES

Études F-51 100-73, F-52 150-37, F-54 100, F-54 200-48

Mesures diverses en matière d'impôts locaux (Art. 66, 67 et 76)

Diverses mesures figurent dans la loi de finances rectificative pour 2005 en matière d'impôts locaux, qui concernent :

- les établissements publics exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation,
- la taxe spéciale d'équipement perçue par l'établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte d'Azur,
- les éoliennes terrestres et marines.

389. Établissements publics exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation (Art. 67) - Le champ d'application des exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation prévues aux articles 1382, 1° (taxe foncière) et 1408, II, 1° (taxe d'habitation) du CGI est étendu aux établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale, c'est-à-dire au Centre national de la fonction publique territoriale et aux centres de gestion de la même fonction publique.

Cette mesure est applicable à compter des impositions établies au titre de 2006.

390. Taxe spéciale d'équipement perçue par l'établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte d'Azur (Art. 66) - Le plafond du produit global de la taxe spéciale d'équipement que perçoit, en application de l'article 1609 F du CGI, l'établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte-d'Azur est porté de 17 à 34 millions d'euros, pour les impositions établies au titre de 2006 et des années suivantes.

391. Régime de taxe professionnelle des éoliennes terrestres (Art. 76, III et IV) - Lorsqu'un établissement public de coopération intercommunale (EPCI) décide, conformément à l'article 1609 quinquies C, II du CGI, de se substituer à ses communes membres pour la perception de la taxe professionnelle acquittée par les entreprises dans une zone d'activités économiques, il peut désormais choisir :

- d'appliquer un **taux unique** aux entreprises de la zone et aux installations éoliennes ;
- ou de fixer deux **taux distincts**, l'un pour les entreprises implantées dans la zone et l'autre pour les installations éoliennes.

Dans ce cas, lorsque l'éolienne est implantée dans une zone d'activités économiques, les conditions de population définies pour

l'instauration d'une taxe professionnelle de zone d'activités économiques sont applicables.

En outre, un certain nombre de dispositions relatives à la perception par un EPCI de la taxe professionnelle dans les zones d'activités économiques sont modifiées afin de prendre en compte la taxe professionnelle perçue au titre des éoliennes terrestres, lorsque l'EPCI a fait le choix d'appliquer deux taux distincts.

Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions établies au titre de 2006.

392. Institution d'une taxe sur les éoliennes marines (Art. 76, I, B et C, IV) - Une nouvelle taxe annuelle, spécifique aux éoliennes marines, est créée (CGI, art. 1519 B nouveau). Elle est instituée au profit des communes, sur les installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent situées dans les eaux intérieures ou la mer territoriale.

Elle est due par l'exploitant des installations et assise sur le nombre de mégawatts installés dans chaque unité de production d'électricité, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle n'est pas due l'année de la mise en service de l'unité.

Le tarif annuel de la taxe est fixé à 12 000 € par mégawatt installé. Ce montant évolue chaque année comme l'indice de valeur du produit intérieur brut total, tel qu'il est estimé dans la projection économique présentée en annexe au projet de loi de finances pour l'année.

Les éléments imposables doivent être déclarés avant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties.

Les conditions d'application de la taxe, notamment les obligations déclaratives, seront fixées par décret en Conseil d'État.

La taxe est applicable à compter des impositions établies au titre de 2007. ■

CONTRÔLE FISCAL

Droit de communication

Études F-20 550-36 et s., F-38 460, F-52 250-71 et F-81 700

Aménagement du droit de communication (Art. 98)

Le présent article étend le champ du droit de communication de la DGI :

- en instituant un droit de communication auprès de l'ensemble des sociétés civiles ;
- en permettant la transmission spontanée d'informations relatives aux organismes de logement social.

Par ailleurs, le droit de communication au profit de la DGCCRF et de la DGDDI est renforcé, notamment par la possibilité d'échange spontané de renseignements et de documents entre ces deux administrations.

L'ensemble de ces dispositions sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

393. Le droit de communication est le droit reconnu à l'Administration de prendre connaissance, et au besoin copie, de documents ou renseignements détenus par des tiers ou par le contribuable lui-même, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts (LPF, art. L. 81).

L'étendue du droit de communication est définie par les articles L. 82 A et suivants du LPF, qui déterminent de façon limitative les documents sur lesquels ce droit peut s'exercer et les personnes qui y sont soumises. Il s'agit principalement des entreprises, des administrations publiques et organismes assimilées, des organismes de sécurité sociale et des autorités judiciaires (V. étude F-81 700-5 et s.).

394. Le droit de communication s'exerce en principe à l'initiative de l'Administration, sur demande adressée aux personnes concernées.

Dans certains cas cependant, il est prévu une transmission spontanée d'informations, obligatoire ou facultative.

Toutes ces dispositions constituent une dérogation légale à l'obligation au secret professionnel auquel sont notamment tenus les agents des administrations publiques et organismes assimilés.

395. Droit de communication auprès des sociétés civiles - Il n'existe aucune disposition spécifique concernant les sociétés civiles. Le droit de communication peut néanmoins être exercé auprès de certaines d'entre elles, sur le fondement de l'article L. 85 du LPF, selon lequel les contribuables ayant la qualité de commerçant doivent communiquer à l'Administration, sur sa demande, les documents comptables dont la tenue est rendue obligatoire par le Code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses.

396. Peuvent ainsi être soumises au droit de communication les sociétés civiles qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés (IS), en raison soit de leur forme, soit de leur objet réel, soit de leur option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (V. étude F-20 140), ou qui sont susceptibles d'être soumises aux taxes sur le chiffre d'affaires eu égard à la nature de leurs opérations (Rép. Estève, JO Sénat, 13-3-1962, p. 60. - Rép. Briot, JO AN, 21-10-1955, p. 5191). Comme toutes les sociétés soumises à l'IS, ces sociétés doivent tenir l'ensemble des documents comptables à la disposition des agents de l'Administration à leur lieu d'imposition (LPF, art. R. 85-1).

S'agissant des sociétés civiles qui ne sont pas par elles-mêmes passibles de l'IS, leurs membres, qui sont personnellement imposables pour la part des bénéfices sociaux

correspondant à leurs droits sociaux, doivent être en mesure, lorsque le montant de cette part est déterminé en fonction du bénéfice réel de la société, de présenter à l'Administration les éléments utiles (Rép. Estève. - V. étude F-81 700-11 et 12).

397. Droit de communication auprès de l'Administration de contrôle des organismes de logement social

Les organismes d'habitations à loyer modéré ainsi que toute société, association, collectivité ou organisme, quel qu'en soit le statut, exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux, sont soumis au contrôle de l'Administration, lorsque les logements ont fait l'objet soit d'une subvention ou d'un prêt aidé, réglementé par l'État ou conventionné, soit d'un avantage fiscal lié à leur caractère de logement social.

L'objet de ce contrôle est de vérifier l'emploi conforme à leur objet des subventions, prêts ou avantages consentis par l'État et le respect par les organismes contrôlés des dispositions législatives et réglementaires qui régissent leur mission de construction et de gestion du logement social (CCH, art. L. 451-1).

398. Le contrôle, qui relève des ministres chargés du logement et de l'économie, est effectué en pratique par la Mission interministérielle d'inspection du logement social (MILOS).

La MILOS peut notamment être amenée à constater, dans le cadre de ces opérations de contrôle, que des organismes ne respectent pas les conditions de gestion des logements sociaux justifiant l'octroi des avantages fiscaux (TVA à taux réduit, exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties, exonérations d'impôt sur les sociétés).

399. La MILOS est soumise au droit de communication de la DGI, à laquelle elle doit communiquer les documents de service qu'elle détient, sans pouvoir opposer le secret professionnel (LPF, art. L. 83).

La communication de ces documents ne peut s'effectuer que sur demande de l'Administration fiscale.

400. Droit de communication de données électroniques auprès des administrations publiques

En application de l'article L. 83 du LPF, les administrations publiques et assimilées peuvent communiquer à l'Administration fiscale, à sa demande, les données conservées et traitées :

- par les opérateurs de communications électroniques dans le cadre de l'article L. 34-1 du Code des postes et des communications électroniques ;

Cet article fixe le cadre juridique de la conservation, par les fournisseurs d'accès et les fournisseurs d'hébergement, des données relatives à une communication électronique et de l'accès à ces données en cas de poursuite par l'autorité judiciaire d'infractions pénales.

– par les prestataires mentionnés aux articles 43-7 et 43-8 de la loi 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication.

Il s'agit des personnes qui fournissent :

– soit l'accès à des services autres que de correspondance privée, accessibles en ligne sur des réseaux de télécommunications ;
– soit les contenus recherchés par les usagers (stockés et mis à leur disposition).

401. Échange d'informations entre administrations du ministère des finances - L'article L. 83 A du LPF prévoit

que les agents de la Direction générale des impôts (DGI) et de la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) peuvent se communiquer spontanément tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de leurs missions respectives.

Les agents de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGC-CRF), de la DGDDI et de la DGI peuvent se communiquer spontanément les informations et documents détenus ou recueillis dans l'exercice de leurs missions respectives, mais seulement en matière de conformité ou de sécurité des produits (C. consom., art. L. 215-3-1).

RÉGIME NOUVEAU

402. L'article 98 de la loi de finances rectificative pour 2005 a pour objet d'étendre le droit de communication de la Direction générale des impôts (DGI) :

– en instituant un droit de communication auprès de l'ensemble des sociétés civiles ;

– en permettant la transmission spontanée d'informations relatives aux organismes de logement social ;

– en redéfinissant les opérateurs de télécommunications qui détiennent des données pouvant faire l'objet du droit de communication.

Par ailleurs, le présent article renforce le droit de communication au profit de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF) et de la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI).

403. Entrée en vigueur - L'institution du droit de communication à l'égard des sociétés civiles est, en application du B du V de l'article 98, applicable à compter du 1^{er} janvier 2006.

À défaut d'indication particulière, les autres dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006 (lendemain de la publication de la loi au JO).

► Extension du droit de communication de la DGI

Institution d'un droit de communication auprès des sociétés civiles

404. Afin de permettre l'accès de l'Administration aux informations détenues par les sociétés civiles, l'article 98, V, A de la loi de finances rectificative pour 2005 institue, à compter du 1^{er} janvier 2006, un droit de communication de l'Administration fiscale auprès de ces sociétés (LPF, art. L. 94 A nouveau).

Hormis certaines hypothèses limitées, aucune disposition n'autorisait en effet l'Administration à obtenir des informations auprès des sociétés civiles (V. n° 396). Elle ne pouvait alors que recourir à son pouvoir de contrôle sur place.

Mais, d'une part, ce pouvoir n'existe qu'à l'égard des sociétés civiles qui sont soumises à des obligations déclaratives, à savoir les sociétés immobilières qui donnent leurs immeubles en location (CGI, art. 172 bis et ann III, art. 46 B et s.) et les sociétés de gestion de portefeuilles réalisant des plus-values sur titres cotés (CGI, ann. II, art. 74-0 I). Pour les autres sociétés civiles, l'Administration ne disposait d'aucun moyen d'accès aux informations qu'elles détiennent : c'est le cas notamment des sociétés immobilières laissant la jouissance de leurs locaux aux associés et des sociétés de gestion de portefeuilles ne versant que des dividendes à leurs membres ou ne détenant que des titres non cotés.

D'autre part, même lorsqu'il existe, le droit de contrôle sur place, par sa lourdeur, apparaît le plus souvent disproportionné aux enjeux (V. Rapp. AN n° 2720 (2005-2006)).

405. Sociétés concernées - Le nouveau texte se réfère aux sociétés civiles définies à l'article 1845 du Code civil, c'est à dire toutes les sociétés auxquelles la loi n'attribue pas un autre caractère à raison de leur forme, de leur nature, ou de leur objet.

Sont donc désormais soumises au droit de communication l'ensemble des sociétés civiles, qu'elles aient ou non la qualité de commerçant et quelles que soient leurs obligations comptables et fiscales.

406. Documents concernés - Le nouveau droit de communication porte sur les documents sociaux et, le cas échéant, les documents comptables et autres pièces de recettes et de dépenses que détiennent les sociétés civiles et relatives à l'activité qu'elles exercent.

407. Exercice du droit de communication - La communication des documents doit faire l'objet d'une demande de la part de l'Administration.

Le droit de communication s'exerce selon les modalités habituelles (V. étude F-81 700-147 et s.).

Possibilité de transmission spontanée d'informations relatives aux organismes de logement social

408. L'article 98, II de la loi de finances rectificative pour 2005 permet la transmission spontanée à la DGI des informations obtenues lors du contrôle des organismes de logement social.

Désormais, la MILOS peut communiquer à l'administration fiscale, spontanément ou sur sa demande, sans que puisse être opposée l'obligation au secret professionnel, tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de sa mission (CCH, art. L. 451-3 nouveau).

Adaptation du droit de communication portant sur des données électroniques

409. L'article 98, IV de la loi de finances rectificative pour 2005 procède à une adaptation rédactionnelle de l'article L. 83 du LPF en renvoyant, pour la définition des hébergeurs et fournisseurs d'accès à Internet, aux prestataires techniques définis par la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique (JO du 22-6-2004).

En effet, les articles 43-7 et 43-8 de la loi 86-1067 du 30 septembre 1986 auquel se référait l'article L. 83 ont été abrogés par l'article 5 de la loi pour la confiance dans l'économie numérique.

410. Ainsi, les données électroniques pouvant faire l'objet du droit de communication auprès des administrations publiques et assimilées sont les données conservées et traitées :

► par les opérateurs de communications électroniques dans le cadre de l'article L. 34-1 du Code des postes et des communications électroniques ;

Dans sa dernière rédaction, cet article prévoit notamment que, pour les besoins de la recherche, de la constatation et de la poursuite des infractions pénales, et dans le seul but de permettre, en tant que de besoin, la mise à disposition de l'autorité judiciaire d'informations, il peut être différé, pour une durée maximale d'un an, aux opérations tendant à effacer ou à rendre anonymes certaines catégories de données techniques.

Les données ainsi conservées portent exclusivement sur l'identification des personnes utilisatrices des services fournis par les opérateurs, sur les caractéristiques techniques des communications assurées par ces derniers et sur la localisation des équipements terminaux. Elles ne peuvent en aucun cas porter sur le contenu des correspondances échangées ou des informations consultées, sous quelque forme que ce soit, dans le cadre de ces communications.

► par les **prestataires techniques** mentionnés à l'article 6 de la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique. Il s'agit :

– des personnes dont l'activité est d'offrir au public un accès à des services de communication en ligne (L. n° 2004-575, 21-6-2004, art. 6,1) ;

– des personnes physiques ou morales qui assurent, même à titre gratuit, pour mise à disposition du public par des services de communication au public en ligne, le **stockage** de signaux, d'écrits, d'images, de sons ou de messages de toute nature fournis par des destinataires de ces services (L. n° 2004-575, 21-6-2004, art. 6, 2).

► Renforcement du droit de communication de la DGCCRF et de la DGDDI

Échange d'informations entre la DGCCRF et la DGDDI

411. Afin de favoriser la coopération entre les services de la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) et ceux de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF), notamment dans la lutte contre la fraude et dans la gestion des alertes et des crises touchant à la sécurité des consommateurs, à la sécurité sanitaire des aliments et à la protection de l'environnement, la possibilité d'un échange spontané d'informations entre ces deux administrations est introduite par le III de l'article 98 de la loi de finances rectificative pour 2005, sans restriction au regard des missions aux cours desquelles ces informations sont recueillies.

412. Ainsi, les agents de la DGCCRF et de la DGDDI peuvent désormais se communiquer **spontanément tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de leurs missions respectives** (LPF. art. L. 83 B nouveau).

Droit de communication de la DGCCRF pour le contrôle des aides agricoles européennes

413. Le I de l'article 98 de la loi de finances rectificative pour 2005 a pour objet de sécuriser les contrôles des agents de la DGCCRF relatifs aux **aides du fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA)** et de favoriser la communication de leurs résultats aux organismes publics concernés. ■

RECOUVREMENT

Avis de mise en recouvrement

Études F-25 350-35 et F-35 270-70 et s.

Extension de l'AMR aux sommes indûment versées par l'État (Art. 101)

Le présent article permet l'utilisation de l'avis de mise en recouvrement pour obtenir restitution des sommes indûment versées par l'État. Cette mesure technique permet de simplifier le suivi du recouvrement des versements indus effectués par la DGI et la DGDDI, en particulier en matière de TVA et d'IS, en évitant le recours à la procédure du titre de perception qui nécessite l'intervention de la Direction générale de la Comptabilité publique. Elle s'applique à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

414. Le recouvrement des impôts est assuré par des agents de trois administrations différentes :

– les comptables du Trésor (Direction générale de la Comptabilité publique) ;

Les comptables du Trésor sont chargés notamment du recouvrement de l'impôt sur le revenu, des impôts directs locaux et des prélèvements sociaux).

– les comptables de la Direction générale des impôts (DGI) ;

Les comptables de la DGI sont chargés pour l'essentiel du recouvrement de l'IS, des contributions additionnelles et de l'IFA, depuis le 1^{er} novembre 2004 (V. D.O Actualité 42/2004-57), de la TVA, des taxes assises sur les salaires, des droits d'enregistrement et de l'ISF).

– les comptables de la Direction générale des Douanes et droits indirects (DGDDI).

Les comptables de la DGDDI assurent le recouvrement des contributions indirectes.

415. Contrairement aux impôts relevant des comptables du Trésor, qui sont recouverts par voie de rôle avec émission d'un avis d'imposition, les impôts recouverts par les comptables de la DGI et de la DGDDI doivent être acquittés spontanément par les contribuables. Mais lorsque le paiement n'a pas été effectué à la date d'exigibilité, un **avis de mise en recouvrement (AMR)** est adressé au redevable par le comptable public (LPF, art. L. 256).

L'AMR est un titre exécutoire par lequel l'Administration authentifie la créance fiscale non acquittée ou acquittée partiellement ; c'est le premier acte de la procédure de recouvrement forcé, mais il ne constitue pas en lui-même un acte de poursuite.

À défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis de mise en recouvrement, ou en l'absence de réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement avec constitution de garanties dans

les conditions prévues par l'article L. 277 du LPF, le comptable chargé du recouvrement notifie une mise en demeure par pli recommandé avec avis de réception avant l'engagement des poursuites (LPF, art. L. 257).

416. Par ailleurs, la DGI et la DGDDI sont fréquemment amenées à effectuer des versements aux contribuables au titre des sommes, droits, taxes et redevances de toute nature dont le recouvrement leur incombe. Il s'agit, pour l'essentiel, des sommes dues aux contribuables au titre :

– des remboursements de TVA ;

– des restitutions d'excédents d'acomptes d'impôt sur les sociétés.

En 2005, les remboursements de TVA aux entreprises ont atteint 35,4 milliards d'euros et les restitutions d'excédents d'acomptes au titre de l'IS 8,3 milliards d'euros (V. Rapp. Sénat n° 129 (2005-2006), T. 1).

Lorsque des erreurs sont commises dans le calcul du montant de ces remboursements, ou lorsque des dégrèvements ou des intérêts moratoires sont accordés par erreur, et que le contribuable refuse de restituer les sommes correspondantes, en dépit d'une demande de remboursement amiable formulée par le comptable, la DGI et la DGDDI ne peuvent pas engager elles-mêmes la procédure de mise en recouvrement des sommes indûment versées. En effet, dans un tel cas, seule la procédure de droit commun de recouvrement des créances de l'État peut s'appliquer et l'obtention de ces sommes nécessite l'émission d'un titre de perception par la Direction générale de la comptabilité publique, rendu exécutoire par un ordonnateur ayant reçu délégation de signature (D. n° 62-1587, 29-12-1962 portant règlement général de la comptabilité publique, art. 80 et s.).

RÉGIME NOUVEAU

417. L'article 101 de la loi de finances rectificative pour 2005 a pour objet d'autoriser le recours à l'avis de mise en recouvrement en cas de versement indu au profit du contribuable. Désormais, un **avis de mise en recouvrement** est également adressé pour la restitution des sommes, droits, taxes et redevances indûment versés par la DGI ou la DGDDI (LPF, art. L. 256, al. 2 nouveau).

L'extension du champ d'application de l'avis de mise en recouvrement permet à ces deux administrations d'émet-

tre un avis de mise en recouvrement pour recouvrer les sommes indûment versées, sans devoir recourir à la procédure du titre de perception qui relève de la compétence d'une autre administration.

418. Entrée en vigueur - À défaut d'indication particulière, ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2006 (lendemain de la publication de la loi au JO).■

RECOUVREMENT

Privilège du Trésor

Étude F-10 995

Rétablissement d'un seuil pour la publicité du privilège du Trésor (Art. 102)

Le présent article prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2007, un décret fixera, en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise, un seuil au-delà duquel la publicité du privilège du Trésor sur les dettes d'impôts impayés sera obligatoire.

RÉGIME ACTUEL

419. Le privilège du Trésor confère à ce dernier, pour assurer le recouvrement des impositions impayées, un droit de préférence par rapport aux autres créanciers du contribuable.

420. Le privilège du Trésor est soumis à une exigence de publicité. Ainsi, doivent être inscrites les sommes restant dues à titre privilégié par des commerçants et personnes morales de droit privé, même non commerçantes, au titre de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales, de la taxe sur les salaires, de la taxe professionnelle et des taxes annexes, des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes annexes, et des contributions indirectes (CGI, art. 1929 quater, al. 1). Le défaut de publicité entraîne, pour les créances qui y sont soumises à titre obligatoire, la perte du privilège en cas de redressement ou de liquidation judiciaires du redevable (CGI, art. 1929 quater, al. 7).

421. Jusqu'au 31 décembre 2005, la publicité du privilège du Trésor n'était obligatoire que lorsque les sommes dues par un redevable à un même poste comptable ou service assimilé et susceptibles d'être inscrites dépassaient 12 200 € au dernier jour d'un trimestre civil.

422. L'article 175 de la loi de sauvegarde des entreprises (L. n° 2005-845, 26-7-2005 : V. D.O Actualité 37/2005, § 266), qui a aménagé les conditions de publicité du privilège du Trésor, a notamment :

– supprimé le seuil au-delà duquel la publicité était obligatoire ;

– doublé la période au terme de laquelle est apprécié le montant des sommes qui demeurent impayées et qui doivent être inscrites (semestre au lieu de trimestre).

Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2006, la publicité est obligatoire lorsque les sommes dues, au titre d'un semestre civil, par un redevable à un même poste comptable ou service assimilé, et susceptibles d'être inscrites, demeurent impayées, et ce quel que soit leur montant (CGI, art. 1929 quater, al. 4 modifié).

Initialement, le projet prévoyait de conserver un seuil d'inscription du privilège, mais de renvoyer à un décret le soin d'en fixer le montant. À l'initiative de la commission des lois du Sénat, le seuil a finalement été supprimé : la publicité des privilèges du Trésor constituant un élément essentiel de la détection des difficultés des entreprises, la fixation d'un seuil quantitatif déclenchant l'inscription ne paraissait pas totalement opérante pour la prévention de ces difficultés (V. Rapport Sénat n° 335 (2004-2005)).

RÉGIME NOUVEAU

423. L'article 102 de la loi de finances rectificative pour 2005 prévoit le **rétablissement, par décret, d'un seuil au-delà duquel la publicité du Trésor est obligatoire**. Ces dispositions s'appliqueront à compter du 1^{er} janvier 2007.

Cette mesure fait suite à un amendement adopté par l'Assemblée nationale qui tendait à modifier directement l'article 1929 quater du CGI en y rétablissant l'exigence d'un seuil, afin que puissent être distinguées les situations de véritables difficultés financières de celles révélant un simple déficit de trésorerie. Après de vifs débats devant le Sénat, cet amendement n'a finalement pas été adopté en l'état, compte tenu de la toute récente suppression du seuil par la loi de sauvegarde des entreprises (V. n° 422).

Le report d'un an de la mise en place d'un nouveau seuil devrait permettre, selon le ministre délégué au budget, de procéder à des évaluations afin de savoir comment fonctionne la réforme des procédures collectives. Si elle est négative pour le Gouvernement, alors un seuil sera fixé par décret. En revanche, si le bilan est positif, le décret ne sera pas pris (V. Débats Sénat, séance 20-12-2005).

424. Le seuil sera fixé en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise.

Le seuil envisagé par l'auteur de l'amendement était de 6 000 € pour un chiffre d'affaires inférieur à 760 000 €, et de 12 000 € au-delà (V. Débats AN, 8-12-2005, 3^e séance).■

ADMINISTRATION FISCALE

Organisation de l'Administration

Changement de dénomination des services chargés de la fiscalité professionnelle (Art. 103)

Le présent article supprime dans les textes, à compter du 1^{er} janvier 2006, la référence aux anciennes dénominations « centre des impôts » et « recette des impôts », pour les remplacer par le terme générique de « service des impôts ». Il s'agit d'une mesure d'accompagnement purement formelle de la réforme des périmètres de compétence des centres des impôts et des recettes, associée à l'instauration d'un interlocuteur fiscal unique pour les PME.

425. Dans le cadre des « contrat d'objectifs » et « contrat de performance » signés depuis le début des années 2000 avec la Direction du Budget, la Direction générale des impôts (DGI) a entrepris de réorganiser ses services chargés de la gestion des dossiers professionnels, afin de créer un interlocuteur fiscal unique pour les entreprises.

426. Ce service unique est effectif depuis 2002 pour les grandes entreprises, avec la création de la Direction des grandes entreprises (DGE) (V. étude F-97 100).

S'agissant des **petites et moyennes entreprises**, la DGI a pour objectif, dès 2006, en rapprochant les centres des impôts et les recettes des impôts, de mettre en place un **interlocuteur fiscal unique**, chargé de l'ensemble du traitement de l'assiette et du recouvrement des impôts professionnels de ces contribuables.

Cette refonte des structures, articulée autour de la notion de catégorie d'usagers et non plus sur les procédures internes que sont l'assiette, le contrôle et le recouvrement, a été accompagnée de transferts de missions entre la Direction générale de la comptabilité publique et la DGI, en particulier du transfert à la DGI du recouvrement de l'IS et des contributions additionnelles ainsi que de la taxe sur les salaires (V. D.O Actualité 42/2004, § 57).

427. À compter du 1^{er} janvier 2006, les contribuables professionnels effectuent les démarches fiscales courantes auprès d'un seul service dénommé « **Service des impôts des entreprises** ». Ce nouveau service est chargé :

- de la prise en compte et de la gestion des dossiers des entreprises (sociétés, entrepreneurs individuels, professions libérales, agriculteurs), sociétés civiles et associations, et du traitement des déclarations déposées (impôt sur les sociétés, taxe sur les salaires, TVA, taxes annexes..);
- de l'**assiette de la taxe professionnelle** ;
- de la **relance** en cas de défaut ou retard de déclaration ou de paiement ;
- du **recouvrement des impôts d'État** (TVA, impôt sur les sociétés, taxe sur les salaires, droits d'enregistrement, impôt sur la fortune) ;

- de l'**enregistrement** des déclarations de successions, actes sous seing privé, actes de sociétés.

Les centres des impôts subsistent et sont chargés :

- du traitement et du calcul de l'impôt sur le revenu et de la gestion de l'ISF ;
- de la gestion de la taxe d'habitation et de la taxe professionnelle ;
- de la réponse aux demandes contentieuses ;
- de la relance en cas de défaut ou retard de déclaration (fiscalité des particuliers) ;
- du contrôle sur pièces de la sincérité des déclarations déposées ;
- des opérations de contrôle sur place dans les entreprises et des travaux d'expertise (réponse aux questions fiscales complexes, travaux de programmation du contrôle fiscal).

428. Par cohérence avec le nouveau périmètre de compétence des centres des impôts et des recettes des impôts et dans un but de simplification, l'article 103 de la loi de finances rectificative pour 2005 supprime dans les textes la référence aux anciennes dénominations, au profit d'un terme unique. Ainsi, les mots « **centre des impôts** », « **recette des impôts** », « **recette principale des impôts** », « **recette principale** » et « **centre-recette des impôts** » sont **remplacés par les mots « service des impôts »** dans toutes les dispositions législatives s'y référant, et notamment dans le Code général des impôts, le Livre des procédures fiscales et le Code du travail.

La dénomination « service des impôts des entreprises » sera inscrite sur les imprimés et la signalétique à compter de janvier 2006. Le terme générique de « service des impôts » a, en revanche, été retenu pour les textes législatifs, afin de permettre d'autres adaptations sans que soit nécessaire une nouvelle modification législative. Indirectement, le rapprochement des centres des impôts et des recettes des impôts concerne également le contribuable particulier qui aura affaire à des centres des impôts inclus dans la notion de service des impôts.

429. Entrée en vigueur - À défaut d'indication particulière, ce changement de terminologie entre en vigueur le **1^{er} janvier 2006** (lendemain de la publication de la loi au JO).■

Mesures fiscales diverses

Nous signalons ci-après brièvement les autres mesures de la loi de finances rectificative pour 2005 :

► la simplification du droit annuel de francisation et de navigation et la suppression de l'obligation de jaugeage des navires de plaisance (Art. 100),

Le présent article substitue comme base de la taxation, la longueur de la coque au tonnage et dispense du droit de francisation les navires dont la longueur de coque est inférieure à 7 mètres. L'obligation de jaugeage est en outre supprimée pour les bateaux d'une longueur inférieure à 24 mètres.

► l'aménagement des tarifs et du dispositif de remboursement partiel de la TIPP (Art. 84),

Le Conseil de l'Union européenne ayant autorisé la France à appliquer des niveaux de taxation des carburants différenciés selon les régions, sous réserve de respecter certains seuils, pour des raisons de politique spécifique, le présent article propose d'achever le processus de régionalisation de la TIPP en autorisant les régions, à compter du 1^{er} janvier 2007, à moduler en plus ou en moins le taux de la taxe intérieure de consommation dans la limite de la fraction de tarif qui leur sera affectée en compensation des transferts de compétence de la loi du 13 août 2004 et, en tout état de cause, dans la limite de 1,77 € par hectolitre pour le supercarburant et 1,15 € par hectolitre pour le gazole.

► l'institution d'une taxe additionnelle à la taxe annuelle sur les médicaments (Art. 23),

Le présent article institue une taxe additionnelle à la taxe prévue à l'article L. 5121-17 du Code de la santé publique dont le montant est

égal à la moitié de celui de cette taxe. La taxe additionnelle s'applique aux ventes réalisées au cours des exercices 2005 à 2008.

► la création d'une taxe au profit de l'Office national d'intervention chargé du lait et des produits laitiers (Art. 25),

Cette taxe est due par les acheteurs de lait et les producteurs de lait de vache détenteurs d'une quantité de référence individuelle pour la vente directe, qui dépasseraient cette quantité. Le tarif de la taxe a été fixé à 30,91 € par kilogramme de lait.

► l'exonération de taxe ONIC en faveur des quantités de céréales destinées à être récupérées sous forme d'aliments pour la nourriture animale (Art. 75),

L'article 1619 du CGI est donc modifié afin d'exonérer de la taxe les céréales destinées à être récupérées sous forme d'aliments pour la nourriture animale par l'exploitant qui les a livrées. Cette mesure est rétroactive et s'applique à compter du 1^{er} janvier 2004.

► la modification du champ d'application et du tarif de la TGAP (Art. 85 et 86),

La taxe est désormais due sur les transferts vers l'étranger de déchets industriels spéciaux vers un autre État, à l'exclusion des transferts internes. En outre, le taux de la taxe est doublé pour les déchets ménagers qui sont réceptionnés dans des installations non autorisées par la Code de l'environnement. ■

MESURES SOCIALES

CHARGES SOCIALES

Aides de l'État

Études S-75 150 et S-75 200

Apurement de la dette sociale des exploitants agricoles de Corse (Art. 122)

Afin d'enrayer l'endettement social des exploitants agricoles en activité ou à la retraite, le présent article prévoit :

- d'une part l'effacement des créances antérieures à 1996 de la caisse de Mutualité sociale agricole de Corse et,
- d'autre part, pour la période 1996-2004, la prise en charge par l'État dans la limite de 50 % des cotisations légales au régime de protection sociale des non-salariés agricoles, de la CSG et la CRDS ainsi que les cotisations patronales de sécurité sociale dues au titre de l'emploi de salariés agricoles.

RÉGIME ACTUEL

430. Selon les deux rapports conjoints établis par l'inspection générale des finances, l'inspection générale de l'administration et l'inspection générale de l'agriculture publiés en 2003, sur 2600 exploitants agricoles en Corse, environ un millier était, en 2003, en situation de surendettement global pour un montant de plus de 300 millions d'euros dont une dette sociale de l'ordre de 100 millions d'euros auprès de la mutualité sociale agricole (évalués à 107 millions d'euros au 31 décembre 2004).

431. Plusieurs mesures de désendettement social des agriculteurs de Corse ont été prises successivement depuis plusieurs années. Sont actuellement applicables les dispositifs suivants :

- la prise en charge partielle ou totale de l'État des cotisations légales individuelles antérieures au 1^{er} janvier 1999 à condition que l'exploitant soit à jour des cotisations des années suivantes, avec une possibilité d'un étalement du paiement sur 2 à 3 ans. Le financement est assuré par un abondement des crédits « AGRIDIFS » du budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) par arrêté du 3 janvier 2001,

- la prise en charge par l'État, dans la limite de 50 %, des cotisations patronales dues au régime de base obligatoire de sécurité sociale des salariés agricoles pour les périodes antérieures au 1^{er} janvier 1999 pour les employeurs de main-d'œuvre agricole, installés en Corse avant la promulgation de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse (Art. 52).

432. Ce dernier dispositif a été prorogé par la loi de finances rectificative pour 2003 (L. fin. rect. 2003, n° 2003-

1312, du 30-12-2003), pour les périodes antérieures au 1^{er} janvier 2003 et élargi aux agriculteurs installés en Corse au 23 janvier 2002.

Le bénéfice de ce dernier dispositif est subordonné pour chaque demandeur à certaines conditions. Ainsi, le demandeur est tenu :

- de prouver la viabilité de l'exploitation à partir d'un audit extérieur,

- d'être à jour des cotisations pour les périodes postérieures au 31 décembre 2002,

- d'acquitter auprès de la MSA au moins 50 % de la dette relative aux cotisations patronales antérieures au 1^{er} janvier 2003,

- d'être à jour de la part salariale des cotisations de sécurité sociale visées par l'aide (ou s'engager à un paiement échelonné sur une période maximale de 2 ans).

S'agissant de la dette bancaire, plusieurs plans de désendettement successifs ont été mis en œuvre depuis plusieurs années. Le dernier étant un protocole d'accord signé le 24 janvier 2004 entre l'État, la caisse régionale du crédit agricole de Corse et les représentants des agriculteurs de Corse qui permet de traiter, au cas par cas, le niveau d'endettement et la capacité de remboursement des agriculteurs endettés. L'article 105 de la loi de finances rectificative pour 2004 (L. fin. rect. pour 2004, n° 2004-1485, du 30-12-2004) a assuré, à ce titre, la garantie de l'État à la Caisse régionale du crédit agricole de Corse sur les échéanciers résultant des plans de remboursement que la Caisse s'est engagée à conclure avec les exploitants agricoles surendettés dans le cadre du protocole précité.

Une commission de surendettement des agriculteurs Corses a également été créée, faisant office de médiateur dans ce domaine.

RÉGIME NOUVEAU

433. Le présent article prévoit un nouveau dispositif de désendettement social des agriculteurs actifs et retraités de Corse comprenant :

- une prise en charge de l'État, dans la limite de 50 %, de la dette sociale des exploitants et anciens exploitants agricoles pour la période 1996 à 2004 ;

- l'effacement des créances de la caisse de mutualité sociale agricole (CMSA) de Corse antérieure à 1996.

Le montant maximum de la dette sociale susceptible d'être pris en charge par l'État au 31 décembre 2004 serait évalué à 5,7 millions d'euros (soit 2 113 exploitants concernés).

► Prise en charge par l'État de 50 % de la dette sociale pour la période de 1996-2004

434. Les chefs d'exploitations ou d'entreprises agricoles, les coopératives agricoles exerçant leur activité en Corse au moment de la promulgation de la loi (soit au 30 décem-

bre 2005) ainsi que les anciens exploitants titulaires, à la même date, d'une pension de retraite peuvent, lorsqu'ils sont redevables de certaines cotisations et contributions sociales au titre de leurs périodes d'activité antérieures au 1^{er} janvier 2005, bénéficier d'une aide de l'État, dans la limite de 50 % du montant total des sommes dues (art. 122, I).

435. Parallèlement, il est prévu que dans le délai d'un an suivant la promulgation de la présente loi, le directeur de la caisse de mutualité sociale agricole, en liaison avec les autres organismes assureurs visés aux articles L. 731-30 et L. 752-13 du Code rural, devra proposer à chaque débiteur un plan de désendettement social comprenant l'annulation des pénalités et des majorations de retard.

Ce plan doit être signé par le débiteur dans le délai de deux mois suivant sa réception puis soumis à l'approbation du représentant de l'État dans la collectivité territoriale de Corse. Un décret fixera, en tant que de besoin, la procédure mise en oeuvre en vue de l'approbation administrative des plans individuels de désendettement social (art. 122, II).

Bénéficiaires

436. L'aide de l'État et le dispositif d'annulation des pénalités et majorations de retard sont ouverts :

– aux chefs d'exploitation ou d'entreprise mentionnés à l'article L. 722-4 du Code rural, c'est-à-dire aux agriculteurs affiliés au régime de protection sociale des non-salariés des professions agricoles et aux coopératives agricoles exerçant leur activité en Corse au 30 décembre 2005 ;

– aux anciens exploitants titulaires, également au 30 décembre 2005, d'une pension de retraite agricole.

437. Sont exclus expressément du bénéfice de l'aide :

– le débiteur qui relève d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire ou des dispositifs de redressement et de liquidation prévue par la loi n° 88-1202 du 30 décembre 1988 relative à l'adaptation de l'exploitation agricole à son environnement économique et social ;

– le débiteur qui bénéficie d'ores et déjà de l'aide au titre des cotisations sur salaires issue de l'article 52 de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 précitée (V. n° 431) ;

– le débiteur ayant bénéficié d'une prise en charge de ces cotisations au régime des non-salariés agricoles, financée par le budget annexe des prestations sociales agricoles au titre de l'enveloppe spécifique déléguée en 2001 (Crédits « AGRIDIF ») (V. n° 431).

L'article précise que l'aide accordée au titre du dispositif relatif au désendettement des personnes rapatriées, réinstallées dans une profession non salariée vient en déduction du montant de l'aide de l'État susvisée.

Cotisations visées

438. Pour la détermination du montant total des sommes dues dont 50% sont prises en charge par l'État, sont prises en compte :

– d'une part, les cotisations légales de sécurité sociale dues, pour la période antérieures au 1^{er} janvier 2005, au régime des non-salariés agricoles ainsi que la CSG et la CRDS dues par les exploitants agricoles pour eux-mêmes et les membres de leurs familles ;

– d'autre part, les cotisations patronales de sécurité sociale dues aux régimes légaux de sécurité sociale agricole au titre de l'emploi de salariés.

Conditions

439. Pour bénéficier de l'aide et de l'annulation des pénalités et majorations de retard, chaque demandeur doit respecter les conditions cumulatives suivantes :

► apporter la preuve, lorsque la dette sociale, objet de l'aide de l'État, excède 10 000 €, de la viabilité de l'exploitation ou de l'entreprise par un audit extérieur ;

► autoriser l'État à se subroger dans le paiement des cotisations sociales auprès de la CMSA de Corse ;

► céder à la CMSA de Corse les créances relatives aux primes directes européennes accordées aux agriculteurs ; cette garantie est cantonnée à l'annuité de remboursement ;

► s'être acquitté auprès de la CMSA de Corse, de 50 % de la dette sociale ;

En pratique, l'exploitant doit avoir effectué :

– un versement minimum de 5 % de la dette entrant dans l'assiette de la prise en charge par l'État, à la signature du plan de désendettement social avec la caisse annulant les pénalités et les majorations de retard (V. n° 434) ;

– le paiement du solde de 45 % de cette dette (soit 22, 50 % de la dette totale) en tout ou partie par un versement complémentaire et pour le reste au moyen d'un plan échelonné de paiements accordé par la caisse sur une période de sept ans au maximum.

Les versements et échéances sont affectés, en premier lieu, aux contributions sociales qui ne peuvent faire l'objet de prise en charge par l'État.

► s'être acquitté de la part salariale des cotisations de sécurité sociale ainsi que des contributions sur salaires visées par l'aide, le cas échéant, par un échéancier de paiements ne pouvant excéder trois ans suivant la date d'approbation du plan de désendettement social ;

► être à jour des cotisations et contributions sociales afférentes aux périodes d'activité postérieures au 31 décembre 2004 ou respecter les échéances d'un plan échelonné de paiements lorsque la CMSA de Corse en a accordé l'étalement sur une durée ne pouvant excéder trois ans.

Mise en œuvre du plan de désendettement social

440. Conclusion d'un échéancier - La conclusion d'un échéancier de paiement de la dette avec la CMSA de Corse entraîne la suspension des éventuelles poursuites civiles et pénales et la suspension des majorations et pénalités de retard.

441. Admission en non-valeur des créances - Le conseil d'administration de la CMSA de Corse est autorisé à admettre en non-valeur les créances de cotisations de sécurité sociale, d'indus de prestations et d'impôts et taxes affectés, en principal et accessoire, frappées de prescription avant le 1^{er} janvier 2005. Les cotisations d'assurance vieillesse afférentes sont néanmoins reportées aux comptes des salariés agricoles.

442. Dette sociale d'organismes tiers - Les dettes de cotisations recouvrées par la MSA pour le compte d'organismes tiers pourront également s'inscrire dans le processus de désendettement social par le biais d'une remise de 50 % des sommes dues, à l'exclusion de la part ouvrière des cotisations, au titre des périodes antérieures au 1^{er} janvier 2005. Cette remise intervient à la date du paiement du solde de la créance qui peut être acquittée sous forme d'échéancier de paiements.

Pour le calcul du nombre de points de retraite complémentaire ou supplémentaire des salariés concernés ou pour les droits à l'assurance chômage, les cotisations dont les organismes ont renoncé au recouvrement sont néanmoins reportées aux comptes des intéressés.

► Effacement des créances de la CMSA de Corse antérieures à 1996

443. Afin de garantir la pérennité de l'exploitation ou de l'entreprise agricole et le paiement ultérieur des cotisations, le conseil d'administration de la CMSA de Corse peut décider d'admettre en non-valeur, en raison de leur ancienneté, les créances de cotisations de sécurité sociale, d'indus de prestations et d'impôts et taxes affectés, en principal et accessoire, dues au titre des exercices antérieurs au 1^{er} janvier 1996 par les personnes concluant un plan de désendettement social dans les conditions prévues ci-dessus (V. n° 433 et s.).

L'abandon de créances ne s'applique ni aux contributions assises sur les salaires ni à la part ouvrière des cotisations

légales de sécurité sociale qui restent dues et peuvent être acquittées au moyen d'un échéancier de paiement d'une durée maximale de trois ans.

En outre, lorsque l'admission en non-valeur a été décidée, le plan de désendettement soumis au débiteur porte sur la dette sociale postérieure à l'exercice 1995. Les périodes au titre desquelles l'abandon de créances intervient ne sont pas prises en compte pour le calcul des prestations hormis les cotisations d'assurance vieillesse qui sont reportées aux comptes des salariés agricoles. Cet abandon de créances prend effet lorsque les conditions définies ci-avant sont remplies. ■

CHARGES SOCIALES

Taxe d'aide au commerce et à l'artisanat Étude S-80 300

Réduction des tarifs plancher et intermédiaire de la TACA (Art. 97)

Les taux de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat sont réduits pour les tranches inférieure et intermédiaire, soit :

- pour les commerces dont le chiffre d'affaires au mètre carré est inférieur à 1 500 euros, le taux est abaissé à 7,5 euros (le taux majoré est réduit à 9,24, si ce commerce a aussi une activité de vente de carburant) et,
- pour les établissements dont le chiffre d'affaires au mètre carré est compris entre 1 500 et 12 000 euros.

Cette mesure d'abaissement des taux de la taxe s'applique à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

444. Instaurée par l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972, le produit de la taxe sur les grandes surfaces dénommée « taxe d'aide au commerce et à l'artisanat », recouvrée par l'ORGANIC Recouvrement, est affecté au financement de l'indemnité de départ dont bénéficient, sous certaines conditions, les commerçants et artisans âgés lors de leur cessation d'activité, ainsi qu'aux actions du Fonds d'intervention pour la sauvegarde, la transmission et la restructuration des activités commerciales et artisanales (FISAC). Elle est exigible le 1^{er} février de chaque année.

445. Entreprises redevables - Actuellement, la taxe est due par les entreprises à raison de chaque établissement de vente au détail pour les particuliers :

- ouvert à partir du 1^{er} janvier 1960 ;
- dont la surface des locaux de vente au détail dépasse 400 m² ;

La surface à retenir s'entend des espaces clos et couverts affectés à la circulation de la clientèle pour effectuer ses achats, à l'exposition des marchandises proposées à la vente (vitrines par exemple) et à leur paiement (surface occupée par les caisses), et enfin à la circulation du personnel pour présenter les marchandises à la vente.

► dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes de l'année civile précédente est au moins égal à 460 000 €.

En outre, elle est due sans considération de la forme juridique sous laquelle est exercée l'activité (société de capitaux ou de personnes, entreprise individuelle).

446. Taux de la taxe - La taxe d'aide au commerce et à l'artisanat est calculée en fonction du rapport entre le chiffre d'affaires et la surface de vente, les taux variant selon le montant du chiffre d'affaires annuel par mètre carré. Des taux majorés sont par ailleurs appliqués lorsque les établissements ont une activité de vente au détail de carburant :

Chiffre d'affaires annuel HT par m ²	Établissements ne vendant pas de carburant (Tarifs par m ² en €)	Établissements ayant également une activité de vente de carburant (1) (Tarifs par m ² en €)
CA annuel HT/m ² inférieur à 1 500 €	9,38	11,39
CA annuel HT/m ² compris entre 1 500 € et 12 000 €	9,38 + [(CA au m ² - 1 500) × 0,00235]	11,39 + [(CA au m ² - 1 500) × 0,00231]
CA annuel HT/m ² supérieur à 12 000 €	34,12	35,70

(1) Pour les établissements de vente de carburant, à l'exception de ceux dont l'activité principale est la vente ou la réparation de véhicules automobiles, la surface à retenir pour le calcul de la taxe est majorée de 70 m² par position de ravitaillement lorsque la surface des espaces clos et couverts excède 400 m².

447. Certains établissements bénéficient d'une réduction des taux de la taxe :

- Réduction de 20 %, pour les établissements dont la surface est comprise entre 400 et 600 m² et dont le chiffre d'affaires est au plus égal à 3 800 € par m² ;
- Réduction de 30 %, pour les établissements qui procèdent à la vente exclusive des produits suivants : meubles

meublants, véhicules automobiles, machinismes agricoles, matériaux de construction.

Un abattement d'un montant de 1524,49 €, applicable sur le montant de la taxe, est accordé en faveur des établissements situés à l'intérieur des zones urbaines sensibles (L. n° 2000-1208, 13-12-2000, art. 68).

RÉGIME NOUVEAU

448. Le présent article prévoit de réduire les tarifs de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat pour les tranches inférieure et intermédiaire.

Fortement augmentés par la loi de finances pour 2004 pour compenser le besoin de financement résultant de l'abrogation de la taxe sur les achats de viande, les taux de la TACA ont pesé lourdement sur certains commerçants, d'autant que la taxe 2004 et la taxe 2005 ont dû être acquittées en 2005 faute de parution du texte d'application de la réforme des taux initiée par cette loi (V. étude S-80 300-38).

Nouveau barème de calcul de la taxe en 2006

449. La réduction des taux bénéficie aux seuls établissements dont le chiffre d'affaires annuel HT rapporté au mètre carré est :

- inférieur à 1 500 € ;
- ou compris entre 1 500 € et 12 000 €.

En revanche, les taux de la tranche supérieure (CA HT annuel > à 12 000 €) ne sont pas modifiés.

Chiffre d'affaires annuel HT par m ²	Établissements ne vendant pas de carburant (Tarifs par m ² en €)	Établissements ayant également une activité de vente de carburant (1) (Tarifs par m ² en €)
CA annuel HT/m ² inférieur à 1 500 €	7,5	9,24
CA annuel HT/m ² compris entre 1 500 € et 12 000 €	$7,5 + [(CA \text{ au m}^2 - 1 500) \times 0,00253]$	$9,24 + [(CA \text{ au m}^2 - 1 500) \times 0,00252]$
CA annuel HT/m ² supérieur à 12 000 €	34,12	35,70

(1) Pour les établissements de vente de carburant, à l'exception de ceux dont l'activité principale est la vente ou la réparation de véhicules automobiles, la surface à retenir pour le calcul de la taxe est majorée de 70 m² par position de ravitaillement lorsque la surface des espaces clos et couverts excède 400 m².

Entrée en vigueur

450. À défaut de précision particulière, cette mesure de réduction des taux s'applique à compter du 1^{er} janvier

2006 (lendemain de la publication de la loi au JO). En conséquence, elle sera applicable pour la taxe due en 2006. ■