

Loi de finances rectificative pour 2004

Loi n° 2004-1485 du 30-12-2004 (JO du 31-12)

1. Les mesures fiscales de la loi de finances rectificative pour 2004 ont fait l'objet d'un commentaire détaillé dans la revue D.O Actualité 2/2005 du 17 janvier 2005. Nous publions dans ce numéro les dispositions de ce texte dont la publication avait été différée et qui concernent principalement :

- le régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers (Art. 50) ;
- le régime du prélèvement exceptionnel de 25 % sur les distributions (Art. 38) ;
- la suppression du droit de timbre et le relèvement du tarif de certains droits d'enregistrement (Art. 95) ;
- la légalisation de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (Art. 43).

2. Parmi les mesures fiscales diverses de la loi de finances rectificative pour 2004, nous signalons également :

- la dématérialisation des déclarations en douane (Art. 88) ;
- la simplification des formalités de garantie à l'importation et à l'introduction des ouvrages en métaux précieux et la suppression de la distinction des dénominations « or » et « alliage d'or » (Art. 89) ;
- la création d'une redevance pour le financement des contrôles phytosanitaires à l'importation de végétaux et de produits végétaux (Art. 90). ■

IMPÔT SUR LE REVENU

Charges déductibles du revenu global

Étude F-10 380

Augmentation de la fraction déductible sur la CSG (Art. 37)

Le présent article tire les conséquences du dernier relèvement du taux de la CSG sur les revenus du patrimoine, les produits de placement, les pensions de retraite, d'invalidité et les allocations de préretraite en augmentant la fraction de CSG afférente à certains de ces revenus qui peut faire l'objet d'une déduction du revenu global.

3. L'article 154 quinquies du CGI prévoit que la CSG acquittée sur les revenus d'activité et de remplacement ainsi que sur les revenus du patrimoine soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, est déductible pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu à concurrence de la fraction qui est affectée au financement des régimes obligatoires d'assurance maladie.

4. La CSG est déductible à hauteur :

- de 5,1 points pour certains revenus d'activité et du patrimoine ;
- de 3,8 points pour certains revenus de remplacement.

5. L'article 72 de la loi portant réforme de l'assurance maladie (L. n° 2004-810 du 13-8-2004 ; V. D.O Actualité 29/2004, §§ 92 et s.) a relevé le taux de la CSG :

- de 7,5 à 8,2 % pour les revenus du patrimoine (revenus fonciers, plus-values professionnelles à long terme...) et les produits de placement (y compris les plus-values immobilières).

Ce nouveau taux s'applique aux revenus du patrimoine des années 2004 et suivantes et aux produits de placement perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

- de 6,2 % à 6,6 % pour les pensions de retraite, d'invalidité et aux allocations de préretraite pour les revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

6. Le présent article tire les conséquences du relèvement du taux de la CSG en augmentant la fraction déductible de la CSG. Cette fraction déductible est ainsi fixée :

- à 4,2 points au lieu 3,8 points pour la CSG afférente aux pensions de retraite, aux pensions d'invalidité et aux allocations de retraite perçues à compter du 1^{er} janvier 2005 ;

- à 5,8 points au lieu de 5,1 points pour la CSG afférente à certains revenus du patrimoine perçus à compter du 1^{er} janvier 2004 (la CSG acquittée en 2005 au titre des revenus du patrimoine perçus en 2004, pourra donc faire l'objet d'une déduction du revenu global pour l'imposition des revenus perçus en 2005).

La déductibilité partielle de la CSG ne concerne pas les plus-values taxées à un taux proportionnel (plus-values professionnelles à long terme taxées au taux de 16 % notamment) ni les produits de placement. ■

IMPÔT SUR LE REVENU

Réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer réalisés par les particuliers

Étude F-93 100-42

Relèvement du plafond de la réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer (Art. 58)

Pour les investissements réalisés outre-mer dans le secteur du logement, à compter du 1^{er} janvier 2005, la réduction d'impôt est plafonnée à 1 800 € HT par mètre carré de surface habitable pour l'ensemble des départements d'outre-mer. Cette limite sera désormais relevée chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que la variation de la moyenne de l'indice du coût de la construction publié par l'INSEE.

RÉGIME ACTUEL

7. Les contribuables domiciliés en France qui réalisent, entre le 21 juillet 2003 et le 31 décembre 2017, des investissements outre-mer dans le logement et certains autres secteurs bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu (CGI, art. 199 undecies A).

8. La réduction d'impôt s'applique aux investissements réalisés dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Guyane et Réunion), à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les terres australes et antarctiques françaises (TAAF).

Le taux de la réduction d'impôt est fixé à 50 % lorsque l'investissement est réalisé dans le secteur du logement intermédiaire. Toutefois, lorsque l'investissement est réalisé dans les DOM ou à Mayotte, une majoration de dix points peut s'ajouter à ce taux lorsque le logement est situé dans une zone urbaine sensible ; par ailleurs, une majoration de quatre points peut également s'appliquer lorsque des dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable sont réalisées dans le logement.

9. Base de calcul de la réduction d'impôt - Elle est constituée par le prix de revient ou d'acquisition du logement, le prix des travaux de réhabilitation ou le prix de souscription des parts ou actions.

Cette base est répartie sur 10 ans pour la construction ou l'acquisition d'un immeuble neuf affecté pendant 5 ans à l'habitation principale de son propriétaire et sur 5 ans pour les autres investissements.

La réduction d'impôt s'applique :

- au prix d'acquisition ou de construction d'un logement neuf que le propriétaire affecte à son habitation principale pendant une durée de cinq ans ou donne en location non meublée à usage d'habitation principale pendant la même durée ou pendant six ans pour les investissements réalisés dans le secteur intermédiaire ;
- au prix de souscription au capital de sociétés dont l'objet est de construire des logements, qu'elles donnent en location nue pendant cinq ans au moins à compter de leur achèvement ;
- au prix de souscription au capital de SCPI ayant pour objet l'acquisition de logements neufs affectés à l'habitation principale des locataires ;

- au prix de revient des travaux de réhabilitation des logements achevés depuis plus de quarante ans ;
- au prix de souscription au capital de sociétés de développement régional (SDR) ou de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, effectuant des investissements productifs neufs ;
- au prix de souscription au capital de sociétés en difficulté ;
- au prix de souscription en numéraire au capital de SOFIOM.

10. Plafonnement de la réduction d'impôt - Pour tous les investissements réalisés dans le secteur du logement, la base de la réduction d'impôt est plafonnée, en 2003, à 1 750 € hors taxes par mètre carré de surface habitable (CGI, art. 199 undecies A, 5).

La surface à prendre en compte pour l'application de ces dispositions s'entend de la surface habitable au sens de l'article R. 111-2 du Code de la construction et de l'habitation. Il est toutefois tenu compte de la surface des varangues dans une limite maximale de 14 mètres carrés.

11. Cette limite est relevée par arrêté au 1^{er} janvier de chaque année, dans la même proportion que la variation de l'index de la construction publié par l'institut de la statistique de chaque collectivité, lorsqu'il existe.

En pratique, seules la Polynésie française et la Nouvelle-Calédonie disposent d'un index de la construction publié par leur propre institut de la statistique. Une interprétation stricte de la loi conduirait à ne pas revaloriser la limite pour les autres départements non pourvus d'un tel index.

Pour 2004, un arrêté du 8 juin 2004 a porté la limite de 1 750 € HT à :

- 1 778 € HT en Nouvelle-Calédonie ;
- 1 761 € HT en Polynésie Française.

Pour les autres départements d'outre-mer et collectivités qui ne sont pas dotés de leur propre index de la construction la limite a été portée à 1 796 € HT par voie d'instruction administrative en fonction de la variation de la moyenne sur quatre trimestres de l'indice national mesurant le coût de la construction publiée par l'INSEE (BOI 5 B-12-04, 8-7-2004 ; V. Revue D.O 28/2004, § 68).

RÉGIME NOUVEAU

12. Afin d'harmoniser et de simplifier les modalités d'actualisation du plafond retenu pour le calcul de la réduction d'impôt, pour l'ensemble des départements et collectivités d'outre-mer, le présent article :

- fixe la limite du plafond de la réduction d'impôt à 1 800 € par mètre carré de surface habitable pour l'année 2005 ;
- et prévoit que cette limite sera relevée, chaque année, à compter de l'année 2006, dans la même proportion que la

variation de la moyenne sur quatre trimestres de l'indice national mesurant le coût de la construction publiée par l'INSEE.

Cette disposition permet d'harmoniser la limite annuelle afin qu'un montant commun à l'ensemble des collectivités puisse servir de base aux relèvements futurs et de la publier dans une seule instruction administrative dont la diffusion interviendra avant le 1^{er} janvier de chaque année. L'exigence d'un arrêté annuel est donc supprimée.

13. La moyenne à retenir est celle des quatre derniers indices du coût de la construction connus au 1^{er} novembre qui précède la date de référence.

14. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux investissements réalisés outre-mer à compter du 1^{er} janvier 2005. ■

REVENUS FONCIERS

Détermination du revenu brut foncier

Études F-11 650, F-11 670 et F-11 680

Simplification des règles de détermination des revenus fonciers (Art. 49, I, 1^o et 2^o)

Pour les propriétaires d'immeubles urbains et ruraux, la possibilité de déduire les dépenses incombant normalement aux locataires et acquittées par le propriétaire est supprimée. Parallèlement, les remboursements par le locataire de ces dépenses ne sont plus imposables.

Toutefois, afin de ne pas pénaliser les bailleurs, ces derniers sont autorisés à déduire, au titre de l'année de départ du locataire, les charges récupérables dont ils n'ont pu obtenir le remboursement.

Les provisions pour charges versées, au cours de l'année civile, par les copropriétaires bailleurs sont désormais déductibles sous réserve d'une régularisation l'année suivante.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2004.

RÉGIME ACTUEL

15. Pour les contribuables qui ne relèvent pas du régime micro foncier, dont les revenus fonciers bruts sont supérieurs à 15 000 € ou qui ont opté pour l'imposition selon le régime réel, le revenu foncier net (CGI, art. 29) est égal à la différence entre :

► le revenu foncier brut qui comprend :

- les loyers et fermages ;
- les revenus accessoires (droit d'affichage, droit de chasse ou de pêche, etc.) ;
- le montant des dépenses incombant au propriétaire et mises par convention à la charge du locataire ;
- le remboursement par les locataires des dépenses acquittées par le propriétaire pour le compte des locataires. Ce total est diminué des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire pour obtenir le revenu foncier brut.

► et le total formé par la déduction forfaitaire généralement fixée à 14 % des charges de la propriété, déductibles pour leur montant réel, visées à l'article 31, I, 1^o du CGI pour les propriétés urbaines et au 2^o du même article pour les propriétés rurales.

Dépenses payées par le propriétaire pour le compte des locataires

16. Principes - Le propriétaire est autorisé à déduire le montant réel des dépenses payées par le propriétaire pour le compte des locataires pour leur montant réel, avant application de la déduction forfaitaire.

Le propriétaire doit inclure dans ses recettes brutes les remboursements de charges effectués par les locataires.

Ces dépenses sont à la fois celles qui s'appliquent à des fournitures ou à des services destinés à l'usage privé des occupants et celles qui, se rattachant à l'usage commun des locataires, constituent la

contrepartie de commodités pour ces derniers. D'une manière générale, il s'agit des charges dont le propriétaire est fondé de plein droit à obtenir le remboursement de ses locataires ou occupants, sur justifications, en sus du loyer principal.

Les dépenses supportées par le bailleur pour le compte des locataires apparaissent donc à la fois en majoration (remboursement du locataire) et en minoration (déduction des dépenses acquittées pour le compte du locataire) du revenu brut foncier.

17. Mesure de tolérance - L'Administration admet que les propriétaires d'immeubles urbains ou ruraux s'abstiennent de faire état des remboursements de charges des locataires au titre des dépenses acquittées pour leur compte à condition que ces dépenses ne soient pas déduites ultérieurement de leurs recettes brutes (Doc. adm. 5 D-2213, n^o 1 et s. et 5 D-2219, n^o 8, 10-3-1999).

Provisions pour charges de copropriété

18. Principes - Pour les propriétaires bailleurs d'immeubles faisant partie d'une copropriété, les charges déductibles des revenus fonciers s'entendent de celles qui ont été effectivement acquittées au cours de l'année civile, au syndic lui-même pour ses honoraires et frais, ou par l'intermédiaire de celui-ci au profit des tiers fournisseurs ou entrepreneurs de travaux.

En principe, un copropriétaire ne peut déduire les charges immobilières que pour la partie des provisions annuelles versées par lui qui a été effectivement déboursée, la même année, par le syndic de la copropriété aux fournisseurs ou aux entreprises (V. étude F-11 630-30).

19. Afin de prévenir les difficultés financières auxquelles sont confrontées certaines copropriétés, la loi pour la

solidarité et le renouvellement urbain dite « loi SRU » a modifié le mode de comptabilisation de leurs charges (L. n° 2000-1208 du 13-12-2000).

Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2002, l'assemblée des copropriétaires doit se tenir dans les six mois à compter du dernier jour de l'exercice comptable précédent pour voter le budget prévisionnel de l'exercice en cours. En fonction de ce budget, les copropriétaires versent au syndicat des provisions égales au quart du budget voté.

L'assemblée générale peut, toutefois, fixer des modalités différentes. La provision est exigible le premier jour de chaque trimestre ou le premier jour de la période fixée par l'assemblée générale.

La ventilation définitive des charges est effectuée après arrêté des comptes présenté, l'année suivante, à l'assemblée générale. Le contribuable ne dispose donc pas, en règle générale, des éléments lui permettant de souscrire sa déclaration de revenus fonciers.

RÉGIME NOUVEAU

21. L'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2004 **légalise la mesure de tolérance selon laquelle les charges acquittées par le propriétaire puis remboursées par le locataire n'ont pas à figurer simultanément en augmentation et en diminution du revenu brut (V. n° 17).**

Cette légalisation résulte d'une modification de la rédaction de l'article 29 du CGI qui définit le revenu brut foncier des propriétés urbaines et rurales. La référence à la prise en compte en diminution du revenu brut foncier des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte des locataires est supprimée (CGI, art. 29, 1^{er} al.).

Parallèlement, une **déduction spécifique** est créée afin de permettre aux bailleurs de déduire, l'année du départ du locataire, les charges récupérables mais non remboursées par ce dernier.

Par ailleurs, la **déduction du revenu brut des provisions pour charges versées au cours de l'année civile** par les copropriétaires bailleurs est autorisée sous réserve d'une régularisation l'année suivante.

Au total, l'ensemble de ces mesures techniques (conjuguées avec une modification de l'assiette de la CRL) permettra de supprimer six lignes sur les déclarations annexes n° 2044, n° 2044 S et n° 2072. Les modalités de calcul de la déduction forfaitaire seront également simplifiées (suppression du sous-total intermédiaire).

22. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus perçus en 2004.

Ainsi, la simplification des imprimés n° 2044, 2044 spéciale et 2072 sera effective dès la prochaine campagne d'impôt sur le revenu.

► Neutralisation des dépenses acquittées pour le compte du locataire

Légalisation de la mesure de tempérament

23. Le présent article **légalise la mesure de tempérament** prévue par la doctrine administrative (V. n° 17) en supprimant la possibilité de déduire les dépenses incombant normalement aux locataires et acquittées par le propriétaire ainsi que l'imposition des remboursements par le locataire de ces mêmes dépenses.

En revanche, il y a toujours lieu d'ajouter aux recettes brutes le montant des dépenses incombant de droit au propriétaire, mais dont le paiement est, par l'effet des conventions, imposé aux locataires. Une mesure de tempérament analogue est également prévue

20. Mesure de tolérance - Dans un souci de simplification, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2002, les copropriétaires bailleurs ont été autorisés, par l'Administration, à déduire, pour la détermination de leurs revenus fonciers imposables, le montant des provisions versé au cours de l'année civile (sans attendre le partage entre charges déductibles ou non) augmenté ou diminué des régularisations opérées au titre des charges de l'année précédente.

Ainsi, sur la déclaration des revenus fonciers déposée au titre des revenus perçus en 2003, les charges déductibles étaient constituées de la somme algébrique des provisions versées en 2003 et des régularisations effectuées en 2003 au titre des charges de l'année 2002.

lorsque le propriétaire rembourse ces dépenses au locataire. L'Administration admet, en conséquence, que le propriétaire peut, s'il le désire, faire purement et simplement abstraction du montant de ces sommes tant en recettes qu'en dépenses. Cette mesure de tolérance conserve toute sa valeur bien qu'elle soit peu utilisée par les contribuables concernés dès lors qu'elle conduit à réduire l'assiette de calcul de la déduction forfaitaire.

24. Ainsi, les recettes brutes :

- ne comprennent plus les sommes versées au bailleur par les locataires au titre des charges leur incombant ;
- ne sont plus diminuées du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte des locataires.

Selon les informations fournies par le Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, la majorité des propriétaires faisait déjà usage de cette mesure de tempérament admise par la doctrine administrative.

25. Dès lors que cette mesure s'applique à compter de l'imposition des revenus perçus en 2004. Les remboursements de charges perçus en 2004, au titre de dépenses acquittées pour le compte du locataire et déduites en 2003, ne devraient pas être rattachés aux recettes brutes.

Dépenses concernées

26. Les dépenses déductibles sont à la fois celles qui s'appliquent à des fournitures ou à des services destinés à l'usage privé des locataires et celles qui, se rattachant à l'usage commun des locataires, constituent la contrepartie de commodités pour ces derniers. D'une manière générale, il s'agit des charges dont le propriétaire est fondé de plein droit à obtenir le remboursement de ses locataires, sur justifications, en sus du loyer principal (V. étude F-11 650-47 et s.).

27. Baux relevant de la réglementation sur les loyers - Les dépenses qui incombent de droit au locataire ou qui peuvent être récupérées par le propriétaire sur le locataire sont :

- d'une part, les dépenses à la charge du locataire en application du décret n° 87-712 du 26 août 1987 relatif aux réparations locatives (la liste des dépenses annexée à ce décret n'est cependant pas limitative).

Aux termes de l'article 1^{er} de ce décret, constituent des réparations locatives, les travaux d'entretien courant et de menues réparations, y compris les remplacements d'éléments assimilables aux dites répa-

rations consécutifs à l'usage normal des locaux et équipements à usage privatif. Les mêmes critères sont transposables, dans le cas des immeubles collectifs, aux dépenses affectant les parties communes.

Perdent leur caractère locatif, en vertu de l'article 1755 du Code civil, les dépenses occasionnées par la vétusté ou la force majeure. Il en est de même des dépenses occasionnées par un vice de construction ou une malfaçon ou de celles engagées en vue de la location. Ces dépenses, qui constituent des charges de la propriété incombant au propriétaire, peuvent être déduites pour leur montant réel au titre des dépenses de travaux, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

Peuvent être considérés comme rendus nécessaires par la vétusté ou la force majeure :

- les frais rendus nécessaires par des travaux plus lourds dont la charge incombe au propriétaire (exemple : travaux de peinture effectués à la suite de la remise en état des conduits de fumée) ;
- les travaux ou réparations faisant suite à un cataclysme naturel (inondation, gelée...).

► d'autre part, les réparations qui, bien qu'étant effectuées par le propriétaire, sont récupérables par ce dernier sur le locataire en application du décret n° 87-713 du 26 août 1987 (la liste des dépenses annexée à ce décret est limitative).

28. Baux d'immeubles ne relevant pas de la réglementation sur les loyers - Les dépenses payées par le propriétaire pour le compte du locataire s'entendent en principe de celles qui sont mises à la charge des locataires par l'effet des conventions (V. étude F-11 650-52).

29. Baux ruraux - En sus du montant des loyers, les propriétaires peuvent demander à leurs fermiers, le remboursement de certaines charges telles que :

- la moitié de la taxe pour frais de chambre d'agriculture (C. rur., art. L. 514-1) ;
- les dépenses de voirie ;
- les dépenses afférentes aux voies communales et aux chemins ruraux : à cet effet, le preneur doit payer au bailleur une fraction du montant global de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe foncière sur les propriétés non bâties portant sur les biens pris à bail.

À défaut d'accord amiable entre les parties, cette fraction est fixée à un cinquième (C. rur., art. L. 415-3).

► Déduction spécifique au titre des charges non récupérées au départ du locataire

30. La charge supportée par le bailleur au titre des dépenses acquittées pour le compte du locataire est généralement remboursée la même année ou l'année suivante. Il peut arriver, toutefois, que le locataire s'abstienne de rembourser les charges lui incombant.

Le présent article crée une déduction spécifique, codifiée à l'article 31, I, 1°, a ter du CGI, des dépenses supportées par le bailleur pour le compte du preneur lorsqu'elles n'ont pas été remboursées par le locataire et restent définitivement à la charge du bailleur.

Cette nouvelle déduction s'applique également aux propriétés rurales en application de l'article 31, I, 2° a du CGI.

Conditions de déductibilité

31. Dépenses payées par le propriétaire pour le compte du locataire à compter du 1^{er} janvier 2004 - Les dépenses supportées par le bailleur pour le compte du preneur sont déductibles à condition :

- qu'elles aient été payées par le propriétaire à compter du 1^{er} janvier 2004 ;
- qu'elles n'aient pas été remboursées par le locataire ;
- et restent définitivement à la charge du bailleur au 31 décembre de l'année du départ du locataire.

32. Exclusion des dépenses payées par le propriétaire au titre des années antérieures à 2004 - L'article 49, II de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit expressément que le montant des dépenses supportées pour le compte du locataire par le propriétaire, dont il n'a pu obtenir le remboursement à la date du départ du locataire et qui a été pris en compte pour la détermination des revenus fonciers au titre des années antérieures à 2004, n'est pas admis en déduction.

Il s'agit des dépenses qui ont été déduites pour leur montant réel au titre des dépenses incombant normalement aux locataires et acquittées par le propriétaire, le contribuable n'ayant pas demandé le bénéfice de la mesure de tempérament pour faire abstraction en recette comme en charge des charges récupérables.

Fait générateur du droit à déduction

33. Le fait générateur du droit à déduction est constitué par le départ du locataire qui correspond généralement aux situations suivantes :

- congé du locataire qu'il soit remplacé par un nouveau locataire ou non (aucune condition de durée de l'interruption de la location n'est exigée) ;
- reprise du bien par le bailleur pour un usage autre que la location : il s'agit des situations où le bailleur affecte le bien à son usage personnel ou le met à la disposition gratuite d'un membre de sa famille ou d'un tiers.

L'Administration devra préciser si elle entend également retenir comme fait générateur le transfert de propriété du bien lorsqu'il résulte :

- d'une cession à titre onéreux (vente, échange, apport en société, etc.) ;
- ou d'une transmission à titre gratuit (donation, transmission par décès).

Nature des dépenses déductibles

34. Les dépenses déductibles sont à la fois celles qui s'appliquent à des fournitures ou à des services destinés à l'usage privé des locataires et celles qui, se rattachant à l'usage commun des locataires, constituent la contrepartie de commodités pour ces derniers. D'une manière générale, il s'agit des charges dont le propriétaire est fondé de plein droit à obtenir le remboursement de ses locataires, sur justifications, en sus du loyer principal (V. n° 26 à 28).

Modalités de déduction

35. Selon nos informations, ces dépenses seraient déduites après application de la déduction forfaitaire, ce qui aurait pour effet de majorer l'assiette de la déduction forfaitaire et de la contribution sur les revenus locatifs (sur les modifications de l'assiette de la CRL, V. n° 107).

S'agissant des indemnités d'éviction et des frais de logement versés au locataire, l'Administration pourrait adapter sa doctrine afin qu'ils soient à l'avenir également imputés après application de la déduction forfaitaire (V. Rapp. AN, n° 1976, p. 531).

36. Pour tenir compte de cette nouvelle déduction, la déclaration des revenus fonciers (n° 2044, n° 2044 S ou n° 2072) comprendra une nouvelle ligne intitulée « charges récupérables non récupérées au départ du locataire ».

► Modalités de déduction des provisions pour charges de copropriété

37. Le présent article autorise la déduction des provisions pour charges, comprises ou non dans le budget prévisionnel de la copropriété, supportées par les copropriétaires

bailleurs. Cette déduction codifiée à l'article 31, I, 1°, a quater du CGI permet la prise en compte :

- de l'ensemble des provisions payées au cours de l'année civile ;
- diminué du montant des provisions déduites l'année précédente qui correspond à des charges couvertes par la déduction forfaitaire ou qui ne sont pas déductibles du revenu foncier.

Cette mesure s'inspire de la mesure de tempérament prise par l'Administration à compter de l'imposition des revenus de l'année 2002 (V. n° 20).

Déduction immédiate des provisions pour charges de copropriété

38. Modalités de déduction - Les provisions payées par un copropriétaire bailleur au titre d'une année N sont déduites sur la déclaration souscrite au titre des revenus perçus au cours de cette même année N pour leur montant total, sans qu'il y ait lieu d'examiner l'utilisation effective de ces sommes ou leur affectation à des dépenses déductibles ou non.

La déduction des provisions pour charges de copropriété a un caractère obligatoire.

Le propriétaire bailleur qui dispose des éléments nécessaires à la ventilation des charges en vue de l'établissement de sa déclaration de revenus fonciers est néanmoins tenu de déduire les provisions pour charges de copropriété.

39. Dépenses déductibles - Seules peuvent être déduites les provisions pour dépenses afférentes :

- ▶ aux dépenses courantes de maintenance, de fonctionnement et d'administration des parties communes et équipements communs de l'immeuble comprises dans le budget prévisionnel de la copropriété (L. n° 65-557 du 10-07-1965 modifiée fixant les statuts de la copropriété des immeubles bâtis, art. 14-1) ;
- ▶ aux dépenses pour travaux, dont la liste sera fixée par décret en Conseil d'État, non comprises dans le budget prévisionnel (L. préc., art. 14-2).

40. En revanche demeurent déductibles, comme actuellement, dans les conditions de droit commun :

▶ les provisions spéciales destinées à faire face à des travaux d'entretien ou de conservation des parties communes et des éléments d'équipement commun, non encore décidés par l'assemblée générale, prévues par l'article 18 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 précitée ;

▶ les dépenses supportées sur la partie privative de l'immeuble donné en location, sous réserve des aménagements apportés à la déduction des charges récupérables sur le locataire (V. n° 23 et s.).

Régularisation des provisions déduites l'année précédente

41. Une fois la ventilation des charges opérée par leur syndicat, les copropriétaires ayant effectué la déduction d'une provision en N devront procéder à la régularisation de leurs charges effectivement déductibles en N+1.

42. Les propriétaires doivent réintégrer à leur revenu imposable au titre de l'année N+1 la fraction de la provision déduite en N correspondant à des charges :

- non déductibles (notamment lorsque le syndic n'a pas effectivement engagé les dépenses) ;
- déjà couvertes par la déduction forfaitaire (frais de gestion, d'assurance et d'amortissement) ;
- récupérables sur les locataires.

Il appartient à chaque copropriétaire de déterminer le caractère déductible ou non de la charge supportée à l'aide de la provision déduite, compte tenu des éléments fournis par le syndicat des copropriétaires.

43. Les modalités de régularisation liées au solde positif ou négatif résultant de l'approbation des comptes de l'exercice comptable précédent devront être précisées par l'Administration. En toute logique, il conviendrait :

- lorsque la provision déduite en N est inférieure aux charges réellement déductibles, de pratiquer une déduction complémentaire au titre de l'année N+1 ;
- lorsque la provision déduite en N est supérieure aux charges déductibles notifiées par le syndic, de diminuer le montant de la provision de l'année N+1 de ce solde. ■

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

Calcul de la plus-value brute imposable - Contribuables domiciliés hors de France - Titres de sociétés à prépondérance immobilière

Études F-11 855, F-11 870, F-11 880, F-11 885-62, F-10 830 et F-10 840

Aménagement du régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers (Art. 50)

Après une année d'application, le nouveau régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers est aménagé sur plusieurs points qui touchent, essentiellement, les modalités de calcul de la plus-value et le régime d'imposition des non-résidents.

S'agissant du calcul de la plus-value imposable, les modifications apportées visent :

- à corriger les effets pénalisants du nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété, en cas de cessions conjointes de droits démembres reçus à la suite d'une succession intervenue avant le 1^{er} janvier 2004,
- à harmoniser la définition du prix d'acquisition à retenir en cas d'acquisition à titre gratuit avec celle applicable en matière de plus-values sur valeurs mobilières,
- à supprimer la référence à la notion de travaux de rénovation,
- à réserver l'application de la majoration de 15 % pour travaux aux seuls immeubles bâtis,
- à permettre la déduction des frais de voirie, réseaux et distribution supportés par un contribuable dans le cadre d'une opération de lotissement.

S'agissant de l'imposition des plus-values réalisées par les non-résidents, les aménagements consistent à :

- aligner les modalités de détermination de la plus-value, lorsque le cédant est assujéti à l'impôt sur le revenu, sur les nouvelles dispositions applicables aux résidents de France,
- ajouter une condition supplémentaire pour le bénéfice de l'exonération particulière de la première cession d'une habitation en France,
- aligner les modalités d'imposition des associés non-résidents qui détiennent un bien au travers d'une société de personnes dont le siège est en France sur celles applicables aux contribuables non-résidents détenant en direct le bien cédé, afin d'éliminer certains facteurs d'évasion fiscale,
- et de manière générale, étendre aux ressortissants de l'Islande et de la Norvège les dispositions visant les ressortissants communautaires.

Par ailleurs, dans un souci de sécurité juridique :

- la définition de la prépondérance immobilière des sociétés est légalisée tant en ce qui concerne les cessions de parts réalisées par les résidents que par les non-résidents,
- les modalités d'assujétissement des plus-values immobilières aux prélèvements sociaux sont précisées.

RÉGIME ACTUEL

Champ d'application du régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers

44. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 (L. n° 2003-1311 du 30-11-2003 : V. Revue D.O 47/2003, § 205 et s.) a réformé en profondeur le régime d'imposition des plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession d'immeubles ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière, en simplifiant les modalités de calcul et de paiement de cet impôt. Ces nouvelles dispositions concernent les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004.

La réforme a consisté à décharger les contribuables de toute obligation déclarative en substituant au dispositif antérieur un régime d'imposition à un taux proportionnel de 16 % auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux.

Le notaire est désormais chargé de l'établissement de la déclaration et du paiement de l'impôt pour le compte du vendeur lors de la publicité foncière. Ainsi, il acquitte, lors d'une même formalité, les droits d'enregistrement dus par l'acquéreur et l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value immobilière dû par le vendeur. Des modalités spécifiques sont prévues pour les cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière.

45. **Biens imposables** - Deux types de biens relèvent du régime des plus-values immobilières des particuliers :

► les immeubles (bâtis ou non bâtis) ou les droits relatifs à des immeubles (usufruit, nue-propriété, servitudes, etc.) (V. étude F-11 855) ;

► les parts de sociétés à prépondérance immobilière qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI (V. étude F-11 880).

46. **Biens exonérés** - Le champ d'application de l'imposition se trouve réduit par un certain nombre d'exonérations qui sont liées à la nature des biens cédés ou des opérations réalisées, ou encore à la qualité du cédant. Sont ainsi exonérés (V. étude F-11 860) :

► les immeubles qui constituent l'habitation principale du cédant au jour de la cession ainsi que leurs dépendances immédiates et nécessaires, les immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de emploi est satisfaite, les immeubles échangés dans le cadre d'opérations de remembrement ou assimilées ; les immeubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 €, les immeubles détenus depuis plus de 15 ans ; une exonération particulière est prévue en faveur de certains contribuables non-résidents ;

► sous certaines conditions, les titres de sociétés à prépondérance immobilière qui mettent, en droit ou en fait, gratuitement un logement à la disposition de l'associé

cédant qui l'occupe à titre d'habitation principale ; les titres détenus depuis plus de 15 ans (V. étude F-11 880).

47. Opérations imposables - Seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux. Aucune imposition n'est toutefois établie, lors de l'échange des titres, pour les plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Modalités de calcul des plus-values immobilières

48. Calcul de la plus-value brute - Aux termes de l'article 150 V du CGI, la plus ou moins-value brute est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition.

49. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte :

– majoré des charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI ; les indemnités d'assurance consécutives au sinistre partiel ou total d'un immeuble ne sont pas prises en compte ;

– réduit sur justificatif du montant de la TVA acquittée et des frais, définis par décret, supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession.

En cas de cession d'un droit démembré portant sur un bien acquis en pleine propriété, le prix de cession est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (CGI, art. 150 VA). La solution est identique en cas d'acquisition isolée d'un droit démembré et de cession de ce droit.

En cas de cession conjointe de l'usufruit et de la nue-propriété, le prix global doit être ventilé de façon à faire apparaître distinctement le prix de cession de la nue-propriété et celui de l'usufruit, en fonction de leur valeur réelle au jour de la vente. À titre de règle pratique, l'Administration admet que cette ventilation puisse être effectuée en appliquant le barème prévu par l'article 669 du CGI, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente (V. étude F-11 870-8).

50. Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte.

Les précisions suivantes doivent être apportées :

– en cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale au jour du transfert diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'article 764 bis du CGI. La valeur vénale à retenir est celle du bien au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant, c'est-à-dire au jour de la succession, de la donation-partage ou de la donation simple. Cette valeur correspond en principe à celle qui a servi de base à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit (V. étude F-11 870-36) ;

– en cas de cession d'un droit démembré portant sur un immeuble acquis en pleine propriété, le prix d'acquisition du droit aliéné est déterminé en appliquant le nouveau barème institué par l'article 669 du CGI, que l'acquisition soit intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2004 en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente (CGI, ann. II, art. 74 SE). Ces dispositions s'appliquent de plein droit sans possibilité de retenir un autre mode d'évaluation du prix d'acquisition du droit cédé ;

– en cas de cession d'un bien ou d'un droit en nue propriété ou en usufruit acquis isolément, le prix d'acquisition est celui stipulé dans l'acte en cas d'acquisition à titre onéreux ou sa valeur vénale au jour de la mutation à titre gratuit. Lors de la mutation qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant avant le 1^{er} janvier 2004, il peut avoir été évalué en appliquant le barème de l'ancien article 762 du CGI.

51. Le prix d'acquisition est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés.

Viennent ainsi majorer le prix d'acquisition :

– les charges en capital et indemnités stipulées au profit du cédant mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI ;

– les frais afférents à l'acquisition à titre gratuit y compris les droits de mutation à titre gratuit ;

– les frais afférents à l'acquisition à titre onéreux retenus soit pour leur montant réel sur justification, soit forfaitairement pour les immeubles (à l'exclusion des parts). Dans ce dernier cas, ils sont fixés à 7,5 % du prix d'acquisition ;

– les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration retenues soit sous certaines conditions pour leur montant réel, soit forfaitairement à 15 % du prix d'acquisition à la condition que le contribuable cède le logement plus de cinq ans après son acquisition ;

– les frais de voirie, réseaux et distribution imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements dans le cadre du plan d'occupation des sols ou du plan local d'urbanisme.

52. Calcul de la plus-value imposable - La plus-value brute est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième pour les immeubles et les parts de sociétés à prépondérance immobilière.

La moins-value brute n'est en principe pas prise en compte sauf, sous certaines conditions, en cas de vente d'un immeuble acquis par fractions successives.

Par ailleurs, un abattement fixe de 1 000 € est opéré sur la plus-value brute, corrigée le cas échéant de l'abattement pour durée de détention et des moins-values imputables.

Modalités d'imposition des plus-values immobilières

53. Le contribuable qui cède un immeuble ou un droit afférent à un immeuble est imposable à l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value au taux proportionnel de 16 %.

54. À cette imposition, s'ajoutent les prélèvements sociaux suivants :

– la contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 8,2 % pour les plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2005 (L. n° 2004-810 du 13-08-2004 relative à l'assurance maladie, art. 72) ;

Ce taux était antérieurement fixé à 7,5 %.

– la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 % ;

– le prélèvement social au taux de 2 % ;

– la contribution additionnelle au prélèvement social au taux de 0,3 % pour les cessions intervenues à compter du 1^{er} juillet 2004 (L. n° 2004-626 du 30-06-2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées, art. 11).

L'article 72 de la loi du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie a prévu que les prélèvements sociaux sur les plus-values immobilières suivent le régime des produits de placement.

La contribution additionnelle sur les revenus du patrimoine (ancienne catégorie de rattachement des plus-values immobilières) s'applique aux revenus des années 2003 et suivantes. Elle est fixée au taux de 0,15 % pour les revenus de l'année 2003 et au taux de 0,3 % pour les années suivantes.

Par ailleurs, les modalités de recouvrement des prélèvements sociaux varient selon qu'il s'agit de revenus du patrimoine ou de produits de placement :

– dans le premier cas, ils sont recouverts avec un décalage d'une année, si bien que le relèvement des taux peut intervenir sur des revenus déjà perçus mais non encore imposés ;

– dans le second cas, ils sont recouverts au fur et à mesure dès l'appréhension du revenu.

L'imposition des plus-values immobilières étant désormais opérée dès la transaction selon un taux proportionnel, et non plus l'année suivante au barème progressif, il n'était pas cohérent d'appliquer, en matière de prélèvements sociaux, le régime des revenus du patrimoine (V. Rapp. AN n° 1976, p. 549).

Régime d'imposition des contribuables domiciliés hors de France

55. Sous réserve des conventions internationales, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI et les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège est situé hors de France sont soumis à un prélèvement d'un tiers (33,1/3 %) sur les plus-values réalisées à titre occasionnel résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse à prépondérance immobilière (CGI, art. 244 bis A).

56. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 précitée a aménagé le régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées par les non-résidents et a prévu notamment (V. étude F-11 885-62 et s.) :

- ▶ l'alignement des modalités de détermination de la plus-value, lorsque le cédant est assujéti à l'impôt sur le revenu, sur les nouvelles dispositions applicables aux contribuables domiciliés en France ;
- ▶ l'application aux contribuables personnes physiques non domiciliés en France de la plupart des exonérations applicables aux résidents et d'une exonération particulière en faveur de leur habitation en France ;

L'exonération applicable en cas de cession d'une résidence principale ou en cas de cession de titres d'une société détenant la résidence principale de l'associé cédant ne s'applique pas, de fait, aux contribuables domiciliés hors de France.

L'exonération particulière s'applique aux cessions d'immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens qui constituent

l'habitation en France des personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un État membre de la Communauté européenne, dans la limite d'une résidence par contribuable et à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession (CGI, art. 150 U, II, 2°).

Par ailleurs, l'Administration admet que soient exonérés certains non-résidents titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité qui, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciés au titre de cette année (V. étude F-11 885-70).

▶ la fixation à 16 % du taux du prélèvement pour les seules personnes physiques et les associés personnes physiques de sociétés de personnes résidents d'un État membre de la Communauté européenne ;

Le taux applicable aux non-résidents ressortissants d'un pays autre que la Communauté européenne reste fixé à un tiers (33,1/3 %).

▶ la restitution de l'excédent du prélèvement non imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par les contribuables non assujéti à l'impôt sur le revenu ;

▶ l'appréciation de la prépondérance immobilière selon les mêmes règles que celles applicables aux contribuables résidents.

Toutefois, à la différence du régime de droit interne, le régime de la prépondérance immobilière continue à s'appliquer aux titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles.

RÉGIME NOUVEAU

57. L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 apporte de nouveaux aménagements au régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers. Ces modifications concernent à la fois les contribuables domiciliés en France et les contribuables non résidents. Il s'agit pour l'essentiel :

▶ de légaliser la définition de la prépondérance immobilière des sociétés ;

▶ de redéfinir le prix d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value imposable afin notamment :

– de corriger les incidences en matière de détermination des plus-values immobilières du nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propiété prévu à l'article 669 du CGI ;

– de tenir compte, au titre des dépenses minorant le prix d'acquisition, des frais de voirie, de réseaux et de distribution des terrains à bâtir ;

▶ de préciser les conditions d'assujettissement des plus-values immobilières aux prélèvements sociaux ;

▶ d'aligner les modalités d'imposition des plus-values réalisées par les non-résidents de sociétés de personnes dont le siège est en France sur celles des non-résidents.

Par ailleurs, ce même article comporte une mesure purement formelle visant à supprimer les textes de fondement des articles 150 A et 150 A ter à 150 T du CGI abrogés par le Z du II de l'article 10 de la loi de finances pour 2004 (abrogation formelle de la plupart des dispositions contenues dans la loi n° 76-660 du 19-07-1976 portant imposition des plus-values).

LÉGALISATION DE LA DÉFINITION DE LA PRÉPONDÉRANCE IMMOBILIÈRE DES SOCIÉTÉS

58. Dans un souci de sécurité juridique, l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 donne, à compter du 1^{er} janvier 2005, un caractère législatif aux dispositions réglementaires précisant les modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière, tant en cas de cession de titres par un contribuable domicilié en France (art. 50, I, 2°) que par un contribuable non-résident (art. 50, I, 6°, b).

59. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

Contribuables domiciliés en France

60. Pour les contribuables résidents, le champ d'application du régime des plus-values immobilières est limité aux seules cessions de parts de sociétés civiles à prépondérance immobilière qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI (V. étude F-11 880-13).

Une exception a toutefois été prévue en faveur des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés, qui interviennent entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2004, lorsque les titres ont été acquis avant le 21 novembre 2003. Par ailleurs, en cas d'échanges de titres à l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, un régime de différé d'imposition est prévu (V. étude F-11 880-44 et s.).

61. Il s'agit des sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles non affectés à leur propre exploitation.

Si le rapport excède 50 % à la clôture des trois exercices qui précèdent celui au cours duquel intervient la cession, la société est à prépondérance immobilière et la plus-value relève du régime des plus-values immobilières des particuliers. Si le rapport n'excède pas 50 % au titre de l'un de ces trois exercices, la cession est soumise au régime des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux. Le rapport existant à la date de cession des titres est sans incidence sur le régime d'imposition applicable.

Contribuables non-résidents

62. Pour les contribuables non-résidents, le régime de la prépondérance immobilière s'applique aux titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles. Corrélativement, le régime prévu aux articles 244 bis B et 244 bis C du CGI ne s'applique pas à ces titres (V. étude F-11 885-73 à 75).

Les cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière réalisées par des contribuables non-résidents sont imposables au prélèvement d'un tiers prévu par l'article 244 bis A du CGI.

63. Les articles 74 SB et 171 ter A de l'annexe II au CGI précisaient que sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière, les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles. Ces dispositions sont désormais codifiées respectivement aux articles 150 UB, I et 244 bis A, I du CGI.

Il s'agit de sécuriser une disposition prise par décret en Conseil d'État qui fait l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

PRIX D'ACQUISITION À RETENIR POUR LE CALCUL DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

64. L'article 50, I, 3^o et 4^o de la loi de finances rectificative pour 2004 apporte différents aménagements aux modalités de détermination du prix d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value imposable :

► la définition du prix d'acquisition à retenir en cas d'acquisition à titre gratuit est harmonisée avec celle applicable en matière de plus-values sur valeurs mobilières (V. n^o 65) ;

► les effets pénalisants de l'application du nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propiété sont corrigés en cas de cession d'un bien ou d'un droit dont le droit de propriété est démembré à la suite d'une succession intervenue avant le 1^{er} janvier 2004 (V. n^o 72) ;

► la référence à la notion de travaux de rénovation est supprimée rétroactivement à compter du 1^{er} janvier 2004 (V. n^o 77) ;

► l'application de la majoration de 15 % pour travaux est désormais réservée aux seuls immeubles bâtis, pour la détermination des plus-values réalisées lors des cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2005 (V. n^o 79) ;

► les frais de voirie, réseaux et distribution supportés par un contribuable dans le cadre d'une opération de lotissement viennent en majoration du prix d'acquisition, pour la détermination des plus-values réalisées lors des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004 (V. n^o 82).

► Définition du prix d'acquisition à titre gratuit

65. L'article 50, I, 3^o a de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit qu'en acquisition à titre gratuit, le prix

d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value imposable correspond à la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit.

La définition du prix d'acquisition à titre gratuit retenu en matière de plus-values immobilières est ainsi harmonisée avec celle retenue en matière de plus-values sur valeurs mobilières (CGI, art. 150-0 D).

Il s'agit essentiellement d'une modification rédactionnelle de cohérence, même si elle a pour effet d'interdire tout écart artificiel entre les valorisations retenues pour l'un et l'autre de ces impôts.

66. Le prix d'acquisition à titre gratuit correspond toujours à la valeur vénale diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'article 764 bis du CGI, même si cette précision ne figure plus expressément à l'article 150 VB du CGI.

L'article 764 bis du CGI prévoit l'application d'un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble qui constitue au jour du décès la résidence principale du défunt lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint.

67. Entrée en vigueur - Cette modification rédactionnelle s'applique pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Neutralisation de l'incidence du nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propiété

68. Le nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propiété, codifié à l'article 669 du CGI issu de l'article 19 de la loi de finances pour 2004 (L. fin. 2004, n^o 2003-1311, 30-12-2003 ; V. Revue D.O 47/2004, § 679) a remplacé, à compter du 1^{er} janvier 2004, celui prévu à l'article 762 du CGI (V. étude F-66 350-40).

Compte tenu de l'augmentation de l'espérance de vie, le nouveau barème comporte un relèvement de la valeur de l'usufruit et une minoration de la valeur de la nue-propiété par rapport à l'ancien barème.

Dès lors, le changement de barème a des incidences sur les modalités de détermination des plus-values immobilières afférentes à des biens ayant fait l'objet d'un démembrement de propriété.

Incidences du nouveau barème sur la détermination des plus-values immobilières

69. En cas de cession d'un immeuble dont la nue-propiété et l'usufruit appartiennent à des propriétaires différents, le prix global doit être ventilé de façon à faire apparaître distinctement le prix de cession de la nue-propiété et celui de l'usufruit, en fonction de leur valeur réelle au jour de la vente.

À titre de règle pratique, l'Administration admet que cette ventilation puisse être effectuée en appliquant le barème prévu par l'article 669 du CGI, en tenant compte, bien entendu, de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente (V. étude F-11 870-8). L'application du nouveau barème pénalise l'usufruitier dès lors que le prix d'acquisition (avant le 1^{er} janvier 2004) du droit d'usufruit est déterminé par référence à l'ancien barème (CGI, art. 762) alors que le prix de cession de ce même droit est déterminé par référence au nouveau barème (CGI, art. 669) ce qui a pour effet d'augmenter le montant de la plus-value imposable au nom de l'usufruitier. Dans la même situation, le nu-propiétaire se trouve avantagé.

70. Toutefois, l'article 74 SE de l'annexe II corrige l'incidence de l'application du nouveau barème dans deux situations :

Loi de finances rectificative pour 2004

► en cas de cession d'un droit démembre portant sur un immeuble acquis en pleine propriété, le prix d'acquisition du droit aliéné est déterminé en appliquant le nouveau barème que l'acquisition soit intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2004 en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente.

L'usufruitier et le nu-proprétaire se trouve donc placés dans une situation d'égalité.

► en cas de cession conjointe de la nue-proprété et de l'usufruit à la suite d'une donation avec réserve d'usufruit, lorsque la donation est intervenue avant le 1^{er} janvier 2004 :

– le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value réalisée par le nu-proprétaire a été évalué avec l'ancien barème ;

– le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value réalisée par l'usufruitier est évalué, en appliquant le nouveau barème de l'article 669 du CGI (CGI, ann. II, art. 74 SE). Le prix de cession est également évalué à l'aide de ce même barème, si bien que l'usufruitier n'est pas pénalisé.

71. En revanche, en cas de cession conjointe d'un bien ou d'un droit en nue propriété ou en usufruit acquis isolément, le prix d'acquisition est celui stipulé dans l'acte en cas d'acquisition à titre onéreux ou sa valeur vénale au jour de la mutation à titre gratuit. Lors de la mutation qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant avant le 1^{er} janvier 2004, le prix d'acquisition des droits démembre est évalué avec l'ancien barème ce qui a pour effet de pénaliser l'usufruitier.

Application rétroactive du nouveau barème

72. L'article 50, I, 3^o, b de la loi de finances rectificative pour 2004 corrige les effets pénalisants de l'application du nouveau barème, en cas de cession d'un bien immobilier ou de droits sociaux relatifs à un tel bien dont le droit de propriété a été démembre à la suite d'une succession intervenue avant le 1^{er} janvier 2004. Dans cette situation, le prix d'acquisition du droit démembre est évalué, de la même manière que le prix de cession, en appliquant rétroactivement le nouveau barème prévu à l'article 669 du CGI, apprécié à la date de la cession.

Cette solution rétablit l'équilibre entre l'imposition de l'usufruitier et celle du nu-proprétaire.

Cette mesure ne s'applique qu'aux plus-values réalisées lors de la cession de biens ou de droits reçus par succession.

Les cessions de biens reçus par donation sont exclues de ce dispositif.

73. Par ailleurs, il est précisé que l'âge de l'usufruitier est apprécié au jour de la cession. En effet, la loi prévoit expressément que le barème de l'article 669 du CGI est apprécié à la date de la cession.

74. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées au titre des cessions à titre onéreux :

► de droits en nue-proprété, intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005 ;

► de droits en usufruit, intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Compte tenu du caractère rétroactif de la mesure, les contribuables qui ont effectué des cessions de droits d'usufruit en 2004 ayant déjà fait l'objet d'une déclaration et d'une liquidation, et pour lesquelles l'impôt a déjà été acquitté lors de la formalité de publicité foncière, pourront effectuer une réclamation contentieuse en déposant une déclaration rectificative dans le délai prévu à l'article R.* 196-1 du LPF. Cette déclaration rectificative devra être déposée à la recette des impôts.

Exemple

75. Soit une cession, après le 1^{er} janvier 2004, de la nue propriété et de l'usufruit d'un immeuble acquis par voie de succession avant le 1^{er} janvier 2004 :

– Le prix de la pleine propriété de l'immeuble s'élève à 120 000 € à la date de l'acquisition et à 130 000 € à la date de la cession ;

– L'usufruitier était âgé de 42 ans au jour de l'acquisition et de 52 ans au jour de la cession ;

– Le prix d'acquisition de la nue-proprété stipulé dans l'acte s'élève à 72 000 € (6/10 : application de l'ancien barème).

Les valeurs de l'usufruit et de la nue propriété sont déterminées par une quotité de la valeur de la pleine propriété en fonction de l'âge de l'usufruitier au jour de la cession.

Les tableaux ci-après présentent la situation de l'usufruitier et du nu-proprétaire au regard des nouvelles dispositions selon que la cession intervient en 2004 ou en 2005.

Cession du bien ou des droits en 2004			
	Usufruitier		Nue-proprétaire
	Règles appliquées en 2004	Nouvelles règles applicables rétroactivement en 2004	Pas d'application des nouvelles règles en 2004
Prix de cession	65 000 € (130 000 € × 50 %) Barème art. 669	65 000 € (130 000 € × 50 %) Barème art. 669	65 000 € (130 000 € × 50 %) Barème art. 669
Prix d'acquisition	48 000 € (120 000 € × 40 %) Barème art. 762	60 000 € (120 000 € × 50 %) Barème art. 669	72 000 € (120 000 € × 60 %) Barème art. 762
	Plus-value 18 000 € (1)	Plus-value 5 000 €	Moins-value 7 000 € (2)

(1) L'usufruitier pourra effectuer une réclamation contentieuse pour diminuer l'imposition de la plus-value de 18 000 € - 5 000 € = 13 000 €.

(2) La moins-value immobilière constatée ne peut être imputée.

Loi de finances rectificative pour 2004

Cession du bien ou des droits en 2005		
	Usufruitier	Nu-propiétaire
Prix de cession	65 000 € (130 000 € × 50 %) Barème art. 669	65 000 € (130 000 € × 50 %) Barème art. 669
Prix d'acquisition	60 000 € (120 000 € × 50 %) Barème art. 669	60 000 € (120 000 € × 50 %) Barème art. 669
	Plus-value 5 000 €	Plus-value 5 000 €

► Majoration du prix d'acquisition pour travaux

76. Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration réalisées sur un immeuble viennent en majoration du prix d'acquisition :

- soit, sous certaines conditions, pour leur montant réel ;
- soit forfaitairement pour un montant égal à 15 % du prix d'acquisition lorsque le contribuable cède le logement plus de cinq ans après son acquisition (CGI, art. 150, VB, II, 4°).

Suppression de la référence à la notion de rénovation

77. Dans un objectif d'harmonisation avec les règles de détermination des revenus fonciers, l'article 50 I, 3°, c de la loi de finances rectificative pour 2004 supprime la référence au mot « rénovation » dans la définition des travaux à prendre en compte pour la détermination de la plus-value immobilière (CGI, art. 150 VB, II, 4°).

Il s'agit d'une correction purement rédactionnelle. En effet, la notion de « rénovation » n'existe pas en matière de revenus fonciers, les dépenses de « rénovation » revêtant en réalité selon le cas, soit le caractère de dépenses d'amélioration déductibles, soit le caractère de travaux de reconstruction non déductibles.

78. Entrée en vigueur - Cette modification s'applique rétroactivement à compter du 1^{er} janvier 2004.

Application de la majoration de 15 % aux seuls immeubles bâtis

79. Jusqu'à présent, en cas de cession d'un bien plus de cinq ans après son acquisition, si le contribuable n'est pas en mesure d'apporter la justification des dépenses de travaux, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée (CGI, art. 150 VB, II, 4°).

Dès lors que la condition afférente à la durée de détention est remplie, le cédant peut bénéficier du forfait de 15 %. Il n'a pas à établir la preuve de la réalité des travaux, la nature du bien cédé (logement, local à usage commercial ou artisanal, garage, etc), le montant des travaux effectivement réalisés ou la preuve de son impossibilité à fournir des justificatifs (V. étude F-11 870-66 et s.).

80. L'article 50 I, 3°, d de la loi de finances rectificative pour 2004 limite l'application de la majoration de 15 % aux seuls immeubles bâtis. Le forfait ne peut donc plus être utilisé s'agissant de cession de terrains nus.

Toutefois, il convient de préciser que :

- les travaux de drainage et d'irrigation réalisés sur les terrains nus restent déductibles pour leur montant réel, toutes les conditions étant par ailleurs remplies (Rapp. AN, n° 1976, p. 548) ;
- les frais de voirie, réseaux et distribution réalisés sur des terrains à bâtir peuvent majorer le prix d'acquisition, qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements (V. n° 82) ;

– les dépenses de démolition d'une construction vétuste afin de faciliter la vente du terrain sur lequel elle est assise peuvent s'ajouter au prix d'acquisition en tant qu'élément du prix de revient du terrain (V. étude F-11 870-52).

81. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

Majoration du prix d'acquisition pour travaux d'aménagement des terrains à bâtir

82. L'article 50, I, 3°, e de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que les frais de voirie, réseaux et distribution s'ajoutent, sur justificatifs, au prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value imposable des terrains à bâtir, qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements.

83. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Compte tenu du caractère rétroactif de la mesure, les contribuables qui ont effectué des cessions de droits d'usufruit en 2004 ayant déjà fait l'objet d'une déclaration et d'une liquidation, et pour lesquelles l'impôt a déjà été acquitté lors de la formalité de publicité foncière, pourront effectuer une réclamation contentieuse en déposant une déclaration rectificative dans le délai prévu à l'article R.* 196-1 du LPF. Cette déclaration rectificative devra être déposée à la recette des impôts.

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES ET PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX

84. Afin de corriger certaines imperfections rédactionnelles de l'article 72 de la loi du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie (L. n° 2004-810 ; V. Revue D.O 29/2004, §§ 96 et 97) qui aligne le régime des prélèvements sociaux applicables aux plus-values immobilières sur celui applicable aux produits de placement, l'article 50, II de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit diverses dispositions techniques et de coordination et précise les modalités de recouvrement de ces prélèvements sociaux.

Recouvrement des prélèvements

85. Les prélèvements sociaux sur les plus-values immobilières sont assis, contrôlés et recouverts selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu (CSS, art. L. 136-7, VI nouveau).

En effet, les nouvelles modalités déclaratives et de paiement prévues pour l'imposition des plus-values des particuliers n'emportent pas changement de la nature de l'imposition.

86. La date d'entrée en vigueur des dispositions adoptées dans le cadre de la loi du 13 août 2004 est fixée au 1^{er} janvier 2004.

Il convenait en effet, afin de conférer toute la sécurité juridique nécessaire aux impositions effectuées en 2004, de prévoir que le régime des prélèvements sociaux applicable aux plus-values immobilières soit jumelé sur celui applicable aux produits de placements dès le 1^{er} janvier 2004 et non à la date d'entrée en vigueur de la loi du 13 août 2004, soit le 18 août 2004.

La contribution additionnelle au prélèvement social de 0,3 % ne s'applique qu'aux cessions intervenues à compter du 1^{er} juillet 2004 et le relèvement de 0,7 point de la CSG aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

Dans l'état actuel de la législation, les deux contributions auraient été exigibles au titre des cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004.

MODALITÉS D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS HORS DE FRANCE

87. Plusieurs aménagements sont apportés au régime d'imposition des plus-values réalisées par les contribuables non résidents :

– l'application aux non-résidents des exonérations prévues en faveur des contribuables résidents de France est, sauf exception, confirmée (V. n° 88) ;

– l'exonération particulière de la première cession d'une habitation en France des non-résidents est désormais subordonnée à la condition que le contribuable ait la libre disposition du bien au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession (V. n° 91) ;

– afin d'éliminer certains facteurs d'évasion fiscale, les modalités d'imposition des associés non-résidents qui détiennent un bien au travers d'une société de personnes dont le siège est en France sont alignées sur celles applicables aux contribuables non-résidents détenant en direct le bien cédé (V. n° 97).

► Application aux non-résidents des exonérations et du sursis d'imposition applicables aux résidents

88. L'article 50, I, 6°, d de la loi de finances rectificative pour 2004 confirme par la voie législative que les exonérations prévues en faveur des contribuables résidents de France ainsi que le sursis d'imposition en cas d'apport de titres de sociétés à prépondérance immobilière sont également applicables aux non-résidents.

Dans sa rédaction actuelle, l'article 244 bis A du CGI ne vise pas expressément les dispositions prévues par les articles 150 U et 150 UB du même code. L'Administration a toutefois admis par tolérance d'en faire application.

89. Les nouvelles dispositions prévoient que, lorsque le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI est dû par des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, il est fait application :

► du principe d'imposition des plus-values immobilières des particuliers prévu à l'article 150 U, I du CGI ;

► des exonérations prévues aux 2° à 6° de l'article 150 U, du CGI. Il s'agit :

– de l'exonération particulière applicable aux non-résidents (V. n° 91) ;

– de l'exonération des biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de remploi est satisfaite (V. étude F-11 860-35) ;

– de l'exonération des biens échangés dans le cadre d'opérations de remembrement ou assimilées (V. étude F-11 860-53) ;

– de l'exonération des biens dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € (V. étude F-11 860-64) ;

► de l'exonération des plus-values réalisées par certains titulaires de pension de vieillesse ou de la carte d'invalidité

prévue à l'article 150, U, III du CGI. Toutefois, le bénéfice de cette exonération est réservé aux résidents communautaires et aux ressortissants d'Islande et de Norvège à l'exclusion du Liechtenstein.

Le texte vise expressément, s'agissant des deux derniers pays énumérés, les ressortissants d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

► du sursis d'imposition applicable en cas d'échange de titres de sociétés à prépondérance immobilière à l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 150 UB, II et III) et la prorogation des reports d'imposition accordés avant le 1^{er} janvier 2000 en cas d'enchaînement avec un sursis d'imposition (V. étude F-11 800-44 et s.) ;

On rappelle que dans le cadre d'un sursis d'imposition, l'opération est considérée comme présentant un caractère intercalaire et n'est donc pas imposable lors de l'échange des titres mais lors de la cession ultérieure des titres reçus en échange. La plus-value, qui n'est pas constatée au titre de l'année de l'échange, n'a donc pas à être déclarée par le contribuable. La cession ultérieure des titres emporte imposition de la plus-value établie sur la différence entre le prix de cession et le prix ou la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange.

Si les titres qui font l'objet de l'opération d'échange ont été reçus dans le cadre d'une précédente opération d'échange pour laquelle un régime de report d'imposition a été demandé, l'imposition de la plus-value antérieurement reportée est reportée de plein droit au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des nouveaux titres reçus (V. étude F-11 880-63).

► Les modalités de détermination de la plus-value imposable prévues aux articles 150 V à 150 VE du CGI.

90. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Exonération particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents

91. Une exonération particulière est prévue pour les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens qui constituent l'habitation en France des personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un État membre de la Communauté européenne, dans la limite d'une résidence par contribuable et à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession (CGI, art. 150 U, II, 2°).

On rappelle que l'exonération ne s'applique qu'à la première cession intervenue à compter du 1^{er} janvier 2004 (V. étude F-11 885-81).

Conditions actuelles d'application

92. Pour bénéficier de l'exonération particulière, le bien cédé doit constituer l'habitation en France du contribuable domicilié hors de France.

Il s'ensuit notamment qu'il doit en avoir la libre disposition. Il est donc nécessaire que le contribuable soit susceptible de l'occuper à tout moment.

En l'absence de titre d'occupation et de versement de loyer ou d'indemnité d'occupation, l'occupation gratuite d'une résidence par une personne autre que son propriétaire ou son conjoint n'a pas pour effet de priver le propriétaire du droit de disposer librement de cette résidence. En revanche, il n'en est pas ainsi lorsque l'immeuble est donné en location au jour de la cession. L'inoccupation, même prolongée, du logement ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération. De même, les immeubles vacants ou vides de tout meuble peuvent bénéficier de l'exonération dès lors qu'ils satisfont à la condition de libre disposition (V. étude F-11 885-82).

Une récente réponse ministérielle a précisé que la libre disposition du bien devait présenter un **caractère de permanence suffisante** et a admis, à titre de simplification, que le bien est réputé constituer l'habitation en France du contribuable avec une permanence suffisante dès lors que celui-ci en a la **libre disposition depuis le 1^{er} janvier de l'année de la cession**. En cas de contrôles ultérieurs, le contribuable pourra notamment en apporter la preuve en produisant un avis d'imposition à la taxe d'habitation au titre de l'année de la cession (Rép. Bacquet n° 45379, JO AN, 23-11-2004, p. 9215 ; V. D.O Actualité 44/2004, § 26).

Seuls les non-résidents ayant réalisé une cession en 2004 pourront se prévaloir de ces dispositions.

Institution d'une condition supplémentaire

93. Dans un souci d'équité vis-à-vis des contribuables résidents qui sont imposables sur la cession d'immeuble antérieurement donné en location, l'article 50, I, 1° de la loi de finances rectificative pour 2004 ajoute une **condition supplémentaire pour l'application de l'exonération** particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents en fixant un **délaï minimum de libre disposition de l'habitation**.

Ainsi, l'exonération est désormais subordonnée à la **double condition** :

► que le cédant ait été **fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans** à un moment quelconque antérieurement à la cession ;

► et qu'il ait la **libre disposition du bien au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession**. Ce délai est compris entre 12 et 24 mois.

Il a en effet été constaté que de nombreux non-résidents échappent à l'impôt en cédant un logement qui n'a été à leur disposition que quelques jours (congrès pour vendre par exemple).

94. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

Extension de l'exonération aux ressortissants de l'EEE

95. L'article 50, I, 1, a de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que le bénéfice de l'exonération est **étendu aux personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un autre État membre partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale**.

Il s'agit, en pratique, des **ressortissants de l'Islande et de la Norvège**, à l'exclusion du Liechtenstein.

96. Entrée en vigueur - Cette extension s'applique pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Les résidents d'Islande ou de Norvège qui auraient été imposés en 2004 au titre de la première cession d'une résidence en France pourront se prévaloir de ces nouvelles dispositions et déposer, selon nos informations, par l'intermédiaire de leur représentant accrédité (sauf en cas de dispense), une réclamation contentieuse au centre des impôts des non-résidents, en vue d'obtenir la restitution de l'impôt acquitté.

► Modalités d'imposition des associés non-résidents d'une société de personnes dont le siège est en France

97. Afin de corriger certaines anomalies du dispositif actuel entraînant des différences d'imposition entre les

non résidents, l'article 50, I, 4° à 6 de la loi de finances rectificative pour 2004 **aligne les modalités d'imposition des associés non-résidents de sociétés de personnes dont le siège est en France**, qu'ils relèvent ou non de l'impôt sur le revenu, **sur les modalités d'imposition des non-résidents détenant en direct le bien cédé**.

Le régime fiscal de la cession d'un immeuble par un non-résident est différent selon que ce dernier le détient directement ou indirectement. En effet, le contribuable non-résident, résident d'un État qui n'est pas membre de la Communauté européenne, est imposé en cas de cession d'un immeuble qu'il détient directement au taux d'un tiers. Il est imposé au taux de 16 % lorsqu'il détient un immeuble au travers d'une société civile qui a son siège en France.

Lorsque les sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés ont **leur siège en France**, ils ont la qualité de résident en France au sens des conventions fiscales conclues par la France lorsque les conditions requises ces conventions sont remplies (CE 4-41997, n° 144211, Sté. Kingroup inc.). Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH du CGI, à raison de la quote-part du résultat de la société de personnes correspondant à leurs droits (V. étude F-11 885-90).

Ainsi, la société de personnes verse l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés soumis à cet impôt présents à la date de la cession de l'immeuble (CGI, art. 150 VF, II). Ces dispositions s'appliquent aux associés résidents ou non résidents des sociétés de personnes françaises. Dans ce cas, les associés non-résidents sont bien entendu dispensés de l'accréditation du représentant fiscal (CGI, art. 244 bis A, I, al. 3 et ann. II, art. 171 quater). Cette différence de traitement était susceptible d'occasionner d'importantes **évasions fiscales**, les contribuables non-résidents faisant, lors de l'acquisition du bien, systématiquement et pour des raisons exclusivement fiscales, le choix de détenir le bien au travers d'une société civile qui a son siège en France (V. Rapp. AN, n° 1976, p. 541).

Taux d'imposition

98. L'article 50, I, 5° de la loi de finances rectificative pour 2004 aménage les modalités d'imposition des plus-values applicables aux non résidents. Ainsi, **le taux d'un tiers s'applique** lorsque les plus-values sont réalisées par :

► des **associés personnes physiques ou personnes morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France** et qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, qui ne sont pas fiscalement domiciliés ou n'ont pas leur siège social dans un État membre de la Communauté européenne ou assimilé (Islande et Norvège) (CGI, art. 200 B, a et b) ;

► des **associés personnes morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France** et qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, qui sont fiscalement domiciliés dans un autre État membre de la Communauté européenne ou assimilé (Islande et Norvège).

Ainsi, bien qu'étant imposés dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH du CGI, le taux d'imposition n'est plus celui de 16 % mais d'un tiers.

99. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

Application du taux de 16 % aux ressortissants de l'EEE

100. L'article 50, I, 6°, c de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que le taux de 16 % prévu à l'article 244 bis A du CGI est étendu aux **personnes physiques et associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés, résidents d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la**

Loi de finances rectificative pour 2004

fraude et l'évasion fiscale (ressortissants de l'Islande ou de la Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein).

Actuellement, les plus-values immobilières réalisées par les ressortissants de l'EEE étaient soumises au prélèvement d'un tiers.

101. Entrée en vigueur - Cette extension s'applique pour l'imposition des plus-values réalisées lors des **cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004**.

Les ressortissants de l'Islande et de la Norvège qui ont été imposés au titre d'une cession en 2004 au taux d'un tiers pourront se prévaloir de ces dispositions et demander par voie de réclamation contentieuse la restitution du trop versé.

Modalités de recouvrement de l'impôt

102. L'article 50, I, 4 de la loi de finances rectificative pour 2004 complète l'article 150 VF du CGI afin que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les **associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France** soit acquitté par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 bis A du CGI.

Lors de la cession d'un bien immobilier par une société ou un groupement relevant des articles 8 à 8 ter du CGI, la société de personnes verse, à la conservation des hypothèques ou à la recette des impôts, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés présents à la date de la cession soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values des particuliers, (CGI, art. 150 VF).

La clef de répartition du bénéfice à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de l'exercice qui précède celui au cours duquel la cession est intervenue, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition passée entre les associés avant la date de la cession du bien ou des droits. Pour être opposables à l'Administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la date de ladite cession. S'il apparaissait que de telles conventions n'ont été conclues que dans le but d'éluider l'impôt, l'administration serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF.

L'impôt acquitté par la société ou le groupement est libératoire de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés

présents à la date de la cession de l'immeuble et dont la quote-part leur revenant est imposable dans la catégorie des plus-values des particuliers (CGI, art. 150 VF, II).

103. Désignation d'un représentant fiscal accrédité - La société ou le groupement dont le siège est en France doit désigner un représentant fiscal accrédité pour acquitter la quote-part de l'impôt des associés non-résidents sans qu'il y ait lieu de distinguer selon qu'il s'agit de non-résidents communautaires ou non communautaires (V. étude F-11 885-96).

104. Sociétés dont le siège est situé en France - Par ailleurs, l'article 244 bis A du CGI est parallèlement complété pour s'appliquer aux **sociétés ou aux groupements dont le siège est situé en France** et qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI au prorata des droits sociaux détenus par des associés :

- qui ne sont pas domiciliés en France ;
- ou dont le siège social est situé hors de France.

Cette mesure a notamment pour effet de rendre applicable les dispositions de l'article 244 bis A du CGI aux **associés personnes morales de sociétés de personnes françaises, qui ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu en France**. Ainsi, le prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI est dans ce cas acquitté lors de la transaction et un représentant fiscal est désigné à cet effet.

105. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des **cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005**.

Récapitulatif des taux d'imposition des plus-values immobilières applicables à compter du 1^{er} janvier 2005

106. Le tableau ci-après présente schématiquement les taux d'imposition applicables aux plus-values immobilières à compter du 1^{er} janvier 2005.

		Dispositions applicables	Taux applicable
Personnes physiques			
Résidents en France		150 U - 200 B	16 % (1)
Résidents hors de France	résident d'un État membre de la Communauté européenne, de l'Islande ou de la Norvège	244 bis A	16 %
	résident d'un autre État	244 bis A	33 1/3 %
Sociétés dont les bénéfices sont imposés au nom des associés			
Sociétés dont le siège est situé en France			
Associé personne physique	résident en France	150 U - 200 B	16 % (1)
	résident d'un État membre de la Communauté européenne + Islande et Norvège	150 U - 200 B	16 %
	résident d'un autre État	150 U - 200 B-a	33 1/3 %
Associé personne morale	résident en France	150 U - 200 B-a ou autre catégorie IR ou IS (2)	16 % ou taux IR ou IS
	résident d'un autre État membre de la Communauté européenne + Islande et Norvège	150 U - 200 B-b	33 1/3 %
	résident d'un autre État	150 U - 200 B-a	33 1/3 %

Loi de finances rectificative pour 2004

		Dispositions applicables	Taux applicable
Sociétés dont le siège est situé hors de France			
Associé personne physique	résident en France	244 bis A	16 % (1)
	résident d'un État membre de la Communauté européenne + Islande et Norvège		16 %
	résident d'un autre État		33 1/3 %
Associé personne morale	résident en France	244 bis A	33 1/3 %
	résident d'un État membre de la Communauté européenne + Islande et Norvège		33 1/3 %
	résident d'un autre État		33 1/3 %
Autres sociétés			
Sociétés dont le siège est situé en France		IS	Taux IS
Sociétés dont le siège est situé hors de France		244 bis A	33 1/3 %
(1) Auxquels s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux global de 11 %.			
(2) Selon le régime d'imposition des associés (CGI, art. 238 bis K).			

TAXES DIVERSES

Contribution sur les revenus locatifs

Aménagement du champ d'application et de l'assiette de la contribution sur les revenus locatifs (Art. 49)

Dans un souci de simplification et de cohérence, la loi de finances rectificative pour 2004 :

- aligne l'assiette de la CRL sur celle de la nouvelle assiette de la déduction forfaitaire applicable en matière de revenus fonciers,
- exclut les revenus tirés de la location de locaux qui ont fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction financés par l'ANAH du champ d'application de la contribution,
- institue une nouvelle exonération en faveur des revenus tirés de la location des logements qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation.

Deux autres exonérations ont récemment été instituées par la loi de programmation pour la cohésion sociale en faveur des revenus :

- des locations affectées aux personnes défavorisées par les unions d'économie sociale agréées,
- des locations de locaux demeurés vacants pendant 12 mois et remis sur le marché dans le cadre d'une convention avec l'ANAH.

RÉGIME ACTUEL

Champ d'application de la contribution

107. La contribution sur les revenus locatifs (CRL) s'applique aux revenus tirés de la location de locaux situés dans des immeubles achevés depuis plus de 15 ans, au moins au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle est acquittée par les bailleurs, qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales (CGI, art. 234 nonies, I), au taux de 2,5 %.

108. Les propriétaires d'immeubles de plus de 15 ans donnés en location doivent ventiler leurs recettes selon qu'elles sont soumises ou non à la CRL (recettes diverses exonérées de CRL comme le droit d'affichage, indemnités et subventions).

109. Locations imposables - Les locations d'immeubles à durée limitée sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la contribution, même si elles résultent d'un contrat n'ayant pas le caractère juridique d'un bail (CGI, art. 234 nonies, I et III, 5). Il en est ainsi :

- des locations de locaux nus et des locations de locaux meublés ou équipés ;
- des baux proprement dits et des locations verbales ;
- des prorogations légales ou conventionnelles de baux écrits ou de locations verbales dont la durée est expirée ;
- des locations renouvelées par tacite reconduction ;
- des réquisitions ;
- des baux emphytéotiques.

110. En revanche n'entrent pas dans le champ d'application de la contribution, les sous-locations et les revenus retirés de prestations de nature hôtelière, et notamment les établissements effectuant des prestations hôtelières ou parahôtelières telles que définies à l'article 261 D, 4°, b du CGI (V. étude F-95 100-66).

111. Locaux imposables - Sont soumis à la CRL :

- les locaux situés dans des immeubles achevés depuis quinze ans au moins au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Sont donc exclues les locations de terrains nus ;

- les locaux ayant fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction financés avec le concours de l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (ANAH).

En principe, la CRL n'est pas exigible sur les locations d'immeubles bâtis qui ont subi des transformations susceptibles de les faire considérer comme des constructions nouvelles. Il s'agit des transformations résultant de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction. Ces travaux peuvent notamment correspondre à une reconstruction complète après démolition intérieure d'une unité d'habitation, suivie de la création d'aménagements neufs (BOI 5 L-5-01, n° 26 ; BOI 5 L-5-99, n° 74 à 78).

Toutefois, l'article 234 nonies, II du CGI prévoit que la CRL est applicable aux revenus retirés de la location de locaux qui, situés dans des immeubles achevés depuis quinze ans au moins, ont fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction, exclus des charges déductibles pour la détermination des revenus fonciers et financés avec le concours de l'ANAH. Lorsque ces travaux ont affecté exclusivement un ou plusieurs locaux déterminés d'un immeuble collectif, seuls ces locaux sont soumis à la CRL (V. BOI 5 L-5-01, n° 11 ; BOI 5 L-5-99, n° 61 à 67).

112. Exonérations - Sont notamment exonérés de la contribution, les revenus tirés des locations :

- dont le montant annuel n'excède pas 1 830 €, cette limite s'appréciant par local ;

- donnant lieu au paiement de la TVA ;

- consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance ;

- consenties en vertu des livres I et II du Code de l'action sociale et des familles et exclusivement relatives au service de l'aide sociale ;

- à vie ou à durée illimitée ;

- des immeubles appartenant à l'État, aux collectivités territoriales, aux établissements public qui en dépendent et aux organismes d'HLM ;

- des locaux d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci, ainsi que des locaux dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers, prévu par l'article 11 de la loi de finances rectificative pour 1964 ;

- des immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte de construction ou ayant pour objet la rénovation urbaine ou la restauration immobilière dans le cadre d'opérations confiées par les collectivités publiques, ainsi que de ceux appartenant aux houillères de bassin ;

- des immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés ;

- des logements appartenant aux organismes sans but lucratif qui les mettent à la disposition de personnes défavorisées mentionnées à l'article 1^{er} de la loi n° 90-449 du 31 mai 1990 visant à la mise en œuvre du droit au logement et qui ont été agréées à cet effet par le représentant de l'État dans le département.

Assiette de la contribution

113. La contribution sur les revenus locatifs est assise sur le montant des recettes nettes perçues au cours de l'année civile. Ces recettes nettes s'entendent des revenus des locations augmentés du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge du preneur et diminués du montant des dépenses supportées par le bailleur pour le compte du preneur.

114. Revenus pris en compte dans l'assiette de la contribution - Les revenus des locations comprennent notamment les sommes encaissées par le bailleur à quelque titre que ce soit : loyer en principal, appels provisionnels de charges et remboursement de prestations, d'impôts, de taxes locatives ou de fournitures individuelles, et les recettes exceptionnelles et indemnités de résiliation versées par le locataire. Ils comprennent également la valeur des avantages en nature stipulés au bail et le montant des revenus accessoires.

On rappelle que les remboursements de charges récupérables auprès des locataires doivent normalement être compris dans l'assiette de la contribution sur les revenus locatifs correspondant à la période au cours de laquelle ils sont versés. Cela étant, il est admis, comme en matière de revenus fonciers, que les contribuables puissent faire purement et simplement abstraction des appels provisionnels de charges et remboursements de charges perçus des locataires pour l'assiette de la contribution. Lorsque cette faculté est exercée, le paiement des charges par le propriétaire ne peut ultérieurement ouvrir droit à déduction pour l'assiette de la contribution.

On rappelle que les remboursements de charges récupérables auprès des locataires doivent normalement être compris dans l'assiette de la contribution sur les revenus locatifs correspondant à la période au cours de laquelle ils sont versés. Cela étant, il est admis, comme en matière de revenus fonciers, que les contribuables puissent faire purement et simplement abstraction des appels provisionnels de charges et remboursements de charges perçus des locataires pour l'assiette de la contribution. Lorsque cette faculté est exercée, le paiement des charges par le propriétaire ne peut ultérieurement ouvrir droit à déduction pour l'assiette de la contribution.

115. Sommes exclues de l'assiette de la CRL. - Certains versements sont exclus de l'assiette de la contribution dès lors qu'ils ne constituent pas véritablement le prix de la location. Sont exclues à ce titre les subventions, primes et indemnités d'assurance destinées à financer des charges déductibles pour l'imposition des revenus ou bénéfiques, telles que les subventions versées par l'ANAH.

Sont également exclus de l'assiette de la contribution :

- les indemnités destinées à dédommager le bailleur d'une dépréciation de son capital ;

- les revenus accessoires, tels que les revenus de la location du droit d'affichage (redevances perçues par les propriétaires pour l'utilisation des balcons, toitures ou pignons de leurs immeubles en vue de l'affichage de la publicité).

RÉGIME NOUVEAU

116. Dans un souci de simplification, le législateur aligne les règles d'assiette de la contribution sur les revenus locatifs (CRL) sur celle de la déduction forfaitaire applicable en matière de revenus fonciers.

Par ailleurs, en vue de relancer le marché du secteur locatif immobilier :

► les revenus tirés de la location de locaux qui ont fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction ne sont plus soumis à la CRL ;

► trois nouvelles exonérations sont instituées en faveur des revenus tirés de la location de logements :

– qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation financés à 15 % au moins de leur montant par une subvention versée par l'ANAH ;

– à des personnes défavorisées par les unions d'économie sociale agréées ;

– demeurés vacants pendant 12 mois et remis sur le marché dans le cadre d'une convention avec l'ANAH.

► Modification de l'assiette de la CRL

117. Afin d'harmoniser l'assiette de la contribution sur les revenus locatifs avec celle de la déduction forfaitaire, les recettes nettes soumises à la contribution sur les revenus locatifs sont désormais définies par référence à l'article 29 du CGI qui précise la notion de « revenu brut foncier » (L. fin. rec. 2004, art. 49).

À compter de l'imposition des revenus perçus en 2004, l'article 49 de la loi de finances rectificative pour 2004 adapte la rédaction de l'article 29 du CGI en vue de simplifier les règles de détermination des revenus fonciers :

– la possibilité de déduire les dépenses incombant normalement aux locataires et acquittés par le propriétaire est supprimée ;

– la déduction des provisions pour charges versées supportées par le bailleur est autorisée (V. n° 115).

118. En conséquence, à compter de l'imposition des revenus perçus en 2004, l'assiette de la CRL est définie comme la somme des éléments (CGI, art. 29 modifié) :

– les loyers en principal ;

– les revenus accessoires ;

– le montant des dépenses incombant au propriétaire et mises par convention à la charge du locataire ;

– les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles.

119. Compte tenu de cette nouvelle définition, l'assiette de la CRL se trouve élargie aux :

– aux subventions ;

– aux primes et indemnités d'assurances destinées à financer des charges déductibles ;

– aux revenus accessoires.

Cette mesure aurait notamment pour conséquence de supprimer l'inégalité existant entre les contribuables déclarant leurs recettes selon le régime du « micro-foncier » et ceux souscrivant une déclaration au réel. Dans le premier cas et à la différence du second, l'intégralité des recettes, y compris les subventions et indemnités, est comprise dans l'assiette de la CRL.

120. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus perçus en 2004.

► Modifications du champ d'application de la CRL

Exclusion des logements ayant fait l'objet de travaux financés avec le concours de l'ANAH

121. Les revenus des locations des immeubles achevés depuis quinze ans au moins et qui ont fait l'objet de travaux

d'agrandissement, de construction ou de reconstruction financés avec le concours de l'ANAH ne sont plus soumis à la CRL et relèvent désormais du droit commun (L. fin. rec. 2004, art. 49).

Les dispositions qui soumettaient à la CRL, à titre dérogatoire, les revenus des immeubles ayant fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction financés par le concours de l'ANAH sont abrogées par le présent article (V. n° 111).

122. Pour être considérés comme des constructions nouvelles, les locaux doivent avoir fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction. Il s'agit :

– des travaux d'agrandissement qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux d'habitation existants ;

– des travaux de construction ou de reconstruction qui comportent soit la démolition complète d'un immeuble suivie de sa reconstruction, soit des modifications importantes apportées au gros œuvre, soit encore des travaux ayant pour objet l'aménagement à usage d'habitation de locaux préalablement affectés à un autre usage ou qui constituaient des dépendances d'un local d'habitation sans être eux-mêmes habitables.

La date d'achèvement des locaux ainsi assimilés à de nouvelles constructions habitables peut être justifiée par tous moyens de preuve attestant l'exécution des travaux et ayant un caractère suffisamment probant tels que factures, mémoires acquittés, etc.

123. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus perçus en 2004.

Exonération des revenus des logements ayant fait l'objet de travaux de réhabilitation financés par l'ANAH

124. Les revenus tirés de la location des logements qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation financés par une subvention versée par l'ANAH sont exonérés de la CRL (L. fin. rec. 2004, art. 49).

125. Champ d'application de l'exonération - Cette nouvelle exonération s'applique aux logements au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du Code de la construction et de l'habitation. L'immeuble à usage d'habitation doit par conséquent satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions.

On rappelle que des dispositions identiques sont prévues dans le cadre de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer et de la réduction d'impôt pour investissement dans les résidences de tourisme agréées situées en zone rurale (V. étude F-93 100-16). Les travaux seront définis par décret.

126. Conformément aux dispositions de l'article 29 du CGI, les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles doivent être comprises dans le revenu brut. Il est précisé que les subventions sont imposables, même si les travaux qu'elles sont destinées à couvrir ne sont pas réalisés.

Les travaux exécutés dans le cadre d'opérations conventionnées et aidés par l'ANAH ne peuvent pas être systématiquement considérés comme ayant le caractère de travaux d'amélioration déductibles des revenus fonciers (Rép. Cuvilliez, JOAN, 6-4-1998 p. 1923 ; Rép. Charroppin, JOAN, 13-4-1998 p. 2098).

127. Conditions d'exonération - Les travaux doivent avoir été financés à hauteur de 15 % de leur montant par une subvention versée par l'ANAH. Ce pourcentage s'apprécie en retenant :

– d'une part, le montant total des travaux de réhabilitation tels qu'ils seront définis par décret, il s'agit du montant effectivement payé, c'est-à-dire du montant apprécié toutes taxes comprises ;

– d'autre part, du montant total de la subvention tel qu'elle est ou sera déclaré en recette imposable.

128. Durée de l'exonération - Cette exonération est applicable pour 15 années suivants celles de l'achèvement des travaux. Ainsi, les revenus retirés de la location du logement au cours de l'année de l'achèvement des travaux seraient soumis à la CRL.

129. Entrée en vigueur - Cette exonération est applicable à compter de l'imposition des revenus perçus en 2004.

Exonération des revenus des logements des unions d'économie sociale agréées loués à des personnes défavorisées

130. Afin de relancer le secteur du marché locatif immobilier, l'exonération applicable aux revenus tirés des logements appartenant aux organismes sans but lucratif est étendue aux revenus tirés des logements appartenant à des unions d'économie sociale, dont les dirigeants de droit ou de fait ne sont pas rémunérés (L. n° 2005-32, 18-01-2005, art. 111).

Cette exonération est subordonnée à la condition que les logements soient mis à disposition de personnes défavorisées.

131. Définition des unions d'économie sociale - Les unions d'économie sociale (UES) sont des sociétés coopératives qui ont pour objet la gestion des intérêts communs de leurs associés et le développement de leurs activités. Leur statut est défini par les articles 19 bis et suivants de la loi n° 47-1776 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération (V. D.O Actualité 47-48/2004, §§ 363 et s.).

Les unions regroupent des sociétés coopératives, des mutuelles régies par le Code de la mutualité, des organismes de mutualité agricole, des sociétés d'assurance à forme mutuelle, des sociétés d'assurances mutuelles et unions de mutuelles régies par le code des assurances, des associations déclarées régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 ou par des dispositions applicables dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, des unions ou fédérations de ces sociétés ou associations.

Les unions d'économie sociale sont souvent maîtres d'ouvrage en matière de logements locatifs à vocation sociale. Elles peuvent également se constituer en agences immobilières à vocation sociale.

132. Conditions d'exonération - Cette exonération est réservée aux unions d'économie sociale :

- dont les dirigeants, de droit ou de fait, ne sont pas rémunérés ;
- qui ont été agréés par le représentant de l'État dans le département.

L'obtention de cet agrément est subordonnée à la justification d'une compétence dans le domaine de l'action sociale et d'une expérience en matière d'insertion sociale ou de logement des personnes défavorisées. L'agrément est accordé pour une durée indéterminée. En cas de manquements graves de l'union agréé à ses obligations, et après que celle-ci a été mise en mesure de présenter ses observations, le préfet peut prononcer le retrait de l'agrément.

- dont les locations sont affectées à des personnes défavorisées.

Les personnes défavorisées mentionnées à l'article 1^{er} de la loi n° 90-449 du 31 mai 1990 visant à la mise en œuvre du logement s'entendent de toute personne ou famille éprouvant des difficultés particulières, en raison notamment de l'inadaptation de ses ressource

ces ou de ses conditions d'existence, à accéder à un logement décent et indépendant ou à s'y maintenir.

133. Revenus exonérés - L'exonération s'applique aux revenus retirés par les unions d'économie sociale de la location de locaux nus ou de locaux meublés ou équipés, loués à usage d'habitation principale ou non.

134. Entrée en vigueur - Ces dispositions entrent en vigueur le lendemain de la publication de la loi de programmation pour la cohésion sociale au Journal Officiel soit pour l'imposition des revenus perçus à compter du 20 janvier 2005.

Exonération des logements conventionnés antérieurement vacants

135. Afin de favoriser la remise sur le marché des logements vacants, les revenus locatifs tirés de logements vacants depuis plus de douze mois et conventionnés avec l'ANAH sont exonérés de CRL pendant trois ans (L. n° 2005-32, 18-01-2005, art. 112).

On rappelle que dans le même but, l'article 51 de la loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 d'orientation relative à la lutte contre l'exclusion avait mis en place une taxe sur les logements vacants au profit de l'ANAH. La mesure instituée par le présent article a bien le même objectif mais présente l'avantage d'être un dispositif d'incitation plutôt que de sanction. De surcroît, il tend à ce que les personnes disposant de ressources modestes bénéficient en priorité de la remise sur le marché de logements vacants.

136. Définition du logement vacant - Un logement est vacant lorsqu'il n'a fait l'objet d'aucune occupation effective, même temporaire à usage de résidence secondaire ou autre, pendant une durée minimale et continue de douze mois.

D'une façon générale, un logement vacant ne renferme aucun mobilier ou contient seulement un mobilier insuffisant pour en permettre l'occupation.

Ainsi, n'est pas considéré comme vacant un immeuble habité par un occupant sans titre ou un immeuble occupé par des personnes logées à titre gratuit. Un logement loué ne peut en aucun cas être considéré comme vacant, même si le locataire ne l'occupe pas en permanence ou ne paie pas son loyer.

137. Computation du délai de vacance - Il est tenu compte de la vacance antérieure à la réalisation des travaux. Le point de départ du délai de douze mois est constitué par la date du départ effectif de l'occupant. En cas d'acquisition d'un logement vacant, le point de départ se situe à la date du transfert de propriété. Le terme du délai de douze mois est apprécié à la date de prise d'effet du nouveau bail.

138. Logements conventionnés - Les logements doivent être loués dans le cadre d'une convention conclue à compter du 1^{er} juillet 2004 avec l'ANAH en application du 4^o de l'article L. 351-2 du Code de la construction et de l'habitation, c'est-à-dire sous condition de ressources et de loyers. Le conventionnement permet par ailleurs au locataire de bénéficier de l'aide personnalisée au logement.

139. Durée de l'exonération - Le bénéfice de l'exonération s'applique jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de la conclusion du bail.

140. Entrée en vigueur - Ces dispositions entrent en vigueur le lendemain de la publication de la loi de programmation pour la cohésion sociale au Journal Officiel soit pour l'imposition des revenus perçus à compter du 20 janvier 2005. ■

REVENUS MOBILIERS

Réforme du régime fiscal des distributions

Étude F-24 460

Précisions sur l'application du nouveau régime fiscal des distributions (Art. 38)

Les modalités de déclaration et d'information des établissements payeurs et des sociétés procédant à la distribution de revenus sont aménagées.

Les revenus distribués ouvrant droit à l'abattement de 50 % doivent être :

- individualisés sur l'IFU par les établissements payeurs,
- mentionnés sur les rapports et propositions de résolution soumis aux assemblées générales d'associés ou d'actionnaires,
- identifiés sur l'IFU lorsque ces revenus font l'objet de différents paiements au sein d'une chaîne d'établissements payeurs.

En cas de manquements à ces obligations, les sociétés distributrices et les établissements payeurs encourent des amendes fiscales dont les taux varient en fonction de la nature de l'infraction.

Il est précisé que :

- l'abattement de 50 % est applicable aux sociétés distributrices soumises à l'IS sur option,
- le bénéfice de l'abattement de 50% est étendu aux revenus distribués par les OPCVM établis dans un État non membre de la Communauté européenne,
- l'abattement de 1 220 ou 2 440 € s'applique après certaines déductions.

141. Le présent article a pour objet d'apporter des précisions sur la mise en œuvre de la réforme du régime fiscal des distributions introduite par l'article 93 loi de finances pour 2004 (L. fin. 2004, n° 2003-1311 du 30-12-2003 ; V. étude F-24 460).

Le régime de l'avoir fiscal et du précompte est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2005.

Les personnes physiques cessent de bénéficier de l'avoir fiscal pour les revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005. Un nouveau mécanisme d'imposition des distributions est mis en place à compter de cette date. Il se caractérise par :

– un abattement de 50 % sur le montant des dividendes distribués, en vertu d'une décision régulière des organes compétents, par les sociétés françaises passibles de l'impôt sur les sociétés ainsi que par celles passibles d'un impôt équivalent dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire lié à la France par une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions ;

– l'application d'un abattement de 1 220 € ou de 2 440 € suivant la situation de famille du contribuable ;

– la mise en place d'un crédit d'impôt égal à 50 % des dividendes perçus, plafonné à 115 € ou 230 € selon la situation de famille de l'actionnaire ou de l'associé. En ce qui concerne les personnes morales actionnaires, l'avoir fiscal ne peut plus être utilisé dès le 1^{er} janvier 2005.

Parallèlement, les sociétés distributrices ne supportent plus le précompte pour les distributions mises en paiement à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois, en 2005, un prélèvement exceptionnel au taux de 25 %, calqué sur le mécanisme du précompte, s'appliquera. Il sera imputable sur l'impôt sur les sociétés dû au titre des trois années suivantes par tiers et pourra le cas échéant être restitué (V. n° 168).

► Obligations déclaratives des établissements payeurs

Individualisation sur l'IFU des revenus éligibles à l'abattement de 50 %

142. Les personnes qui assurent le paiement des revenus de capitaux mobiliers doivent souscrire, pour chaque bénéficiaire, une déclaration fiscale unique « IFU » récapitulant les sommes payées l'année précédente (CGI, art. 242 ter).

En pratique, un double de cette déclaration est adressé par l'organisme payeur au client, afin de lui permettre de rédiger sa déclaration annuelle de revenus. Le contenu de la déclaration est

fixé par les articles 49 D à 49 G de l'annexe III au Code général des impôts. L'ensemble des opérations effectuées chez un même établissement payeur au profit d'un même client au cours de l'année civile précédant celle de la déclaration des opérations doivent ainsi y figurer.

143. Afin d'adapter cette obligation déclarative au nouveau régime fiscal des distributions, le présent article prévoit que les revenus éligibles à l'abattement de 50 % doivent être individualisés sur l'IFU. Cette nouvelle obligation s'applique aux revenus distribués :

– par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent, ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions (CGI, art. 158, 3, 2°) ;

– et d'autre part par les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) français ou bénéficiant de la procédure communautaire de reconnaissance mutuelle des agréments (c'est-à-dire les OPCVM dits « coordonnés ») (CGI, art. 158, 3, 2°).

Jusqu'à présent le bénéficiaire des dividendes ouvrant droit à l'avoir fiscal recevait de l'établissement payeur un certificat d'avoir fiscal, qu'il devait joindre à sa déclaration de revenus.

Sanctions applicables en cas de non-respect des obligations déclaratives

144. En application de l'article 1768 bis, 1 du CGI, lorsqu'une somme devant figurer sur l'IFU n'a pas été déclarée ou a été déclarée seulement partiellement, les personnes auxquelles incombe l'obligation déclarative prévue à l'article 242, A du CGI en principe, sont redevables d'une amende fiscale égale à 80 % du montant des sommes non déclarées.

Toutefois, la sanction est :

– supprimée en cas de réparation spontanée par l'établissement payeur avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite et sous réserve qu'il s'agisse de la première infraction commise par l'établissement payeur dans le délai de reprise prévu à l'article L. 169 du LPF ;

– atténuée (amende forfaitaire de 750 €) lorsque, s'agissant d'une première infraction, le redevable de l'amende

justifie que cette infraction n'a pas été préjudiciable au Trésor.

On rappelle que les autres omissions partielles ou totales et les inexactitudes relevées dans les renseignements que doivent comporter les déclarations de capitaux mobiliers donnent lieu, sauf cas de force majeure, à l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, avec un minimum de 150 € pour chaque document omis, incomplet ou inexact (CGI, art. 1726).

145. Afin d'adapter ces sanctions aux nouvelles obligations déclaratives, le présent article institue un **nouveau cas d'atténuation de l'amende fiscale de 80 %**. Ainsi, une **amende fiscale forfaitaire, plafonnée à 750 € par déclaration**, est applicable lorsque les **revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 50 %** (CGI, art. 1768, 1, modifié).

146. Par ailleurs, le présent article exonère de toute responsabilité les établissements payeurs agissant en tant qu'intermédiaires lorsque l'individualisation erronée des revenus éligibles à l'abattement de 50 % correspond :

- à l'individualisation qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices dans le rapport ou la résolution en vue de l'affectation des résultats en application de l'article 243 bis du CGI ;
- à la ventilation effectuée par les OPCVM, sociétés d'investissement, sociétés de développement régional ou sociétés de capital risque.

Les dépositaires des actifs de ces OPCVM et sociétés ne bénéficient toutefois pas de cette décharge de responsabilité, compte tenu des obligations de contrôle afférentes à la nature même de leur activité.

Entrée en vigueur

147. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux revenus distribués perçus à compter du 1^{er} janvier 2005 qui devront figurer sur l'IFU à souscrire début 2006.

► Obligations informatives des sociétés distributrices

Distributions résultant des décisions de l'assemblée générale de clôture

148. Dans un souci de cohérence, le présent article prévoit que les **rapports présentés et les propositions de résolution soumises aux assemblées générales d'associés ou d'actionnaires**, en vue de l'affectation des résultats de chaque exercice, **doivent mentionner le montant des dividendes mis en distribution au titre des trois exercices précédents**, ainsi que le **montant des revenus distribués éligibles à l'abattement de 50 %** et celui des revenus distribués non éligibles à cette réfaction, ventilés par catégorie d'actions ou de parts (CGI, art. 243 bis, modifié).

On rappelle que les rapports et propositions de résolutions présentés aux assemblées générales d'associés ou d'actionnaires devaient, jusqu'au 31 décembre 2004, mentionner le montant de l'avoir fiscal et du crédit d'impôt correspondant aux dividendes mis en distribution au titre des 3 exercices précédents.

Distributions exceptionnelles

149. Pour les revenus faisant l'objet d'une distribution exceptionnelle et ne résultant pas des décisions de l'assemblée générale de clôture, la société distributrice doit **informer l'établissement payeur de l'éligibilité éventuelle des revenus distribués au régime de l'abattement de 50 % à la date de la mise en paiement de la distribution**. Cette information est tenue à la disposition des actionnaires ou associés.

À compter du 1^{er} janvier 2005, les distributions exceptionnelles prélevées sur les réserves peuvent bénéficier de l'abattement de 50 % (L. fin. 2004, n° 2003-1311, 30-12-2003, art. 93).

Sanctions applicables

150. Le présent article prévoit un régime de sanctions spécifiques à l'encontre des sociétés distributrices qui ne se conforment pas aux obligations d'information (CGI, art. 1768 bis, A, 1 nouveau).

Les infractions sont constatées et les amendes correspondantes sont prononcées, recouvrées, garanties et contestées selon les règles prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

Deux types de sanctions sont prévues :

- une **amende fiscale égale à 5 % du montant des revenus concernés et plafonnée à 750 euros par distribution en cas de défaut de communication des revenus éligibles à l'abattement de 50 %** ;
- une **amende fiscale de 25 % du montant des revenus concernés en cas de mention erronée de revenus éligibles à l'abattement de 50 %**.

Ces deux amendes ne sont pas applicables lorsque les sociétés concernées apportent la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice.

Tel est le cas en particulier, lorsque :

- les produits à déclarer sont des revenus soumis au prélèvement libératoire ;
- les personnes bénéficiaires de produits ayant le caractère de revenus imposables les ont bien compris dans leurs revenus à soumettre à l'impôt.

Entrée en vigueur

151. Le présent article prévoit que les obligations d'information prévues en cas de distribution s'appliquent :

- aux **rapports et propositions de résolution** soumis aux assemblées générales d'actionnaires ou d'associés (V. n° 148) **tenues à compter du 1^{er} janvier 2005 pour les revenus distribués mis en paiement à compter du 1^{er} janvier 2005** ;
- aux **revenus de distributions exceptionnelles** (V. n° 149) résultant de décisions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

Lorsque les décisions de distribution sont intervenues avant le 1^{er} janvier 2005, ou ont été prises par des assemblées générales qui se sont tenues avant cette date, et prévoient une mise en paiement des distributions à compter du 1^{er} janvier 2005, les informations doivent être communiquées par les sociétés distributrices aux établissements payeurs au plus tard à la date de mise en paiement de ces distributions.

152. Le nouveau régime de sanctions prévu à l'article 1768 bis A, 1 du CGI, s'applique aux revenus distribués ou répartis perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

Obligations au sein de la chaîne des établissements payeurs

153. Obligation de « couponnage » - Le présent article permet d'assurer la transparence des distributions de revenus au sein de la chaîne des établissements payeurs de la société distributrice et de l'actionnaire. Ainsi, les **organismes payeurs qui effectuent des paiements à d'autres organismes payeurs, à des OPCVM ou des sociétés d'investissement, à des sociétés de capital risque ou à des sociétés de développement régional sont tenus**, lors du paiement des revenus de capitaux mobiliers, d'identifier sur l'imprimé fiscal unique « IFU » la part des revenus distribués éligible au régime de l'abattement de 50 % (CGI, art. 243 ter, nouveau).

Les justificatifs de cette identification doivent être tenus à la disposition de l'Administration fiscale.

154. Sanctions applicables - Les établissements payeurs qui ne respectent pas cette obligation d'identifica-

tion ou qui identifient à tort les revenus qu'ils versent comme éligibles au régime de l'abattement de 50 %, sont passibles d'une amende fiscale égale à 5 % du montant des revenus concernés et plafonnée à 750 € pour chaque mise en paiement (CGI, art. 1768 bis A, 3).

155. Les OPCVM, sociétés d'investissement, sociétés de développement régional ou sociétés de capital risque, ou, à défaut de personnalité morale, leur gérant ou représentant à l'égard des tiers qui ne respectent pas cette obligation sont également passibles :

– d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des revenus concernés lorsqu'ils procèdent à une ventilation de leurs distributions ou répartitions qui conduit à les considérer à tort comme éligibles au régime de l'abattement de 50 % ;

Une décharge est toutefois prévue lorsque cette identification erronée est effectuée sur la base des informations déclarées ou communiquées par les sociétés distributrices, ou sur la base de la ventilation des revenus arrêtée par un autre OPCVM ou d'autres sociétés d'investissement, sociétés de développement régional ou sociétés de capital risque.

– d'une amende forfaitaire annuelle de 1 500 € en cas de non-respect des modalités de ventilation des revenus distribués ou répartis.

Cette sanction spécifique n'est toutefois pas cumulable avec l'amende fiscale égale à 25 % du montant des revenus.

Entrée en vigueur

156. L'ensemble de ces dispositions est applicable aux revenus distribués ou répartis perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

► Précisions diverses

157. Le présent article prévoit un certain nombre de mesures d'adaptation ou de précision au dispositif adopté dans l'article 93 de la loi de finances pour 2004 précité, applicables aux revenus distribués ou répartis perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

Application de l'abattement de 50 % aux sociétés distributrices soumises à l'IS sur option

158. Le bénéfice de l'abattement de 50 % s'applique aux revenus distribués par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (sociétés françaises) ou un impôt équivalent (sociétés étrangères) (CGI, art. 158, 3, 2°)

159. Le présent article précise que le bénéfice de l'abattement de 50 % s'applique également aux revenus distribués par les sociétés soumises sur option à l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent, et non pas des seules sociétés qui en sont passibles.

Par voie de conséquence et dans une logique de transparence fiscale, les distributions réalisées par des sociétés d'investissement des sociétés de développement régional et des sociétés de capital-risque, exclues du bénéfice de l'abattement de 50 % (CGI, art. 158, 3, 3°, a) sont celles correspondant à des revenus prélevés sur des bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés.

160. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux revenus distribués ou répartis perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

Cas particulier des OPCVM européens

161. Les revenus distribués par les OPCVM n'ouvrent pas droit à l'abattement de 50 %.

En revanche, l'abattement de 50 % peut s'appliquer à la part des revenus transmis aux actionnaires ou porteurs de parts qui sont de l'origine ou de la nature des distributions ouvrant droit à l'abattement (CGI, art. 158, 3, 4°). Seuls sont concernés par cette dérogation :

– les organismes de placement collectif en valeurs mobilières régis par les articles L. 214-2 et suivants du Code monétaire et financier ;

– les organismes de placement collectif en valeurs mobilières établis dans d'autres États membres de la Communauté européenne et bénéficiant de la procédure de reconnaissance mutuelle des agréments prévue par la directive 85/611/CE du Conseil du 20 décembre 1985 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) ;

162. Le présent article étend le bénéfice de l'abattement de 50 % aux revenus distribués par les OPCVM établis dans un État non membre de la Communauté européenne, partie à l'accord sur l'Espace économique européen et ayant conclu une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

En pratique, sont concernés les OPCVM établis en Islande ou en Norvège et sont exclus ceux établis au Liechtenstein.

163. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux revenus distribués ou répartis perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

Abattement de 1 220 ou 2 440 €

164. À compter de l'imposition des revenus perçus en 2005, un abattement annuel supplémentaire de 1 220 € pour une personne seule, veuve ou divorcée et de 2 440 € pour un couple marié ou les partenaires d'un PACS soumis à une imposition commune s'applique au montant net des revenus distribués, c'est-à-dire après l'abattement de 50 % (CGI, art. 158, 3, 5°).

165. Le présent article précise que l'abattement fixe annuel s'applique après déduction des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation de ces revenus.

166. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux revenus distribués ou répartis perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

Mesures de coordination

167. Le présent article prévoit plusieurs mesures de coordination, applicables à compter de l'imposition des revenus perçus en 2005 visant à supprimer dans le CGI les références à l'avoir fiscal ou au précompte. ■

REVENUS DE VALEURS MOBILIÈRES

Réforme du régime fiscal des distributions

Étude F-24 460-28 et s.

Aménagements du régime du prélèvement exceptionnel de 25 % (Art. 38, VI)

Le régime du prélèvement exceptionnel de 25 % institué par l'article 95 de la loi de finances pour 2004 dans le cadre de la réforme du régime des distributions est aménagé sur trois points :

- les capacités de distributions en franchise de prélèvement exceptionnel s'entendent des capacités de distribution en franchise de précompte restant disponibles au 31 décembre 2004,
- la créance sur le Trésor née du paiement du prélèvement exceptionnel ne comprend pas le montant des avoirs fiscaux et crédits d'impôts attachés au produit des participations visées dans le cadre du régime des sociétés-mères et imputés sur le prélèvement dû,
- cette créance ne peut être utilisée qu'à compter du 1^{er} janvier 2006.

RÉGIME ACTUEL

168. Régime fiscal du prélèvement exceptionnel -

L'article 93 de la loi de finances pour 2004 (L. n° 2003-1311, 30-12-2003) a prévu d'une part l'abrogation de l'avoir fiscal (remplacé pour les personnes physiques par un nouveau mécanisme de neutralisation de la double imposition économique des dividendes) et d'autre part l'abrogation du précompte.

L'article 95 de cette même loi a institué un prélèvement exceptionnel de 25 % très similaire au mécanisme du précompte, applicable aux seules distributions mises en paiement en 2005 et destiné à assurer la neutralité budgétaire de la réforme de l'année de son entrée en vigueur.

L'économie générale de ce prélèvement présente de nombreuses similitudes avec celle du précompte (taxation des distributions prélevées sur des résultats n'ayant pas été soumis à l'IS au taux de 33, 1/3 %, ou sur des réserves de plus de 5 ans, exonérations, délai de paiement, ordre d'imputation, traitement spécifique des distributions au sein des groupes fiscaux).

169. Caractère temporaire du prélèvement exceptionnel -

Le prélèvement exceptionnel ne constitue pas un impôt définitif, son paiement faisant naître une créance sur le Trésor d'égal montant, imputable par tiers sur l'IS dû au titre des trois exercices clos suivant la mise en paiement des revenus distribués ayant entraîné l'exigibilité du prélèvement et restituable par tiers à hauteur de l'excédent non imputé.

170. Spécificités du prélèvement exceptionnel - Outre le taux (25 % du montant net distribué au lieu de 50 % dans le cadre du précompte) et le caractère temporaire du prélèvement exceptionnel, on peut souligner trois différences majeures par rapport au régime du précompte :

- le champ d'application du prélèvement exceptionnel est déconnecté de la notion de dividende retenue actuellement par l'Administration pour l'application du pré-

compte et de l'avoir fiscal et est étendu à l'ensemble des distributions de bénéficiaires.

Le prélèvement est notamment exigible en cas de distribution décidée au cours d'une assemblée autre que l'assemblée générale annuelle d'approbation des comptes de l'exercice écoulé, en cas de distribution résultant d'un rachat par une société de ses propres titres ou encore dans l'hypothèse de la distribution d'un boni de liquidation. Bien entendu, les distributions de dividendes stricto sensu entrent dans le champ du prélèvement.

Le champ d'application du prélèvement est, en pratique, proche de celui de l'avoir fiscal et du précompte tel qu'il résultait de la doctrine administrative applicable jusqu'en 2001.

- en cas de prélèvement des distributions sur la réserve spéciale des plus-values à long terme, le prélèvement exceptionnel exigible à taux plein alors que le dispositif actuel du précompte prévoit un mécanisme permettant à la société de limiter sa charge de précompte à la différence entre le taux normal de l'IS et le taux réduit appliqué lors de la réalisation de la plus-value.

Parallèlement, on rappelle que la présente loi de finances rectificative prévoit une réforme en profondeur du régime des plus-values à long terme sur cession de titres de participation qui aboutira à terme à une taxation à taux 0 et prévoit l'assujettissement des sommes inscrites à la réserve à une taxe forfaitaire en contrepartie de la possibilité de transférer ces sommes, sans application du complément d'IS, à un compte de réserve ordinaire (V. Revue D.O Actualité 2/2005, §§ 231 et s.).

En pratique, les sommes distribuées en 2005 qui seront prélevées sur la réserve des plus-values à long terme supporteront à la fois le prélèvement de 25 % et la taxe forfaitaire.

- la distribution des bénéficiaires soumis au taux réduit d'IS en faveur des PME (CGI, art. 219, I, b) est exonérée de ce prélèvement : en effet, afin d'alléger les charges administratives pesant sur les PME, le prélèvement exceptionnel, contrairement au précompte, n'est pas exigible lorsque des distributions sont prélevées sur des résultats ayant supporté l'IS au taux de 15 % (ou de 25 %).

RÉGIME NOUVEAU

171. Trois aménagements d'ordre technique sont apportés au dispositif du prélèvement de 25 % institué par l'article 95 de la loi de finances pour 2004, à savoir :

- la confirmation de la continuité des imputations sur les postes de bénéfices entre le régime du précompte et le régime du prélèvement, afin d'éviter la réutilisation des capacités de distributions en franchise de taxation ;
- l'exclusion du calcul de la créance sur le Trésor de la partie du prélèvement acquitté par imputation de crédits d'impôt ou d'avoirs fiscaux attachés aux produits des participations ayant bénéficié du régime des sociétés-mères ;
- la fixation au 1^{er} janvier 2006 du point de départ de l'utilisation de la créance sur le Trésor.

172. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière et en application des dispositions de l'article 95 de la loi de finances pour 2004 auxquelles les présentes dispositions se réfèrent, les aménagements apportés au régime du prélèvement exceptionnel s'appliquent aux **distributions mises en paiement à compter du 1^{er} janvier 2005**.

► Continuité des imputations

173. L'article 38, VI de la loi de finances rectificative pour 2004, qui complète l'article 95 de la loi de finances pour 2004, précise que les **capacités de distribution en franchise de prélèvement** s'entendent des capacités de distribution en **franchise de précompte** restant disponibles après imputation fiscale des distributions mises en paiement jusqu'au 31 décembre 2004.

Principes

174. Dans le cadre du régime du précompte, les sociétés distributrices sont tenues de procéder à l'imputation fiscale de leurs distributions sur leurs postes de résultats, conformément à un ordre d'imputation fixé par décret (CGI, ann. III, art. 46 quater-OD).

Cette imputation fiscale est indépendante de l'imputation comptable des distributions. Elle a pour objet de créer une connexion entre les opérations comptables et juridiques que constituent les distributions de bénéfices et les résultats fiscaux ayant été ou non soumis à l'IS de la société distributrice, afin de liquider le précompte éventuellement dû, au titre des distributions en cause.

Symétriquement, le régime du prélèvement exceptionnel organise également l'imputation fiscale des distributions selon un ordre d'imputation fixé par décret (L. fin. 2004, n° 2003-1311, 30-12-2003, art. 95, II).

Pour la liquidation du prélèvement, l'article 1^{er} du décret n° 2004-1422 du 23 décembre 2004 prévoit une liberté

d'imputation des distributions sur l'ensemble des bénéfices soumis à l'IS ou exonérés au titre d'exercices clos depuis moins de 5 ans. Ainsi, les distributions de bénéfices mises en paiement en 2005 sont, du point de vue fiscal, prélevées d'abord sur les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés ou exonérées au titre d'exercices clos depuis 5 ans au plus, puis sur tous les autres bénéfices ou réserves disponibles.

L'Administration redoutait que des sociétés distributrices puissent se prévaloir de la nature juridiquement distincte du précompte d'une part et du prélèvement de 25 % d'autre part, pour réutiliser dans le cadre du nouveau dispositif leurs capacités de distributions en franchise de précompte (bénéfices soumis à l'IS au titre d'exercices clos depuis moins de 5 ans ayant été utilisés lors de l'imputation fiscale des distributions mises en paiement avant le 1^{er} janvier 2005) pour l'imputation fiscale des distributions 2005.

Le présent article a pour objet de faire échec à une telle pratique et prévoit que les capacités de distribution en franchise de prélèvement s'entendent des **capacités de distributions résiduelles** dans le cadre du régime du précompte encore disponibles au 31 décembre 2004.

En outre, le décret du 23 décembre 2004 précise que :

- les bénéfices à prendre en compte pour l'imputation fiscale des distributions s'entendent, pour chaque exercice, des bénéfices diminués du montant de l'impôt sur les sociétés et de la dotation à la réserve légale afférents audit exercice ;
- l'impôt sur les sociétés (au taux normal ou au taux réduit) est obligatoirement déduit des résultats auxquels il s'applique ;
- les sommes à imputer s'entendent du montant net des revenus mis en paiement au profit des actionnaires (D. n° 2004-1422, 23-12-2004, art. 2), c'est-à-dire du montant des produits distribués, déduction faite du montant du prélèvement exceptionnel.

Modalités pratiques de déclaration

175. En pratique, les sociétés distributrices devront reporter sur leur déclaration de prélèvement **les soldes des postes de bénéfices** soumis à l'IS ou exonérées figurant sur la dernière déclaration de précompte n° 2750 qui aura été déposée. Aux soldes ainsi reportés, s'ajouteront les résultats soumis à l'IS ou exonérés au titre de l'exercice 2004.

Exemple

176. Soit une société A qui procède le 30 juin de chaque année à une distribution de dividende de 1 000 000 €.

Lors de la mise en paiement de la distribution de juin 2004, la société A dispose des capacités de distribution fiscales suivantes (montants en €) :

Exercices	2003	Bénéfices soumis à l'IS au taux normal	800 000
		Bénéfices non soumis à l'IS au taux normal	150 000
	2002	Bénéfices soumis à l'IS au taux normal	200 000
		Bénéfices non soumis à l'IS au taux normal	250 000

► Après la mise en paiement du dividende 2004, la société impute sa distribution sur les résultats soumis à l'IS au taux normal au titre des exercices clos en 2003 et 2004. Ainsi, aucun précompte n'est dû.

À la suite de sa distribution, elle ne dispose plus de capacité de distribution en franchise de précompte (montants en €) :

Loi de finances rectificative pour 2004

Exercices	2003	Bénéfices soumis à l'IS au taux normal	0
		Bénéfices non soumis à l'IS au taux normal	150 000
	2002	Bénéfices soumis à l'IS au taux normal	0
		Bénéfices non soumis à l'IS au taux normal	250 000

► En juin 2005, la société A décide de distribuer à nouveau un dividende de 1 000 000 €. Elle a dégagé 600 000 € de résultats (soumis à l'IS au taux normal) au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2004.

Par conséquent, à hauteur de 400 000 €, la société A est contrainte d'imputer sa distribution sur les postes de résultats non soumis à l'IS au taux normal (étant précisé qu'il ne s'agit pas de résultats soumis à l'IS au taux des PME désormais distribuables en franchise de prélèvement) des exercices 2003 et 2002.

Elle acquitte donc le prélèvement à hauteur de ces imputations, soit $400\,000 \times 25\% = 100\,000$ €.

En l'occurrence, la réutilisation, pour la liquidation du prélèvement, des résultats soumis à l'IS des exercices 2002 et 2003, aurait permis à la société A de n'acquitter aucun prélèvement. Or, l'article 38, VI de la loi de finances rectificative pour 2004 fait précisément échec à cette réutilisation.

► Prélèvement acquitté par imputation des crédits d'impôt ou avoirs fiscaux

177. La loi autorise l'imputation sur le prélèvement de 25% des avoirs fiscaux et crédits d'impôt attachés au produit de participations ayant bénéficié du régime des sociétés-mères encaissés au cours des exercices clos depuis 5 ans au plus (V. étude F-24 460-42). Ce mécanisme est calqué sur le dispositif prévu dans le cadre du régime des sociétés-mères en matière de précompte (CGI, art. 146, 2).

Ainsi les sociétés-mères qui sont structurellement redevables du précompte dans la mesure où leur résultat est composé de produits de participation exonérés, n'acquittent pas de manière effective la totalité du montant de précompte qui est exigible au titre de leurs distributions dès lors que les avoirs fiscaux et crédits d'impôt attachés à leurs produits de participations sont reçus en paiement de ce précompte exigible.

178. Ainsi, dès lors que le paiement du prélèvement de 25% fait naître une créance d'égal montant, laquelle est imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par la société distributrice et le cas échéant restituable, l'Administration craignait que des sociétés-mères puissent prétendre à une créance sur le Trésor correspondant au montant du prélèvement exigible et non pas au montant du prélèvement décaissé.

179. Le présent article fait échec à cette interprétation en précisant explicitement que la partie du prélèvement acquitté au moyen d'avoirs fiscaux ou de crédits d'impôt attachés aux produits de participations bénéficiant du régime des sociétés-mères ne peut constituer une créance de Trésor.

Exemple :

Soit une société-mère qui dispose de 180 000 € d'avoirs fiscaux et de crédits d'impôt attachés à des dividendes reçus au cours des exercices clos depuis 5 ans au plus et non utilisés pour le paiement du précompte.

En 2005, elle redistribue une partie de ses produits de participations (exonérés) à ses actionnaires, soit 160 000 €.

Elle ne dispose par hypothèse d'aucune capacité de distribution en franchise de prélèvement.

Les sommes distribuées étant prélevées sur des résultats n'ayant pas été soumis à l'IS, la société est redevable du prélèvement de 25% sur le montant net versé à ses associés, soit 40 000 €.

Compte tenu de sa qualité de société-mère, elle conserve la possibilité d'imputer les avoirs fiscaux attachés aux produits de participation qu'elle a reçus au cours des 5 derniers exercices clos (soit 180 000 €).

Elle impute une fraction de ses avoirs fiscaux sur le prélèvement exigible (40 000 €). Le solde (140 000 €) tombe en non-valeur sauf si la société procède à une autre distribution en 2005.

Du fait de cette imputation, cette société-mère n'est redevable d'aucun prélèvement mais aucune créance sur le Trésor ne lui est attribuée au titre de cette distribution.

► Utilisation de la créance sur le Trésor à compter du 1^{er} janvier 2006

180. L'imputation de la créance sur le Trésor peut en principe intervenir par tiers, à la fois pour le paiement des acomptes d'impôt sur les sociétés et du solde de liquidation dus au titre des trois exercices clos postérieurement à la mise en paiement ayant entraîné l'exigibilité du prélèvement de 25% (L. fin. 2004, art. 95, VII ; V. étude F-24 460-33 et s.).

Lors du colloque de l'IACF de juin dernier consacré à la présentation de la réforme du régime des distributions, le représentant de l'Administration a confirmé la possibilité d'imputer la créance à la fois sur les acomptes et le solde de liquidation de l'IS.

Imputation du premier tiers de la créance

181. S'agissant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos en décembre 2005, la rédaction du texte adopté en 2004 permet l'imputation de la créance sur les acomptes d'impôt sur les sociétés échus en 2005.

En effet, ces acomptes constituent des paiements anticipés de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 2005. De la même façon, une société clôturant ses exercices en milieu d'année 2005 et qui a acquitté un prélèvement début 2005 aurait pu envisager d'imputer le premier tiers de sa créance pour le paiement de ses acomptes échus en 2005 mais aussi pour le paiement du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés fin 2005, voire demander la restitution de l'excédent non imputé.

182. Or, les conséquences de la rédaction initiale de la loi étaient en inadéquation avec l'objectif budgétaire du prélèvement, à savoir la perception d'une recette pour l'État au titre de l'année civile 2005 et son remboursement par tiers au titre de chacune des 3 années civiles suivantes.

Le présent article, qui précise que la créance n'est utilisable qu'à compter du 1^{er} janvier 2006, fait donc désormais échec à toute utilisation de la créance en 2005, qu'il s'agisse :

– de son imputation sur les échéances dues par la société distributrice au titre de l'impôt sur les sociétés 2005 (acomptes échus en 2005 postérieurement au paiement du prélèvement) ;

– de sa restitution après la date de versement du solde de l'IS dû au titre de l'exercice clos en 2005, pour les sociétés clôturant un exercice en cours d'année.

Imputation des deuxième et troisième tiers de la créance

183. L'Administration devrait préconiser une utilisation limitée respectivement aux années civiles 2007 et 2008.

Loi de finances rectificative pour 2004

En effet, la logique budgétaire ayant conduit à l'adoption du présent article plaide pour une utilisation du second tiers de la créance après le 1^{er} janvier 2007 et du troisième tiers à compter du 1^{er} janvier 2008.

Selon nos informations, l'Administration pourrait ainsi s'opposer à l'utilisation du deuxième tiers de la créance dès 2006, pour le paiement des acomptes de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos en 2006 qui sont payables en 2006, et à l'utilisation du troisième tiers de la créance en 2007 pour le paiement des acomptes de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos en 2007 qui sont payables en 2007.

Dans ces conditions, l'autorisation d'imputation de la créance sur les acomptes pourrait être, en réalité dénuée de portée pratique.

En effet, dès lors que l'utilisation de chaque tiers de la créance ne serait pas admise pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos en 2005, 2006 et 2007 lorsque les paiements correspondants interviennent respectivement en 2005, 2006 et 2007, seule l'imputation sur le solde de liquidation respectivement le 15 avril 2006, le 15 avril 2007 et le 15 avril 2008 devrait être admis.

L'imputation de chacun des tiers de la créance sur le 1^{er} acompte payable le 15 mars de l'année suivant celle de la clôture des exercices 2005, 2006 ou 2007 (soit en pratique les 15 mars 2006, 15 mars 2007 et 15 mars 2008) n'est pas admise par la loi dès lors que chacun de ces acomptes se rapporte à l'IS dû au titre de l'exercice en cours et non pas au titre de l'exercice clos postérieurement au paiement du prélèvement. Ainsi, l'acompte payable le 15 mars 2006 correspond non pas à l'IS dû au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2005 mais à l'IS dû au titre de l'exercice 2006. Par conséquent, la loi n'autorise pas l'imputation du premier tiers de la créance sur cet acompte. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

Exemple : Une société, dont les exercices coïncident avec l'année civile, a acquitté 600 000 € au titre du prélèvement en août 2005.

L'IS dû par cette société s'élève à :

- au titre de l'exercice 2005 à 200 000 € (les acomptes sont de 35 000 € et le solde de 60 000 €) ;
- au titre de l'exercice 2006 à 240 000 € (les acomptes sont de 50 000 € et le solde de 40 000 €) ;
- au titre de l'exercice 2007 à 250 000 € (les acomptes sont de 60 000 € et le solde de 10 000 €).

Les montants figurant dans le tableau ci-après sont en euros (€).

Échéances IS	Acompte 15/3	Solde 15/4	Acompte 15/6	Acompte 15/9	Acompte 15/12
Année civile 2005					
Montants exigibles	35 000	25 000	35 000	35 000	35 000
Imputations de la créance					
Restitution de la créance					
Année civile 2006					
Montants exigibles	50 000	60 000	50 000	50 000	50 000
Imputations de la créance	0	60 000	0	0	0
Restitution de la créance		140 000 (après le 15/04/06)			
Année civile 2007					
Montants exigibles	60 000	40 000	60 000	60 000	60 000
Imputations de la créance	0	40 000	0	0	0
Restitution de la créance		160 000 (après le 15/04/07)			
Année civile 2008					
Montants exigibles	62 500	10 000	62 500	62 500	62 500
Imputations de la créance	0	10 000	0	0	0
Restitution de la créance		190 000 (après le 15/04/08)			

184. S'agissant des sociétés dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le présent article conduit à faire échec non seulement à l'imputation sur les acomptes échus en 2005 mais également à l'utilisation de la créance pour le paiement du solde de liquidation. La restitution du premier tiers de la créance devrait néanmoins pouvoir être demandée à la date de versement du solde, quand bien même son remboursement n'interviendrait effectivement qu'après le 31 décembre 2005. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

Exemple :

Une société clôture son exercice le 30 juillet 2005. Elle ne peut en principe utiliser le premier tiers de sa créance sur le Trésor pour s'acquitter des acomptes du 15/06/2005 ou du solde de liquidation à payer le 15/11/2005.

Le solde de l'IS est à verser au plus tard le 15 novembre 2005. Elle ne peut en principe utiliser le premier tiers de sa créance sur le Trésor pour s'acquitter des acomptes du 15/06/2005 ou du solde de liquidation à payer le 15/11/2005.

Elle demande par conséquent la restitution de ce premier tiers de la créance dès le 15 novembre 2005 et devrait en obtenir le remboursement effectif après le 31 décembre 2005. ■

TAXE PROFESSIONNELLE

Valeur locative des immobilisations

Étude F-57 100

Modification des règles relatives à l'évaluation des valeurs locatives en cas de cessions de biens entre des entreprises liées (Art. 72)

Les modalités de détermination de la valeur locative des biens imposables à la taxe professionnelle sont aménagées pour les cessions de biens réalisées entre des entreprises liées. La valeur locative d'un bien cédé n'est pas modifiée lorsque ce bien est rattaché au même établissement avant et après la cession et lorsque, directement ou indirectement :

- l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle,
- ou ces deux entreprises sont contrôlées par une autre entreprise.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux biens cédés après le 1^{er} janvier 2004 et donc en l'absence de changement d'exploitant ou de création d'établissement en 2004 à la détermination de la taxe professionnelle due au titre de 2006.

RÉGIME ACTUEL

185. En application des articles 1467, 1469 et 1499 du CGI, la valeur locative des équipements et biens mobiliers ainsi que des biens passibles de la taxe foncière lorsque ceux-ci sont rattachés à un établissement industriel est évaluée en fonction du prix de revient de ces biens.

Modalités de calcul de la valeur locative imposable des immobilisations

186. La valeur locative imposable à la taxe professionnelle est fixée à (CGI, art. 1469, 1^o, 2^o et 3^o) :

► 8 % du prix de revient pour les immobilisations suivantes créées ou acquises depuis le 1^{er} janvier 1976 (le taux est fixé à 9 % pour les immobilisations acquises avant cette date) :

- les sols et terrains des établissements industriels évalués selon la méthode comptable (CGI, art. 1499 du CGI) ;
- les constructions et installations de ces mêmes établissements industriels soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- les équipements et biens mobiliers dont la durée d'amortissement est au moins égale à trente ans ;

► 16 % du prix de revient pour les équipements et biens mobiliers dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans lorsqu'ils appartiennent au redevable, lui sont concédés, font l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier ou sont mis à disposition à titre gratuit.

Pour les biens pris en location, la valeur locative est égale au montant du loyer dû au titre de la période de référence retenue pour déterminer les bases d'imposition à la taxe professionnelle. Toutefois, si le loyer est inférieur à 80 % ou supérieur à 120 % du prix de revient du bien multiplié par 16 %, on retient comme valeur locative, la valeur encadrante la plus proche (12,80 % ou 19,20 %) ramenée éventuellement au nombre de mois de location au cours de la période de référence.

Les outillages et autres installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels exonérés de

taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1382, 11^o) sont évalués dans les mêmes conditions que les équipements et biens mobiliers (CGI, art. 1469, 1^o, 2^o al.)

Règles applicables en cas de cession

187. Principe - En cas de cession d'un bien dont la valeur locative est déterminée dans les conditions définies au n^o 186, la valeur locative imposable au nom de l'acquéreur est déterminée à partir du prix de revient du bien pour l'acquéreur.

188. Dérogations - Plusieurs dérogations sont prévues à ce principe :

► la valeur locative des équipements et biens mobiliers dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans qui sont cédés par une entreprise puis repris par cette même entreprise en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de location ne peut être inférieure à celle retenue au titre de l'année de cession (CGI, art. 1469, 3^o, al. 4) ;

► la valeur locative des équipements et biens mobiliers dont la durée d'amortissement est inférieure à trente ans et qui sont pris en crédit-bail n'est pas modifiée lorsque, à l'expiration du contrat, les biens sont acquis par le locataire (CGI, art. 1469, 3^o, al. 3) ;

► la valeur locative des immobilisations acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement réalisés à partir du 1^{er} janvier 1976 ne peut être inférieure à un certain seuil (valeur locative plancher) (CGI, art. 1518 B).

Les modalités de détermination de la valeur locative plancher sont modifiées, par l'article 80 de la présente loi en cas de reprise des immobilisations d'une entreprise en redressement judiciaire (V. n^o 195).

RÉGIME NOUVEAU

189. Le présent article codifié à l'article 1469, 3° quater nouveau du CGI, prévoit que la valeur locative d'un bien cédé n'est pas modifiée lorsque ce bien est rattaché au même établissement avant et après la cession et lorsque, directement ou indirectement :

- l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle ;
- ou ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise.

D'après les débats parlementaires et le rapport de la Commission des finances du Sénat, ces nouvelles dispositions seraient motivées par l'existence d'un certain nombre de montages abusifs rencontrés notamment dans le secteur de la grande distribution. Dans ces montages, les biens qui étaient loués ou donnés en crédit-bail étaient cédés à de nouveaux propriétaires au sein d'un même groupe sans que les biens changent d'affectation dans le seul but de diminuer leur valeur locative.

Biens concernés

190. Sont concernés l'ensemble des immobilisations dont la valeur locative est fonction du prix de revient, c'est à dire les équipements et biens mobiliers ainsi que les immobilisations attachées à un établissement industriel.

Notion de contrôle entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire

191. Cette notion n'étant pas précisément définie dans le nouveau texte, on peut se référer aux définitions données en la matière par le Code de commerce et notamment par l'article L.233-3 de ce code.

Ainsi, une société est considérée comme en contrôlant une autre :
1° lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;

2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.

Une société est également présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

Cette disposition devrait aussi pouvoir s'appliquer lorsque les entreprises concernées sont des redevables dénués de capital (GIE, organismes sans but lucratif, établissements publics...). Dans cette hypothèse, la notion de contrôle s'apprécie exclusivement en fonction des droits de vote et/ou du pouvoir de décision au sein des organismes.

Opérations visées

192. Il s'agit des cessions intervenant entre deux entreprises contrôlées directement ou indirectement l'une par l'autre ou entre deux entreprises contrôlées directement ou indirectement par une autre entreprise.

Il peut s'agir des opérations visées actuellement par l'article 1518 B du CGI (apports, scissions, fusions, cessions d'établissement) dès lors que les opérations visées à cet article concernent des entreprises liées entre elles au sens des nouvelles dispositions.

Bien entendu, ne seraient concernés que les biens qui restent rattachés au même établissement.

Dans cette hypothèse, la règle de la valeur locative plancher qui impose que la nouvelle valeur locative ne soit pas inférieure à 80 % de la valeur locative avant l'opération s'effacerait devant les nouvelles dispositions qui imposent un maintien à 100 % de la valeur locative.

Exemple d'application

193. A est propriétaire d'un bien et le donne en crédit bail à B qui le loue à C qui exploite le bien. B détient 75 % de A. Le prix de revient figurant au contrat est de 200 000 €, soit une valeur locative de 32 000 €. La valeur locative déclarée par C est égale au loyer et doit donc être comprise entre 25 600 € et 38 400 €. B décide de lever l'option et acquiert le bien pour une valeur résiduelle de 40 000 €. La valeur locative chez C est égale au loyer et devrait être comprise entre 5 120 € et 7 680 € mais la nouvelle mesure conduit à calculer la valeur locative chez C à partir du prix de revient antérieur et non à la calculer à partir de son nouveau prix de revient. Les mêmes règles s'appliqueraient si A et B n'avaient pas de lien de capital mais étaient contrôlées par une tierce entreprise.

Entrée en vigueur

194. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux biens cédés après le 1^{er} janvier 2004 et donc en l'absence de changement d'exploitant ou de création d'établissement en 2004 à la détermination de la taxe professionnelle due au titre de 2006.

En cas de changement d'exploitant ou de création d'établissement en 2004, les nouvelles dispositions peuvent conduire les redevables concernés à déposer une déclaration 1003 P rectificative pour le calcul de la taxe professionnelle due au titre de 2005. ■

IMPÔTS LOCAUX

Valeur locative plancher
Études F-52 400-116 et F-57 300

Aménagement des modalités de calcul de la valeur locative plancher des immobilisations reprises à une entreprise en redressement judiciaire (Art. 80)

Le présent article modifie les modalités de calcul de la valeur locative plancher des immobilisations en cas d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement pour les immobilisations qui sont reprises à une entreprise en redressement judiciaire.

RÉGIME ACTUEL

195. En application de l'article 1518 B du CGI, La valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 1992 ne peut être inférieure de 80 % à la valeur locative retenue pour la dernière année d'imposition.

Sont également concernées les transmissions universelles de patrimoine visées à l'article 1844-5 du Code civil.

On entend par cession d'établissement, la cession soit d'une installation utilisée par une entreprise en un lieu déterminé soit d'une unité de production intégrée dans un ensemble industriel ou commercial lorsqu'elle est susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome.

L'article 1518 B du CGI peut notamment s'appliquer en cas de cession d'un établissement appartenant à une entreprise en redressement judiciaire et acquis en application d'un plan de cession globale.

À contrario, lorsque des biens sont vendus isolément, il n'y a pas lieu d'appliquer les dispositions de l'article 1518 B précité.

196. Ce dispositif concerne l'ensemble des biens dont la valeur locative est susceptible d'être modifiée lors de leur cession, c'est à dire les biens dont la valeur locative est fonction du prix de revient.

Il peut donc s'appliquer à toutes les immobilisations corporelles (terrains, constructions, matériels, équipements, biens mobiliers) et ce quel que soit sur leur usage concerne la détermination de la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe professionnelle.

Il n'est donc pas tenu compte des immobilisations temporairement exonérées au cours de l'année de référence. Ainsi, en ce qui concerne la taxe professionnelle, les biens acquis ou construits l'année de l'opération ou l'année qui précède l'opération ne sont pas visés par l'article 1518 B du CGI puisqu'ils n'ont pas pu être soumis à la taxe l'année de l'opération.

RÉGIME NOUVEAU

197. L'article 80 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit de modifier la règle de la valeur locative plancher lorsque les biens ont été repris à une entreprise faisant l'objet d'une procédure de redressement judiciaire conformément à l'article L. 621-1 du Code de commerce.

En application de ces nouvelles dispositions, lorsque l'opération visée à l'article 1518 B du CGI intervient dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire, la valeur locative des immobilisations corporelles transmises ne pourra pendant la procédure ainsi que les deux années suivant la clôture de celle-ci, être inférieure à 50 % de son montant avant l'opération.

Cette valeur locative plancher est donc minorée par rapport à la valeur locative plancher de droit commun dont le taux est fixé à 80 %.

198. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2005. Ces nouvelles dispositions peuvent néanmoins concerner des opérations consécutives à des procédures de redressement antérieures à cette date.

Opérations éligibles

199. Pour que l'opération ouvre droit aux nouvelles dispositions, il convient à la fois que l'entreprise « cédante »

fasse l'objet d'une procédure de redressement judiciaire mais aussi que celle-ci débouche sur une opération visée à l'article 1518 B du CGI.

200. La nouvelle procédure s'appliquera donc aux opérations d'apports, de scissions, de fusions, de sociétés ou cessions d'établissement :

- décidées pendant la période d'observation ;
- faisant suite à un plan de cession ;
- consécutives à un plan de continuation ;
- rendues nécessaire par la liquidation de l'entreprise ;
- réalisées après l'expiration de la procédure de redressement judiciaire et dans le délai de deux ans, dès lors qu'ils ne sont pas interdits par une clause d'inaliénabilité.

201. Selon toute vraisemblance, devraient particulièrement être visées les opérations de cession ordonnées en application de l'article L. 621-83 du Code de commerce.

La cession a pour but d'assurer le maintien d'activités susceptibles d'exploitation autonome, de tout ou partie des emplois qui y sont attachés et d'apurer le passif. Elle peut être totale ou partielle. Dans ce dernier cas, elle porte sur un ensemble d'éléments d'exploitation qui forment une ou plusieurs branches complètes et autonomes d'activités.

Pourront néanmoins également bénéficier de cette mesure les cessions d'immobilisations effectuées en dehors du cadre de la cession ordonnée par le tribunal de commerce dès lors que les immobilisations cédées constituent un ensemble susceptible de fonctionner de façon autonome.

Période d'application de la valeur locative plancher minorée

202. La valeur locative plancher minorée à hauteur de 50 % s'appliquera à compter de l'année d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire et cesse de s'appliquer à partir de la troisième année suivant la clôture de celle-ci.

La date d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire est la date du jugement mentionné à l'article L. 621-4 du Code de commerce. Il s'agit selon les cas :

– de la date du jugement décidant la continuation en cas de continuation ;

– de la date de clôture des opérations prononcées par le tribunal en cas de cession totale ;
– de la date de clôture de la liquidation, à la clôture de cette dernière.

Exemple :

Une entreprise fait l'objet d'une ouverture de procédure de redressement judiciaire en 2005. En 2006, elle fait l'objet d'une cession. La règle de la valeur locative plancher minorée s'applique pour la détermination de la valeur locative des immobilisations reprises au titre de la taxe professionnelle due en 2007 et en 2008.

Au titre des années pendant lesquelles ces dispositions s'appliquent, la valeur locative des biens est donc égale à la plus grande des deux valeurs suivantes :

– la valeur locative obtenue en appliquant après l'opération les règles de droit commun ;

– la valeur locative obtenue en appliquant le pourcentage de 50 % à la valeur locative retenue avant l'opération.

À l'issue de cette période, la règle de la valeur locative plancher de droit commun (à un taux de 80 %) s'applique. ■

TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES

Exonérations permanentes

Étude F-52 150

Institution de deux nouvelles exonérations en faveur de certains locaux publics et des groupements de coopération sanitaire (Art. 54 et 55)

Deux nouvelles exonérations à caractère permanent sont instituées et s'appliquent :

– aux immeubles non productifs de revenus affectés aux besoins de la justice, de la police nationale, de la gendarmerie nationale, des armées ou des services du ministère de la défense qui sont édifiés dans le cadre de contrat de partenariat public-privé et qui, à l'expiration dudit contrat, sont incorporés au domaine de la personne publique,

– sur délibérations des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, aux immeubles qui appartiennent à des établissements participant au service public hospitalier et qui sont affectés aux activités médicales des groupements de coopération sanitaire qui comptent parmi leurs membres au moins un établissement ou organisme public.

Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions établies au titre de l'année 2005.

203. Certains immeubles entrant dans le champ d'application de la taxe foncière sur les propriétés bâties (V. étude F-52 100) peuvent bénéficier expressément d'une exonération permanente notamment en vertu des dispositions de l'article 1382 du CGI.

Sont ainsi exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties plusieurs catégories de biens, à savoir :

– des outillages et installations des établissements industriels (CGI, art. 1382, 11°) ;

– des bâtiments servant aux exploitations rurales (CGI, art. 1382, 6°) ;

– des immeubles appartenant à une collectivité publique, affectés à une activité d'utilité générale et improductifs de revenus (CGI, 1382, 1°) ;

– des immeubles divers (ouvrages destinés à la distribution d'eau potable, les édifices affectés à l'exercice d'un culte ou encore les locaux des missions diplomatiques et consulaires et des organismes internationaux).

204. En outre, dans le cadre du régime général de partenariat public-privé qui a fait l'objet de l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004, l'article 26 de cette ordonnance a prévu, dans le secteur de la santé et pour les immeubles construits dans le cadre de contrats de partenariat ou des contrats visés à l'article L. 6148-5 du Code de la santé publique, une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1382, 1 bis).

En effet, le législateur a considéré qu'il serait paradoxal que le recours au partenariat avec le secteur privé conduise l'État à supporter pour ces bâtiments un coût de location calculé à partir d'un prix de revient majoré de taxes dont il n'est en principe pas redevable en application de l'article 1382 du CGI. Il convenait en effet de considérer que le choix du mode de réalisation des ouvrages publics, directement par l'État ou par le biais d'un contrat de partenariat public, ne doit pas être pris en fonction de considérations fiscales.

205. Les articles 54 et 55 de la loi de finances rectificative pour 2004 élargissent le champ d'application des exonérations applicables en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties :

– en étendant l'exonération applicable aux contrats de partenariat du secteur de la santé au secteur de la justice, la police, la gendarmerie ou les armées ;

– en créant une nouvelle exonération (CGI, art. 1382 C nouveau) applicable, sur délibération des collectivités territoriales, à certains immeubles affectés aux activités médicales des groupements de coopération sanitaire (GCS).

► Exonération applicable à certains immeubles destinés à la justice, la police, la gendarmerie ou les armées

206. L'article 54 de la loi de finances rectificative propose, comme cela a été fait dans le secteur de la santé, **d'exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties les immeubles édifiés dans le cadre de l'article L. 34-3-1 du Code des domaines précité** (CGI, art. 1382, 1 bis modifié).

Dans le cadre de la loi d'orientation et de programmation pour la sécurité intérieure du 29 août 2002, l'article L. 34-3-1 du Code des domaines a été modifié et dispose désormais que l'État et le titulaire d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public peuvent conclure un bail portant sur des bâtiments à construire par le titulaire pour les besoins de la justice, de la police nationale, de la gendarmerie nationale, des armées ou des services du ministère de la défense et comportant, au profit de l'État, une option lui permettant d'acquérir, avant le terme fixé par l'autorisation d'occupation, les installations ainsi édifiées. Juridiquement, ce type de partenariat public-privé constitue une combinaison d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public avec une location avec option d'achat.

207. Ces immeubles bénéficient de l'exonération sous réserve qu'ils soient **affectés à un service public ou d'utilité générale** (condition remplie par la nature et la définition même des contrats concernés) **et non productifs de revenus**, cette dernière condition devant par ailleurs être appréciée au regard de la personne publique au domaine de laquelle l'immeuble doit être incorporé.

208. En outre, l'exonération qui s'applique pendant toute la durée du bail, doit donc porter sur :

- des immeubles construits dans le cadre de ces contrats, **c'est à dire affectés aux besoins de la justice, de la police nationale, de la gendarmerie nationale, des armées ou des services du ministère de la défense ;**
- et qui, à l'expiration du contrat, sont **incorporés au domaine de la personne publique** conformément aux clauses du contrat.

Enfin, le titulaire du contrat doit joindre à la déclaration prévue à l'article 1406 du CGI une copie du contrat et tout document justifiant de l'affectation de l'immeuble.

209. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions de taxes foncières établies au titre de l'année 2005.

► Institution d'une exonération permanente facultative pour certains immeubles des groupements de coopération sanitaire

210. À compter des impositions établies au titre de l'année 2005, l'article 55 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre **peuvent**, par délibération prise avant le 1^{er} octobre de l'année pour être applicable l'année suivante (CGI, art. 1639 A bis), exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, **pour la part qui leur revient :**

– les immeubles ou parties d'immeubles qui **appartiennent à des établissements participant au service public hospitalier ;**

– et qui sont **affectés aux activités médicales des groupements de coopération sanitaire** mentionnés à l'article L. 6133-1 du Code de la santé publique **qui comptent parmi leurs membres au moins un établissement ou organisme public.**

On rappelle que le régime fiscal applicable aux groupements de coopération sanitaire a été également modifié par l'article 97 de la même loi de finances rectificative, qui prévoit que ces derniers relèvent désormais de plein droit du régime fiscal applicable aux sociétés de personnes et sur option irrévocable de l'IS (V. D.O Actualité 2/2205, §§ 328 et s.).

211. Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire doit adresser, **avant le 1^{er} janvier de la première année** au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration au service des impôts **du lieu de situation des biens** comportant tous les éléments permettant leur identification.

212. Entrée en vigueur - Les dispositions du I sont applicables à compter des impositions de taxes foncières établies au titre de 2005.

Pour l'application de ces dispositions au titre de 2005, les délibérations des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre doivent **intervenir avant le 31 janvier 2005** et la déclaration prévue au deuxième alinéa de cet article doit être souscrite avant le **15 février 2005**. ■

Mesures diverses concernant les impôts directs locaux

213. Nous signalons brièvement ci-après les autres mesures de la loi de finances rectificative pour 2004 intervenues en matière d'impôts locaux, à savoir :

- l'aménagement de l'exonération de **taxe d'enlèvement des ordures ménagères** pour les locaux situés dans des communes où ce service ne fonctionne pas, qui est désormais **facultative** et peut donc, sur délibération des communes ou de leurs groupements, être supprimée (Art. 68) ;
- la **réforme du financement des chambres de commerce et d'industrie** qui autorise notamment les Chambres de commerce et d'industrie à voter directement le taux de la taxe au lieu de son produit (Art. 53) ;

– l'institution, en 2005, d'une **majoration exceptionnelle du droit fixe d'un montant de 7 € maximum** au profit des **chambres de métiers** de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane et de la Réunion (Art. 56) ;

– la possibilité pour un EPCI issu d'une fusion d'EPCI d'**opter dès la première année** pour le régime de la **taxe professionnelle unique** (Art. 75) ;

– la modification de la **date d'effet sur le plan fiscal des fusions et scissions de communes** qui devront désormais être prises par arrêté avant le 1^{er} octobre de l'année pour être applicables l'année suivante (Art. 81). ■

TERRITORIALITÉ

Livraison de gaz et d'électricité

Études F-30 100-8, F-31 600 et F-31 300

Modification des modalités d'imposition des livraisons de gaz et d'électricité et des prestations de services qui leur sont directement liées (Art. 82)

Le présent article transpose en droit interne la directive 2003/92 du 7 octobre 2003 qui a modifié les règles relatives au lieu d'imposition des livraisons de gaz naturel et d'électricité prévues par la sixième directive.

Les livraisons de gaz et d'électricité sont désormais réputées situées en France :

- lorsque le gaz et l'électricité sont consommés en France,
- et, dans les autres cas, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique, un établissement stable, ou à défaut son domicile ou sa résidence.

Les prestations de services sont directement liées aux livraisons de gaz et suivent désormais le régime applicable aux prestations de services immatérielles.

Le redevable de la taxe sera l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque son fournisseur est établi hors de France.

Les livraisons de gaz et d'électricité peuvent bénéficier de la procédure d'achat en franchise de TVA. Elles sont par ailleurs exonérées de TVA à l'importation.

Ces dispositions s'appliquent aux livraisons de gaz naturel et d'électricité ainsi qu'aux prestations y afférentes dont le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

214. Les dispositions de l'article 256, II, 2° du CGI assimilent l'électricité et le gaz à des biens meubles corporels pour l'application des règles de TVA. Ce sont donc les règles de territorialité applicables aux biens meubles corporels qui définissent le lieu de livraison de l'électricité et du gaz et donc de son imposition au titre de la TVA.

215. Ces règles sont devenues inadaptées au regard du marché actuel dès lors que les biens (gaz ou électricité) produits par le vendeur sont aussitôt « injectés » dans un réseau fongible composé de l'ensemble des réseaux interconnectés à partir duquel l'acquéreur, où qu'il soit situé, utilise l'électricité ou le gaz qui ont fait l'objet de la transaction. Les flux électriques et gaziers peuvent donc être en pratique totalement différents de ceux que décrivent les transactions commerciales puisqu'il est impossible de les suivre physiquement.

En effet, l'électricité ou le gaz précédemment vendus directement par un producteur à un distributeur ou à un consommateur peuvent désormais faire l'objet d'une ou plusieurs transactions supplémentaires, nationales ou internationales, avant sa livraison au consommateur final. Ce rôle d'intermédiaire est justement tenu par les courtiers et les négociants dont l'activité consiste à optimiser les différences de prix sur les différents marchés européens en achetant dans l'État membre où il est le plus faible pour revendre où il est le plus élevé.

216. En outre, la question du transport de l'électricité et du gaz soulève également des difficultés d'autant qu'elle n'avait pas été prise en compte à l'époque où la directive 77/388 du 17 mai 1977 a été adoptée. Les nouvelles directives ayant imposé aux États membres de désigner

un gestionnaire du réseau responsable de son exploitation, de son entretien ainsi que de ses interconnexions avec les autres réseaux, la livraison de l'électricité et du gaz, si elle est toujours actuellement assimilée à la livraison d'un bien, s'accompagne désormais d'une prestation de service de transport qui est facturée séparément aux clients éligibles. Ainsi, les opérateurs du marché qui utilisent ce réseau, tant pour les livraisons nationales qu'internationales, versent une redevance d'accès au réseau au gestionnaire du réseau.

217. Du point de vue de la TVA, cette redevance est une prestation de services à titre onéreux entrant dans le champ d'application de celle-ci.

Il est apparu que cette prestation de service ne faisait pas l'objet d'une qualification uniforme au sein de l'Union européenne pour l'application des règles de TVA et pouvait aboutir selon les cas soit à une double imposition soit à une non-imposition.

En effet, cette prestation de services peut être considérée de deux manières différentes au regard des règles de la TVA :

- soit comme une prestation de services classique soumise à la règle générale de définition du lieu d'imposition des prestations de services (CGI, art. 259 ; V. étude F-31 600), à savoir l'imposition à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique, ou un établissement stable à partir duquel la prestation de service est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ;
- soit comme une prestation de services de transport intracommunautaire qui, elle, obéit à des règles particulières qui tiennent compte du lieu de départ du transport avec les difficultés que cela implique pour des biens comme le gaz et l'électricité (V. étude F-31 650).

RÉGIME NOUVEAU

218. Le présent article transpose en droit interne la directive 2003/92 du 7 octobre 2003 qui a modifié les règles relatives au lieu d'imposition des livraisons de gaz naturel et d'électricité prévues par la sixième directive :

- en créant des règles particulières de détermination du lieu d'imposition pour ces livraisons ;
- en clarifiant les règles applicables à la prestation d'accès au réseau ainsi qu'aux autres services liés à la livraison de gaz et d'électricité.

219. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent aux livraisons de gaz naturel et d'électricité ainsi qu'aux prestations y afférentes dont le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2005.

Principe de détermination d'un lieu d'imposition spécifique

220. L'article 258, III nouveau du CGI prévoit que le lieu de livraison et donc d'imposition du gaz naturel et de l'électricité est situé en France :

- lorsqu'ils sont consommés en France ;
- et, dans les autres cas, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

On rappelle que la notion d'établissement stable est déjà utilisée en TVA pour l'imposition de certaines prestations de services (CGI, art. 259). Ainsi, par siège de l'activité, il faut entendre le lieu d'exploitation où l'intéressé exerce l'ensemble de son activité. Dans le cas où il exerce son activité dans des lieux différents, il convient de se référer à la notion d'établissement dans la mesure où celle-ci présente un caractère de stabilité. À cet égard, selon la doctrine administrative, il y a lieu de considérer comme établissement stable tout centre d'activité où l'assujetti effectue de manière régulière des opérations imposables (magasin ou bureau, usine, atelier).

221. Afin de tirer les conséquences de la détermination d'un lieu de livraison spécifique à l'électricité et au gaz, le présent article supprime l'assimilation des transferts d'électricité et de gaz aux livraisons de biens meubles corporels. Ainsi, les II et III de l'article 256 du CGI prévoient désormais expressément que :

- le transfert de gaz naturel ou d'électricité vers un autre État pour les besoins d'une livraison dont le lieu y est situé n'est pas assimilé à une livraison de biens ;
- l'affectation en France de gaz naturel ou d'électricité à partir d'un autre État membre pour les besoins d'une livraison imposable n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire.

222. Le principe qui gouverne les règles de territorialité de la TVA, à savoir l'imposition de l'opération en fonction du lieu où se trouvent physiquement les biens est donc abandonné, puisqu'il n'est plus fait mention ni du lieu de départ ni du lieu d'arrivée, ni même d'un transport ou d'une expédition, pour la détermination du lieu de livraison.

Ainsi, ne s'appliquent désormais plus aux livraisons de gaz et d'électricité, les règles relatives aux livraisons de biens telles que notamment :

- l'exonération applicable aux exportations (V. étude F-31 200) et aux livraisons intracommunautaires (V. étude F-31 300) ;
- l'imposition des importations, désormais exonérée en vertu de l'article 291, II, 10° nouveau du CGI, ou des acquisitions intracommunautaires (V. étude F-31 250) y compris le régime applicable aux personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD ; V. étude F-31 400) ;
- le régime des ventes à distance (V. étude F-31 450).

Redevable de la taxe

223. Le présent article précise désormais que lorsque le fournisseur de gaz et d'électricité n'est pas établi en France, le redevable de la TVA est :

► l'acquéreur lorsqu'il est identifié à la TVA en France (CGI, art. 283, 2 quinquies) et doit donc mentionner sur sa déclaration le montant total hors taxes des livraisons de gaz et d'électricité (CGI, art. 287, 5, b modifié). Dès lors, le fournisseur établi dans un pays tiers à la CE qui ne réalise que des livraisons pour lesquelles il n'est pas redevable de la taxe, n'est pas tenu de désigner un représentant en France.

Le fournisseur établi dans un État de la communauté européenne devrait quant à lui dans la même situation être dispensé de s'identifier en France.

► le fournisseur lorsque l'acquéreur n'est pas identifié en France. Dans cette hypothèse, le fournisseur établi dans un pays tiers à la CE devra désigner un représentant fiscal ou s'identifier à la TVA en France.

Le même régime s'applique mutatis mutandis au fournisseur établi en France qui livre du gaz et de l'électricité à un redevable situé dans un autre État membre (CGI, art. 287, 5, a nouveau).

Achats en franchise et importations

224. Les assujettis qui réalisent des opérations relevant du commerce extérieur sont autorisés à acquérir en franchise de TVA les biens destinés à ces opérations dans la limite d'un contingent annuel d'achat (CGI, art. 275, I ; V. étude F-31 550).

Peuvent ainsi être acquis en franchise de TVA les biens, ainsi que les services portant sur ces biens, acquis en France ou dans la Communauté européenne ou importés que l'entreprise destine à faire l'objet, notamment, d'une livraison à l'exportation ou d'une livraison intracommunautaire exonérée.

Ce dispositif qui ne vise que les livraisons de biens est aménagé afin que les livraisons de gaz et d'électricité, qui ne constituent plus des livraisons de biens, puissent continuer à bénéficier de ce régime.

225. Les importations de gaz naturel et d'électricité sont exonérées de TVA (CGI, art. 291, II, 10°)

Prestations de services liées aux livraisons de gaz et d'électricité

226. Relèvent désormais du régime applicable aux prestations de services immatérielles :

- les prestations d'accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel ;
- les prestations d'acheminement par ces réseaux ;
- tous les autres services qui lui sont directement liés (CGI, art. 259, B, 13° nouveau).

227. Ces prestations de service sont donc imposables en France lorsque :

- le prestataire et le preneur sont établis en France ;
- le prestataire est établi en France et le preneur est établi dans un autre État membre de la Communauté sans y être assujéti à la TVA ;
- le prestataire est établi hors de France et le preneur est un assujéti à la TVA établi en France (CGI, art. 259 B) ;
- le prestataire est établi en dehors de la Communauté et le preneur est établi en France où il utilise le service sans y être assujéti à la TVA (CGI, art. 259 C).■

TVA

Taux réduit

Étude F-32 300-112

Précisions rédactionnelles sur la définition des appareillages destinés aux personnes handicapées éligibles au taux réduit (Art. 83)

Afin de tenir compte de certaines modifications législatives intervenues en matière sociale, des aménagements d'ordre rédactionnel sont apportés aux dispositions fiscales relatives à l'application du taux réduit de la TVA à certains appareils destinés aux personnes handicapées.

228. En vertu des dispositions de l'article 278 quinquies du CGI dans sa rédaction actuelle, la TVA est perçue au taux de 5,50 % sur :

► les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant :

– sur les appareillages pour handicapés visés aux chapitres 1^{er}, 3 à 7 du titre II et aux titres III et IV du tarif interministériel des prestations sanitaires fixé en application de l'article L. 314-1 du Code de la sécurité sociale ;

– sur les équipements spéciaux, dénommés aides techniques et autres appareillages, dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget et qui sont conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves.

► sur les opérations d'importation, d'acquisition intracommunautaire ou de livraison portant sur :

– les autopiéteurs, les appareils pour lecture automatique chiffrée de la glycémie, les seringues pour insuline, les stylos injecteurs d'insuline et les bandelettes et comprimés pour l'autocontrôle du diabète ;

– les appareillages de recueil pour incontinents et stomisés digestifs ou urinaires, les appareillages d'irrigation pour colostomisés, les sondes d'urétérostomie cutanée pour stomisés urinaires, les solutions d'irrigation vésicale et les sondes vésicales pour incontinents urinaires.

► sur les opérations d'importation, d'acquisition intracommunautaire ou de livraison portant sur les ascenseurs et

matériels assimilés, spécialement conçus pour les personnes handicapées et dont les caractéristiques sont fixées par arrêté du ministre de l'économie et des finances (V. CGI, ann. III, art. 30-0 C).

229. Le présent article adapte la rédaction actuelle du premier alinéa de l'article 278 quinquies du CGI afin de tenir compte des modifications intervenues en matière sociale. Ainsi, les références au tarif interministériel des prestations sanitaires (TIPS) sont supprimées. Les opérations susceptibles de bénéficier du taux réduit de la TVA restent les mêmes mais portent désormais sur les appareils qui figurent, selon les cas :

– aux chapitres I et III à VII du titre II et aux titres III et IV de la liste prévue à l'article L. 165-1 du Code de la sécurité sociale ;

– sur la liste des appareillages pour handicapés pris en charge au titre des prestations d'hospitalisation définies aux articles L. 162226 et L. 162227 du Code de la sécurité sociale qui est fixée par arrêté conjoint du ministre chargé de la santé et du ministre chargé du budget en attente de publication à cette date.

Les autres dispositions de cet article, bien que transférées dans un II nouveau de l'article 278 quinquies du CGI, ne sont pas modifiées.

230. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2005. ■



DVD ROM D.O.

SERVICE GRATUIT RÉSERVÉ AUX ABONNÉS D.O.

SERVICE FORMATION & AIDE À LA RECHERCHE

Tél 0800 970 310
(appel gratuit d'un poste fixe)

LexisNexis®

552 029 431 R.C.S. Paris - 4E05

TVA

Régimes spéciaux

Modification des régimes d'imposition en matière de TVA agricole (Art. 84)

Le présent article précise les modalités d'application du régime simplifié agricole (RSA) aux exploitants qui optent, à compter du 1^{er} janvier 2005, pour le dépôt d'une déclaration annuelle en fonction de la date de clôture de leur exercice comptable.

L'option restreinte pour le RSA des exploitants soumis au régime du remboursement forfaitaire ainsi que le régime spécifique de la franchise sont supprimés.

Ces dispositions sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

Régime simplifié agricole (RSA)

231. Champ d'application - Les exploitants agricoles sont soumis au régime simplifié agricole (RSA) pour toutes leurs activités de nature agricole dès lors que :

– le montant moyen des recettes de l'ensemble de leurs exploitations, calculé sur deux années civiles consécutives, dépasse 46 000 € (CGI, art. 298 bis, II, 5°) ;

On rappelle que lorsque la moyenne des recettes HT, calculée sur trois années civiles consécutives d'assujettissement, devient inférieure à 46 000 €, les exploitants agricoles peuvent cesser d'être soumis au régime simplifié à compter du 1^{er} janvier suivant, à condition qu'ils le signalent au service des impôts avant le 1^{er} février et qu'ils n'aient pas bénéficié, au cours de cette période de trois ans, de remboursement de crédit de taxe.

– bien que soumis au régime du remboursement forfaitaire, ils optent pour le RSA (V. n° 236) ;

– leurs activités sont, par leur nature ou leur importance, assimilables à celles exercées par des industriels ou des commerçants, même si ces opérations constituent le prolongement de l'activité agricole à l'exception de celles de ces opérations considérées comme entrant dans les usages habituels et normaux de l'agriculture (CGI, art. 298 bis, II, 1°) ;

– les opérations de ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie qu'ils réalisent, exercent une influence notable sur le marché local de ces animaux en raison des caractéristiques de leur exploitation (CGI, art. 298 bis, II, 2°) ;

– ils effectuent, dans le cadre de leurs activités agricoles, des opérations commerciales d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de commission et de courtage portant sur les animaux de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 298 bis, II, 3°).

232. Les recettes commerciales et non commerciales accessoires de ces redevables peuvent être imposées selon le même régime d'imposition lorsque le montant total TTC de ces recettes n'excède pas, au titre de l'année civile précédente, 30 000 € et 30 % du montant des recettes TTC provenant de leur activité agricole.

233. Modalités de déclaration et de paiement de la TVA

- Sauf option pour le régime dit de l'effectif (déclaration CA 3 trimestrielle), les exploitants relevant du RSA doivent acquitter la TVA par acomptes trimestriels (dépôt de bulletin d'échéance) ainsi que par un éventuel complément, le cas échéant, lors du dépôt d'une déclaration annuelle (CGI, art. 1693 bis, I, 1^{er} al.).

234. Les redevables dont l'exercice coïncide avec l'année civile doivent verser quatre acomptes trimestriels accompagnés d'un bulletin d'échéance n° 3525 bis-M (qui doit intervenir avant le 5 des mois de mai, août, novembre de l'année N et février de l'année N+1, avec le montant dû au titre de l'année N) ainsi qu'une déclaration annuelle de régularisation indiquant le détail des opérations taxables et les éléments de liquidation de la TVA pour les affaires réalisées au cours de l'année précédente, avant le 6 mai de chaque année ; la déclaration est établie en double exemplaire sur l'imprimé n° 3517 bis M-CA 12 A et doit être accompagnée du paiement du complément éventuel de taxe exigible ;

Sont cependant dispensés du versement de ces acomptes les exploitants agricoles dont la TVA due au titre de l'année précédente, avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à 1 000 € (CGI, art. 1693 bis, I, al. 2). Si l'exploitant agricole estime que les acomptes déjà payés au titre de l'année atteignent le montant de l'impôt dont il sera redevable, il peut surseoir au paiement des acomptes suivants (CGI, art. 1693, I, al. 1).

235. S'agissant des redevables dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2003 prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2005, sur option expresse, ces exploitants pourront déposer cette déclaration annuelle en fonction de la date de clôture de leur exercice comptable (L. fin. rect. n° 2003-1312, 30-12-2003 ; V. Revue D.O 1/2004, §§ 415 et s.).

Toutefois, les dates limites de dépôt de la déclaration annuelle et de versement des acomptes trimestriels en cas d'option prévues à l'article 1693 bis du CGI n'ont pas été modifiées et devaient être précisées ultérieurement.

Redevables soumis au régime forfaitaire ayant opté pour le RSA

236. Les redevables qui ne sont pas soumis de plein droit au RSA sont en principe soumis au régime du remboursement forfaitaire (CGI, art. 298 quater et 298 quinquies).

On rappelle que ce remboursement a pour objet de compenser forfaitairement la charge de la TVA ayant grevé les approvisionnements et les investissements des exploitants ainsi que les services qui leurs sont rendus.

Ils peuvent cependant opter pour le régime du RSA :

– soit de manière globale, l'option s'applique alors à l'ensemble des opérations de nature agricole réalisées par un même agriculteur dans le cadre de toutes les exploitations relevant d'une même entité juridique ;

– soit de manière restreinte ; dans ce cas l'option s'applique à l'ensemble de leurs activités à l'exception des ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie.

Redevables soumis au régime de la franchise

237. Les exploitants agricoles qui bénéficient de l'assurance maladie des exploitants agricoles et dont le chiffre d'affaires annuel d'excède pas 5 300 € sont dispensés du versement de la TVA (régime de la franchise) lorsque leur revenu annuel global provient pour 80 % au moins de leur activité agricole (CGI, art. 298 bis A et 298 bis B).

Pour bénéficier de ce régime, l'exploitant doit chaque année faire une demande au service des impôts dont il dépend. Cette demande doit être formulée avant le 1^{er} février de l'année au titre de laquelle le bénéficiaire du régime de la franchise peut lui être accordée.

Les nouveaux exploitants doivent faire cette demande dans le délai d'un mois à compter du début de leurs activités.

238. Avant le 5 mai de l'année suivante, ces exploitants doivent adresser au service la déclaration récapitulative annuelle exigée de tous les exploitants agricoles redevables de la TVA qui n'ont pas opté pour le paiement trimestriel de la taxe (CGI, art. 1693 bis). Deux situations peuvent se présenter :

– le chiffre d'affaires annuel déclaré n'excède pas 5 300 €, l'exploitant est donc dispensé du paiement de l'impôt tel qu'il ressort de la déclaration annuelle ;

– le chiffre d'affaires excède la limite des 5 300 €, l'exploitant doit verser alors le montant de l'impôt tel qu'il ressort de la déclaration annuelle.

RÉGIME NOUVEAU

239. Dans un souci de cohérence et de simplification, le présent article, outre diverses modifications d'ordre rédactionnel, modifie les modalités d'application des régimes d'imposition applicables en matière de TVA agricole :

- ▶ certaines modalités d'application du RSA pour les exploitants qui optent pour une déclaration annuelle en fonction de l'exercice sont précisées ;
- ▶ le régime de l'option restreinte au RSA ainsi que celui de la franchise spécifique sont supprimés.

240. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2005.

Cependant, les dispositions relatives à l'option des exploitants soumis au RSA pour le dépôt d'une déclaration annuelle coïncidant avec leur exercice comptable devaient en principe s'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Le décret précisant certaines modalités d'exercice de cette option (durée, modalités de reconduction ou de renonciation de l'option) n'étant toujours pas publié, il est probable que l'entrée en vigueur de ce dispositif, malgré les précisions apportées par le présent article, soit, de fait, reportée.

▶ Adaptation du RSA à l'option pour le dépôt d'une déclaration en fonction de l'exercice

241. Le présent article adapte les modalités d'application du RSA en cas d'option pour le dépôt d'une déclaration annuelle en fonction de l'exercice :

- ▶ la déclaration annuelle devra être déposée avant le cinquième jour du cinquième mois qui suit la clôture de l'exercice ;
- ▶ l'option devra être exercée avant le début du premier exercice pour lequel elle est souscrite.

En outre, au titre de la période comprise entre le 1^{er} janvier et le dernier jour précédant la date d'ouverture du premier exercice pour lequel le redevable a opté, les exploitants agricoles devront déposer une déclaration, entre le 5 mai et le cinquième jour du cinquième mois de cet exercice, accompagnée de la taxe correspondante, sous déduction éventuelle des acomptes acquittés au titre de la période couverte par cette déclaration.

- ▶ la moyenne permettant de déterminer si le redevable peut cesser d'être soumis au RSA sera calculée sur les trois exercices précédents,

Ainsi, les redevables dont la moyenne de recette HT calculée sur les trois exercices précédant devient inférieur à 46 000 € pourront

cesser d'être soumis au RSA à compter du 1^{er} jour de l'exercice suivant à condition qu'ils le signalent au service des impôts avant le premier jour du deuxième mois qui de l'exercice et qu'ils n'aient pas bénéficié, au cours de cette période de trois exercices, d'un remboursement de crédit de taxe.

- ▶ les limites qui permettent aux redevables de soumettre leurs recettes commerciales et non commerciales accessoires au RSA devront être déterminées en fonction des recettes de l'exercice précédent.

Ainsi, les recettes commerciales et non commerciales accessoires passibles de la TVA de ces redevables pourront être imposées selon le RSA lorsque le montant total TTC de ces recettes n'excède pas au titre de l'exercice précédent, 30 000 € et 30 % du montant des recettes TTC provenant de leur activité agricole.

- ▶ les redevables qui procèdent à la modification de la date de clôture de leur exercice en cas de reconversion d'activité (CGI, art. 73, II) devront, au titre de la période comprise entre le premier jour de l'ancien exercice et le dernier jour précédant la date d'ouverture du nouvel exercice, déposer une déclaration entre le cinquième jour du cinquième mois de l'ancien exercice et le cinquième jour du cinquième mois du nouvel exercice, étant précisé que la période couverte par cette déclaration ne peut excéder douze mois.

▶ Suppression de l'option restreinte et du régime de la franchise

242. Compte tenu du peu d'exploitants agricoles concernés par le régime de l'option restreinte (V. n° 236) et celui de la franchise (V. n° 237), le présent article supprime ces deux régimes :

– les redevables soumis au régime du remboursement forfaitaire pourront opter au RSA seulement de manière globale (c'est à dire en y incluant les ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie) ;

– les redevables qui étaient placés sous le régime de la franchise ne seront plus dispensés du versement de la TVA (régime de la franchise).

Ces exploitants devraient donc être placés de plein droit sous le régime du remboursement forfaitaire sauf option globale pour le RSA. ■

DROITS DE TIMBRE

Timbre de dimension

Étude F-62 300

Suppression du timbre de dimension (Art. 95, I, D, II et IV)

Le droit de timbre de dimension est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2006. Afin de compenser cette suppression :

- le tarif de divers droits autres que les droits de mutations à titre gratuit sont relevés,
- une taxe instituée au profit de l'État s'ajoutera, pour les ventes d'immeubles, au droit départemental,
- une taxe sur les opérations de crédits est instituée.

RÉGIME ACTUEL

243. Le droit de timbre de dimension est un droit gradué en fonction de la superficie du papier utilisé pour la rédaction de certains actes ou écrits.

Il n'est dû que sur les actes et écrits limitativement énumérés à l'article 899 du CGI.

244. Actes soumis au timbre de dimension - L'article 899 CGI vise quatre catégories d'actes ou écrits (V. étude F-62 300-2 s.) :

- les actes, répertoires et registres des officiers publics et ministériels ;
- les actes soumis à la formalité de l'enregistrement et les actes déposés en l'étude d'un notaire ou annexés à un acte notarié ;

- les actes portant engagement pour le paiement ou le remboursement de sommes ou valeurs mobilières ;
- les bulletins de souscription d'actions.

245. Actes non soumis au timbre de dimension - Il s'agit :

- d'une part, des actes ou écrits qui se trouvent exclus du champ d'application de l'impôt du fait de l'abandon de la notion de titre comme fait générateur du droit de timbre ;
- d'autre part, des actes ou écrits entrant normalement dans le champ d'application du timbre de dimension mais qui en sont expressément exclus par une disposition législative ou, exceptionnellement, par une décision administrative (V. étude F-62 300-24 s.).

RÉGIME NOUVEAU

246. L'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2004 supprime le droit de timbre de dimension à compter du 1^{er} janvier 2006.

Le droit de timbre de dimension, qui existe depuis la loi du 13 brumaire an VIII, est aujourd'hui assez archaïque, puisque son montant est fonction du nombre et parfois même du format des pages des actes notariés ou des contrats de prêts.

En outre, le timbre, qui est physiquement apposé sur les actes, ne se prête pas à la dématérialisation et au traitement électronique de plus en plus fréquents des contrats et des procédures.

Suppression des références au droit de timbre de dimension

247. Ainsi, les dispositions du CGI relatives au timbre de dimension seront abrogées à compter de cette date.

Il s'agit :

- des articles 899 à 900 A et 901 A à 908 du CGI figurant, dans le chapitre relatif aux droits de timbre, sous l'intitulé « Timbre de dimension », et qui régissent le champ d'application, les exonérations et les tarifs du droit de timbre ;
- des articles 969 à 971, 973 à 975, 977, 977 bis (exonérations de portée générale) et 1134 (exonération des warrants) ; s'agissant de l'article 977 bis, qui exonère de tout droit de timbre les opérations de pension de valeurs, titres, ou effets, il sera repris en termes identiques à l'article 980 bis du CGI, relatif aux exonérations d'impôt sur les opérations de bourse.

248. De même, les articles du CGI et du LPF qui n'ont plus de portée du fait de la suppression du droit de timbre seront supprimés.

Il s'agit :

- de l'article 661, 1° (refus du dépôt de la formalité de tout acte qui ne serait pas sur papier timbré) ;

- de l'article 892 (solidarité pour le paiement du timbre, des signataires des actes, des prêteurs et emprunteurs, des officiers ministériels) ;
- des articles 895 à 897 (obligations des officiers publics et ministériels et des administrations publiques relatives à l'apposition du timbre) ;
- de l'article L. 218 du LPF (rédaction par les agents des douanes de procès-verbaux constatant des infractions au droit de timbre).

249. Corrélativement, la rédaction des articles du CGI et du LPF qui font référence au timbre de dimension est adaptée.

Mesures de compensation de la suppression du droit de timbre de dimension

250. En contrepartie de la suppression du timbre de dimension, l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2004 relève, à compter de la même date, le tarif de divers droits autres que les droits de mutation à titre gratuit (V. n° 252).

D'autre part, il crée une taxe spécifique sur les contrats de crédits (V. n° 271).

Enfin, il institue au profit de l'État une taxe qui s'ajoutera, pour les ventes d'immeubles, au droit départemental (V. n° 254).

L'opération est neutre : les 565 millions d'euros que rapporte aujourd'hui le droit de timbre sont remplacés par 565 millions, sous la forme des nouvelles recettes.

Entrée en vigueur

251. Ces mesures s'appliqueront (art. 95, IV) :

- pour les conventions et actes obligatoirement déclarés ou soumis à la formalité de l'enregistrement, aux conven-

tions conclues et aux actes passés à compter du 1^{er} janvier 2006 ;

– dans les autres cas, aux présentations volontaires à la formalité intervenues à compter de cette date.

Si cette réforme est proposée dès maintenant, c'est parce que les travaux menés depuis un an sur ce dossier par le Conseil supérieur

du notariat, en liaison avec les services du ministère, viennent d'aboutir, et que les procédures administratives nécessaires à l'acclimatation de ces nouvelles mesures prendront du temps. La réforme, dont l'architecture serait connue dès maintenant, ne s'appliquant qu'à compter du 1^{er} janvier 2006, les professionnels - notaires et banques - disposeraient d'un an pour se doter de tous les instruments nécessaires à sa bonne application le moment venu. ■

ENREGISTREMENT ET TIMBRE

Tarifs

Études F-29 100, F-64 000, F-67 100 et F-68 100

Relèvement des tarifs de certains droits d'enregistrement (Art. 95, I, A et B, II et IV)

Afin de compenser la suppression du droit de timbre de dimension, le tarif de certains droits de mutation à titre onéreux est relevé et il est créé, au profit de l'État, une taxe additionnelle s'ajoutant au droit départemental frappant les mutations de propriété d'immeubles.

Ces dispositions s'appliqueront à compter du 1^{er} janvier 2006.

252. L'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2004 supprime le droit de timbre de dimension (V. n° 243).

En contrepartie, outre la création d'une taxe spécifique sur les contrats de prêts (V. n° 271), cet article relève le tarif de divers droits de mutation à titre onéreux et institue au profit de l'État une taxe qui s'ajoutera, pour les ventes d'immeubles, au droit départemental.

253. Entrée en vigueur - Ces mesures s'appliqueront (art. 95, IV) :

► pour les conventions et actes obligatoirement déclarés ou soumis à la formalité de l'enregistrement, **aux conventions conclues et aux actes passés à compter du 1^{er} janvier 2006** ;

► dans les autres cas, aux présentations volontaires à la formalité intervenues à compter de cette même date.

Sur les raisons de cette entrée en vigueur différée, V. n° 251.

DROITS PROPORTIONNELS ET PROGRESSIFS

► Institution d'une taxe d'État applicables aux mutations d'immeubles

Régime actuel

254. La quasi-totalité des droits proportionnels de vente d'immeubles sont des droits départementaux (CGI, art. 1594 A). Le taux du droit départemental, fixé à 3,60 %, est susceptible de varier entre 1 % et 3,60 %, selon les départements (CGI, art. 1594 D). Dans aucun département il n'a été fait usage de cette faculté de modulation du taux, de sorte que c'est le taux de 3,60 % qui s'applique dans l'ensemble des départements,

255. Seuls constituent des droits d'État :

– le droit de 4,80 % sur les ventes d'immeubles situés à l'étranger ou dans les territoires d'outre-mer (CGI, art. 714) ;

– le droit de 4,80 % sur les échanges (CGI, art. 684 ; V. étude F-68 610) ;

– le droit de 2 % exigible sur les apports en société faits à titre onéreux (CGI, art. 683 bis ; V. étude F-29 100).

256. Les ventes d'immeubles et mutations assimilées donnent normalement ouverture à une imposition proportionnelle comprenant :

– le droit de vente proprement dit (droit départemental ou droit d'État) ;

– le prélèvement de 2,50 % perçu au profit de l'État, au titre des frais d'assiette et de recouvrement ;

– une taxe additionnelle, au taux fixe de 1,20 %, perçue au profit de la commune de situation des biens ou du fonds de péréquation départemental (CGI, art. 1595 bis, 1°) ;

– une taxe additionnelle, au taux fixe de 1,60 %, perçue au profit du département de situation des biens lorsque, exceptionnellement, le droit de vente est perçu au profit de l'État (CGI, art. 1595, 1°).

Toutefois, ces taxes additionnelles ne sont pas perçues sur les ventes d'immeubles soumises au taux de 0,60 % ou à celui de 4,80 % applicable aux immeubles situés à l'étranger ou dans les TOM.

257. Ainsi, dans la généralité des cas, les ventes d'immeubles sont soumises à une taxation globale de 4,89 % tenant compte du droit départemental de 3,60 %, de la taxe communale de 1,20 % et du prélèvement de 2,50 % pour frais d'assiette et de recouvrement calculé sur le montant du droit départemental.

258. Certains régimes spéciaux prévoient l'application du taux de 0,60 % ou bien une exonération pure et simple.

Dans le premier cas, les ventes sont soumises à une taxation globale de 0,615 %, tenant compte du droit départemental de 0,60 % et du prélèvement de 2,50 % pour frais d'assiette et de recouvrement, la taxe communale n'étant pas exigible.

Les diverses mutations bénéficiant d'un régime de faveur sont reprises dans le tableau figurant étude F-67 100-8.

Régime nouveau

259. L'article 95, III de la loi de finances rectificative pour 2004 institue au profit de l'État une taxe qui s'ajoutera, pour

Loi de finances rectificative pour 2004

les ventes d'immeubles, au droit départemental et dont le taux sera de :

- 0,2 % en ce qui concerne les mutations passibles du tarif de droit commun prévu à l'article 1594 D du CGI ;
- 0,1 % pour les mutations bénéficiant d'un régime spécial.

260. Régime de droit commun - Du fait de cette nouvelle taxe, la charge fiscale grevant les mutations de propriété d'immeubles à titre onéreux sera portée, dans le régime de droit commun, de 4,89 % à 5,09 %, soit :

droit départemental :	3,60 %
taxe additionnelle communale :	1,20 %
frais d'assiette et de recouvrement	
3,60 % × 2,50 % :	0,09 %
taxe nouvelle :	<u>0,20 %</u>
	5,09 %

261. Régimes spéciaux - Quant aux ventes bénéficiant d'un régime de faveur, la charge fiscale sera portée de 0,615 % à 0,715 %, soit :

droit départemental :	0,60 %
frais d'assiette et de recouvrement	
0,60 % × 2,50 % :	0,015 %
taxe nouvelle :	<u>0,10 %</u>
	0,715 %

► Relèvement des tarifs applicables aux mutations de fonds de commerce, de clientèle et d'offices ministériels

262. Les cessions de fonds de commerce et de clientèles sont soumises au droit progressif prévu à l'article 719 du CGI.

Toutefois, l'application de ce droit est écartée pour certaines cessions bénéficiant d'allègements fiscaux.

263. Compte tenu du relèvement des tarifs du droit d'État opéré par l'article 95, I, A, 3° de la loi de finances rectificative pour 2004 (V. tableau au n° 265), le tableau des tarifs applicables à compter du 1^{er} janvier 2006 sera le suivant :

Régime de droit commun (étude F-68 100)

Fraction de la valeur taxable	Droit budgétaire (CGI, art. 719)	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 ou 1595 bis)	Imposition totale
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	4 %	0,60 %	0,40 %	5 %
Supérieure à 107 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

Amélioration des structures des entreprises et développement de la recherche scientifique et technique (étude F-91 500-34)

Fraction de la valeur taxable	Droit budgétaire (CGI, art. 721)	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 ou 1595 bis)	Imposition totale
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	2,20 %	0,60 %	0,40 %	3,2 %
Supérieure à 107 000 €	2,20 %	1,40 %	1 %	4,60 %

Aménagement et développement du territoire (étude F-91 500-41)

Fraction de la valeur taxable	Droit budgétaire (CGI, art. 722 bis)	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 ou 1595 bis)	Imposition totale
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	0 %	0,60 %	0,40 %	1 %
Supérieure à 107 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

Débites de boisson (étude F-68 200-25)

Fraction de la valeur taxable	Droit budgétaire (CGI, art. 722)	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 ou 1595 bis)	Imposition totale
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	2,20 %	0,60 %	0,40 %	3,2 %
Supérieure à 107 000 €	2,20 %	1,40 %	1 %	4,60 %

Loi de finances rectificative pour 2004

► Relèvement de divers autres tarifs

264. L'article 95, I, A de la loi de finances rectificative pour 2004 relève, à compter du 1^{er} janvier 2006, le tarif de divers droits de mutation à titre onéreux.

Outre les mutations de fonds de commerce, il s'agit principalement des cessions de droits sociaux et des opérations portant sur les biens meubles (V. tableau au n° 265).

► Tableau récapitulatif

265. Le tableau ci-dessous reprend chacune des opérations concernées par l'augmentation de tarif.

**Relèvement des tarifs de certains droits proportionnels ou progressifs
perçus au profit de l'État à compter du 1^{er} janvier 2006**

Nature des actes ou conventions	Articles du CGI	Ancien tarif	Nouveau tarif	Étude
Opérations portant sur des immeubles				
Actes translatifs de propriété d'immeubles situés à l'étranger	714	4,80 %	5 %	F-67 150-65
Échanges d'immeubles	684	4,80 %	5 %	F-68 610
Apports d'immeubles à titre onéreux	683 bis	2 %	2,20 %	F-29 100
Opérations portant sur les droits sociaux				
– Cessions d'actions de SA cotées constatées par un acte – Cessions d'actions de SA non cotées autres que celles à prépondérance immobilière – Cessions de titres en capital souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs	726, 1°	1 % (plafond : 3 049 € par mutation)	1,10 % (plafond : 4 000 € par mutation)	F-65 500
– Cessions de parts de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions – Cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière	726, 2°	4,80 %	5 %	F-65 500
Cessions de parts de groupements fonciers agricoles ou ruraux et de groupements forestiers, représentatives d'apports de biens indivis entre des apporteurs, parents ou alliés jusqu'au 4 ^e degré et intervenant entre les apporteurs, leurs conjoints survivants ou leurs ayants droit à titre gratuit	730 ter	1 %	1,10 %	F-65 550-64
Mutations de fonds de commerce, de clientèle et d'offices ministériels				
Régime de droit commun	719			F-68 100
– fraction de la valeur vénale comprise entre 23 000 € et 107 000 €		3,80 %	4 %	
– fraction de la valeur vénale supérieure à 107 000 €		2,40 %	2,60 %	
Régime de faveur pour l'amélioration des structures des entreprises et le développement de la recherche scientifique	721	2 %	2,20 %	F-91 500-34
Régime de faveur pour les débits de boissons (pour la fraction supérieure à 23 000 €)	722	2 %	2,20 %	F-68 200-25
Régime de faveur pour l'aménagement du territoire (pour la fraction supérieure à 107 000 €)	722 bis	2,40 %	2,60 %	F-91 500-41
Ventes de marchandises neuves ne donnant pas lieu à la perception de la TVA	723	1,40 %	1,50 %	F-68 100-109
Opérations portant sur les biens meubles				
Ventes publiques de biens meubles incorporels	733, 1°	1,10 %	1,20 %	F-64 000

Loi de finances rectificative pour 2004

Nature des actes ou conventions	Articles du CGI	Ancien tarif	Nouveau tarif	Étude
Ventes publiques de biens meubles corporels	733, 2°			
Lorsque le vendeur n'est pas un assujetti à la TVA ou n'est pas exonéré en vertu du I de l'article 262 du CGI (exportation ou livraison intracommunautaire)		2 % (1,10 % + taxes additionnelles de 0,90 %)	2,10 % (1,20 % + taxes additionnelles de 0,90 %)	F-64 000
Lorsque le vendeur est un assujetti à la TVA ou est exonéré en vertu du I de l'article 262 du CGI (exportation ou livraison intracommunautaire)		0	25 € (droit fixe)	F-64 000
Ventes de marchandises neuves ne donnant pas lieu à la perception de la TVA	723	1,40 %	1,50 %	F-68 100-109
Opérations diverses				
Partages	746	1 %	1,10 %	F-66 800
Licitation, au profit d'un membre de l'indivision, de biens provenant d'une succession ou d'une communauté conjugale (cessions de droits successifs au profit d'indivisaires originaires)	750, II 750 bis A	1 %	1,10 %	F-66 850

DROITS FIXES

266. L'article 95, I, B de la loi de finances rectificative pour 2004 relève également, à compter du 1^{er} janvier 2006, le montant des principaux droits fixes actuellement applicables.

Ces droits seront portés :

- de 15 € à 25 € ;
- de 75 € à 125 € ;
- de 230 € à 375 € ou 500 € (V. n° 269).

267. Outre l'augmentation du tarif, on relèvera en particulier les nouveautés suivantes :

► Les acquisitions de terrains à bâtir donnant lieu au paiement de la TVA immobilière seront, à compter du 1^{er} janvier 2006, soumises à un droit fixe de 125 € (CGI, art. 691 bis nouveau), alors qu'elles ne sont actuellement soumises à aucun droit d'enregistrement ;

► de même, les ventes publiques de biens meubles corporels seront soumises à un droit fixe (25 €) lorsque le vendeur est un assujetti à la TVA ou est exonéré en vertu du I

de l'article 262 du CGI (exportation ou livraison intracommunautaire) ;

► les procurations et mainlevées d'hypothèques, actuellement soumises au droit fixe des actes innomés (75 €), seront soumises au droit de 25 € (CGI, art. 846 bis, modifié) ; les actes de notoriété autres que ceux constatant l'usucapion seront également soumis au droit de 25 €

► enfin, les déclarations et états descriptifs de division établis en vue de la déclaration d'insaisissabilité de la résidence principale sont soumis au droit fixe de 15 € à compter du 1^{er} janvier 2005 (Loi, art. 95, V et VI ; V. D.O Actualité 2/2005, n° 516), et seront donc soumis au droit de 25 € à compter du 1^{er} janvier 2006 (Loi, art. 95, I, B, 8°) (CGI, art. 846 bis, al. 2).

268. Le tableau ci-dessous reprend chacune des opérations concernées par l'augmentation du tarif des droits fixes.

Relèvement des tarifs des droits fixes à compter du 1^{er} janvier 2006

Nature des actes ou conventions	Articles du CGI	Ancien tarif	Nouveau tarif	Étude
Opérations portant sur des immeubles				
Ventes d'immeubles				
Adjudications à la folle enchère	685	75 €	125 €	F-67 200-33
Déclaration de command	686	75 €	125 €	F-67 150-24
Acquisitions de terrains à bâtir donnant lieu au paiement de la TVA immobilière	1594-0 G 691 bis, nouveau	0	125 € (V. n° 267)	F-38 410 F-67 500
Cessions amiables de maisons individuelles HLM	716	75 €	125 €	F-67 550-22
Résolution des contrats de vente de maisons individuelles HLM	717	75 €	125 €	F-67 550-23

Loi de finances rectificative pour 2004

Nature des actes ou conventions	Articles du CGI	Ancien tarif	Nouveau tarif	Étude
Baux				
Baux à durée limitée d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles	739	15 €	25 €	F-65 100
Cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux à durée limitées de biens de toute nature	738	75 €	125 €	F-65 100
Opérations portant sur des biens meubles				
Cession de brevet d'invention	731	75 €	125 €	F-64 000
Cession de cheptel et autres objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole	732	75 €	125 €	F-68 200-36
Ventes publiques de biens meubles corporels lorsque le vendeur est un assujéti à la TVA ou est exonéré en vertu du I de l'article 262 du CGI (exportation ou livraison intra-communautaire)	733, 2°	0	25 € (V. n° 267)	F-64 000
Opérations diverses				
Cessions de droits sociaux donnant lieu au paiement de la TVA immobilière	730	0	125 €	F-38 440
Contrats de mariage (avec ou sans apports)	847, 1°	75 €	125 €	F-64 000
Testaments	848, 5°	75 €	125 €	F-64 000
Acceptations et renonciations pures et simples de succession, legs ou communautés	847, 2° et 848, 6°	75 €	125 €	F-64 000
Certificats de propriété	848, 1°	75 €	125 €	F-64 000
Inventaires, clôtures d'inventaires et prisées de meubles	848, 2° à 4°	75 €	125 €	F-64 000
Procurations, mainlevées d'hypothèque, actes de notoriété	680	75 €	25 €	
Déclarations et états descriptifs de division établis en vue de la déclaration d'insaisissabilité de la résidence principale	846 bis, al. 2	15 €	25 € (V. n° 267)	A-10 300-23
Organisation des transports de voyageurs dans la région parisienne	1038	75 €	125 €	F-64 000
Transferts au profit d'organismes d'H.L.M. - Attribution de logements	1050 et 1051	75 €	125 €	F-67 550-26
Concession de licences d'exploitation de brevets	738, 2°	75 €	125 €	F-65 100
Cessions de parts de GAEC ou d'EARL non soumises à l'IS et de sociétés civiles à objet principalement agricole	730 bis	75 €	125 €	65 550-25 et 43
Déclaration d'adjudicataire faite au greffe lorsque la publicité n'est pas requise en même temps que celle de l'acte initial.	687	15 €	25 €	F-67 150-25
Actes innomés et minimum de perception				
Actes « innomés » (c'est-à-dire tous actes qui ne se trouvent tarifés par aucun autre article et qui ne peuvent donner lieu à une imposition proportionnelle ou progressive)	680	75 €	125 €	F-64 000
Minimum de perception des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière	674 et 844	15 €	25 €	F-64 000

Loi de finances rectificative pour 2004

DROITS APPLICABLES AUX OPÉRATIONS PORTANT SUR LES SOCIÉTÉS

269. Le droit fixe de 230 € applicable à certains actes relatifs aux sociétés sera remplacé par deux droits fixes de 375 € et 500 €, applicables respectivement selon que le capital social de la société est inférieur ou supérieur à 225 000 €.

L'augmentation des droits proportionnels et progressifs concerne aussi certaines opérations portant sur les sociétés.

270. Le tableau ci-dessous reprend chacune des opérations portant sur les sociétés concernées par l'augmentation des tarifs.

Opérations concernant les sociétés

Nature des actes ou conventions	Article du CGI	Ancien tarif	Nouveau tarif	Étude
Constitution de sociétés				
<i>– Apports en nature</i>				
Apports d'immeubles ou droits immobiliers faits à une société passible de l'IS par une personne physique ou morale non soumise à cet impôt	809, I, 3° et 810, III	2 % (soit 4,80 % taxes locales incluses)	2,20 % (soit 5 % taxes locales incluses)	F-29 100
Apports de fonds de commerce et biens assimilés	809, I, 3° et 810, III		V. n° 262	F-29 100
Apports d'immeubles ou de droits immobiliers, fonds de commerce, clientèles, droits à un bail ou à une promesse de bail faits par une société passible de l'IS à une autre société soumise au même impôt lorsque ces biens : – ont été apportés à la première société, par une personne physique ou morale non soumise à l'IS, depuis le 1 ^{er} janvier 1991 ; – et ont été soumis lors de cette opération au droit fixe en vertu de l'article 810, III du CGI ou exonérés en vertu de l'article 810 bis.	809, I, 3° et 810, III	2 % (soit 4,80 % taxes locales incluses)	2,20 % (soit 5 % taxes locales incluses)	F-29 100
<i>– Apports à titre onéreux</i>				
Apports d'immeubles ou de droits immobiliers à titre onéreux	683 bis	2 %	2,20 %	F-29 100
Apport en société d'une entreprise individuelle avec prise en charge du passif	809, I, bis	2 % (soit 4,80 % taxes locales incluses)	2,20 % (soit 5 % taxes locales incluses)	F-29 100
Apport en société d'une entreprise individuelle avec prise en charge du passif, lorsque l'apporteur s'engage à conserver pendant 3 ans les titres remis en contrepartie de l'apport.	809, I bis	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
<i>– Régimes spéciaux</i>				
Apports passibles de la TVA	810, IV	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	
Ventes de marchandises neuves ne donnant pas lieu à la perception de la TVA	723	1,40 %	1,50 %	F-64 000 F-68 100-109

Loi de finances rectificative pour 2004

Nature des actes ou conventions	Article du CGI	Ancien tarif	Nouveau tarif	Étude
Prorogation de sociétés				
Actes constatant des prorogations pures et simples de sociétés	811, 1°	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
Prorogation de sociétés immobilières de copropriété « transparentes »	828, I, 2°	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
Augmentation de capital				
<i>Apports purs et simples apportés à une société passible de l'IS par une personne non soumise à cet impôt</i>				
– autres que les immeubles, fonds de commerce, clientèles ou droit à un bail	810, I	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
– Constitués d'immeubles, fonds de commerce, clientèles ou droit à un bail	810, I	2 % (soit 4,80 % taxes locales incluses)	2,20 % (soit 5 % taxes locales incluses)	F-29 100
Constitués d'immeubles, fonds de commerce, clientèles ou droit à un bail et pour lesquels l'apporteur s'engage à conserver les titres remis pendant trois les titres reçus en contrepartie	810, I	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
<i>– Apports à titre onéreux</i>				
Des immeubles et droits immobiliers		2 % (soit 4,80 % taxes locales incluses)	2,20 % (soit 5 % taxes locales incluses)	F-29 100
Apport en société d'une entreprise individuelle avec prise en charge du passif	809, I, bis	2 % (soit 4,80 % taxes locales incluses)	2,20 % (soit 5 % taxes locales incluses)	F-29 100
Apport en société d'une entreprise individuelle avec prise en charge du passif, lorsque l'apporteur s'engage à conserver pendant 3 ans les titres remis en contrepartie de l'apport.	809, I bis	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
<i>– Autres</i>				
Augmentation de capital au moyen de l'incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions de toute nature	812	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
Actes par lesquels les sociétés immobilières de copropriété transparentes (CGI, art. 1655 ter) augmentent leur capital	828, 2°	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100

Loi de finances rectificative pour 2004

Nature des actes ou conventions	Article du CGI	Ancien tarif	Nouveau tarif	Étude
Fusions				
Actes constatant une opération de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'IS	816	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un d'au moins 225 000 €)	F-29 100
Changement de régime fiscal ou transformation (sans personne morale nouvelle) rendant la société passible de l'IS				
Apport d'immeubles affectés à l'activité professionnelle ou de fonds de commerces et biens assimilés	809, II et 810 III	2 % (soit 4,80 % taxes locales incluses)	2,20 % (soit 5 % taxes locales incluses)	F-29 100
Apport de fonds de commerces et biens assimilés	809, II et 810, III	V. n° 262		
Apport d'immeubles affectés à l'activité professionnelle ou de fonds de commerces et biens assimilés avec l'engagement des associés de conserver pendant trois ans les titres détenus à la date du changement	809, II et 810, III	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
Changement d'objet ou d'activité	680	75 €	125 €	F-64 000
Dissolution				
Actes de dissolution de sociétés qui ne portent aucune transmission des biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes	811, 2°	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
Régimes spéciaux applicables à certaines sociétés				
Actes constatant l'attribution d'actif net à un ou plusieurs organismes attributaires par une société d'HLM en vertu de l'article L. 422-11, al. 1 du Code de la construction et de l'habitation	827, 1°	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
Attributions de logements faites par les sociétés de coopératives en application de l'article 80, alinéa 2 de la loi n° 53-80, 7-2-1953	827, 2°	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	F-29 100
Actes par lesquels les sociétés immobilières de copropriété transparentes (CGI, art. 1655 ter) font à leurs membres, par voie de partage en nature à titre pur et simple, attribution exclusive en propriété des fractions, auxquelles ils ont vocation, d'immeubles ou groupes d'immeubles construits, acquis ou gérés par elles.	828, 2°	230 €	375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €)	

ENREGISTREMENT

Taxes diverses

Institution d'une taxe sur certaines opérations de crédit (Art. 95, I, C et IV)

Afin de compenser la suppression du droit de timbre de dimension, le présent article crée, à compter du 1^{er} janvier 2006, une taxe spécifique sur certaines opérations de crédit due, selon un barème progressif, par les personnes qui effectuent à titre habituel de telles opérations.

271. L'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2004 supprime le droit de timbre de dimension (V. n° 243). Corrélativement, et en plus du relèvement du tarif de divers droits (V. n° 252), il est créé une taxe spécifique sur les contrats de prêts dont le champ couvre quasiment celui de l'ancien droit de timbre mais qui permet d'instituer un barème progressif lié à l'importance économique de l'opération de prêt réalisée (CGI, art. 990 J).

► Champ d'application

272. La taxe s'applique aux actes portant ouverture de crédit, prêt, offre de prêt acceptée, cautionnement, garantie ou aval, par une personne qui effectue à titre habituel de telles opérations, ainsi qu'aux avenants à ces actes qui relèvent le montant du crédit au-delà de 21 500 € ou de 50 000 €.

273. En sont cependant exonérés :

► les offres préalables :

– des crédits affectés, à savoir celles qui mentionnent le bien ou la prestation de services financé (C. cons., art. L. 311-20 et s.) ce qui exclut notamment les ouvertures de crédit qui, assorties ou non de l'usage d'une carte de crédit, offrent à leurs bénéficiaires la possibilité de disposer de façon fractionnée, aux dates de leur choix, du montant du crédit consenti sans affectation particulière (C. cons., art. L. 311-8 et s.) ;

– des crédits immobiliers (C. cons., art. L. 312-1 et s.).

► les contrats de prêt sur gages consentis par les caisses de crédit municipal ;

► les remises en garantie de valeurs, titres, effets ou sommes d'argent prévues à l'article L. 431-7 du Code monétaire et financier, ainsi que les opérations réalisées dans les conditions prévues aux articles L. 432-6 et s. (prêt de titre) et L. 432-12 et s. (pensions de titre) du même code ;

► Les effets de commerce et les effets négociables.

Sont assimilés à de tels effets les warrants agricoles visés aux articles L. 342-2, L. 342-3, L. 342-10 et L. 342-11 du Code rural, ainsi que ceux mentionnés au 5 de l'article 7 du décret du 29 juillet 1939 relatif à l'Office national interprofessionnel des céréales.

► Les conventions constatées par acte présenté à l'enregistrement ou réitérées par acte authentique.

► Tarif

274. Le tarif de la taxe varie en fonction du montant du crédit consenti :

Montant du crédit	Tarif
Inférieur à 21 500 €	6 €
Supérieur à 21 500 et inférieur à 50 000 €	18 €
Supérieur à 50 000 €	54 €

275. En outre, les avenants à ces offres sont également soumis à la taxe sous déduction cependant de la taxe à laquelle l'acte initial a été soumis :

Ainsi, la taxe devrait être établie de la façon suivante :

► pour les avenants qui relèvent le montant du crédit au-delà de 21 500 € sans excéder 50 000 € = 18 - 6 = 12 €

► pour les avenants qui relèvent le montant du crédit au-delà de 50 000 € :

– concernant les offres initiales inférieures à 21 500 = 54 - 6 = 48 €,

– concernant les offres initiales supérieures à 21 500 = 54 - 18 = 36 €.

► Modalités déclaratives et de paiement

276. La taxe est acquittée à l'appui d'une déclaration conforme à un modèle fixé par voie réglementaire, et déposée à la recette des impôts dont elle dépend avant le 20 du mois suivant la date de l'acte.

277. Les établissements de crédit visés à l'article L. 511-22 du Code monétaire et financier qui interviennent en libre prestation de service désignent un représentant résident en France, solidairement responsable de l'exécution de leurs obligations, à la recette des impôts dont il dépend. Il doit en outre tenir un répertoire chronologique de chacun des actes effectués par l'établissement en cause, et comprenant le nom et l'adresse du client, ainsi que le montant du crédit. À défaut de désignation d'un représentant ou de tenue du répertoire, l'amende de 3 000 € prévue par l'article 1840 N ter CGI est applicable.

278. Sous réserve des dispositions qui précèdent, le contrôle, le recouvrement, le contentieux et les garanties relatifs à la taxe sont régis comme en matière de droits d'enregistrement.

279. Entrée en vigueur - Ces mesures s'appliqueront :

– pour les conventions et actes obligatoirement déclarés ou soumis à la formalité de l'enregistrement, aux conventions conclues et aux actes passés à compter du 1^{er} janvier 2006 ;

– dans les autres cas, aux présentations volontaires à la formalité intervenues à compter de cette date. ■

TAXES DIVERSES

Taxes assimilées à la TVA

Étude F-39 200

Aménagement de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles (Art. 84, B)

Le présent article tire les conséquences d'une option pour la déclaration de la TVA en fonction de l'exercice sur les modalités de déclaration et de liquidation de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles.

Le mécanisme de plafonnement de la taxe en fonction de la cotisation de référence acquittée en 2002 est prorogé d'une année et couvre désormais les impositions qui seront établies jusqu'en 2008.

Ces dispositions entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2005.

RÉGIME ACTUEL

280. Compte tenu de la suppression par la loi de finances pour 2003 des neuf taxes parafiscales versées au profit de l'ANDA, l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2002 (L. fin. rect. 2002, n° 2002-1576, 30-12-2002, art. 43) a institué, à compter du 1^{er} janvier 2003, une taxe fiscale unique dite « taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles » due par ces mêmes exploitants à l'exception de ceux placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole au titre de leurs activités agricoles.

Cette taxe est due par les exploitants agricoles :

- quel que soit leur statut juridique, dont les activités agricoles sont soumises à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture (CGI, art. 298 bis), y compris ceux qui ont opté pour le dépôt de déclarations trimestrielles (CGI, art. 1693 bis, I, al. 3) ;
- les agriculteurs imposables à la TVA selon le régime général ou le régime simplifié de l'agriculture, qui exercent à la fois une activité agricole et une activité non agricole.

281. Tarif - Le tarif de la taxe est composé :

- d'une partie forfaitaire fixée, par arrêté du 31 décembre 2002, à 90 € (CGI, ann. IV, art. 50 terdecies-0) ;
- 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 de 370 000 € (CGI, art. 302 bis MB).

282. Compte tenu de l'augmentation des cotisations qui aurait pu résulter de la mise en place de cette nouvelle taxe, un mécanisme de plafonnement de la part variable de la taxe a été institué afin de limiter la progression de la taxe due par les exploitants agricoles en fonction de la cotisation de référence (à savoir, le total des sommes acquittées pour l'année 2002 au titre des neuf taxes parafiscales perçues au profit du FNDA). Ce plafond est fixé à :

- à 20 % de la cotisation de référence de 2002 au titre des années 2003 et 2004 ;
- à 40 % de la cotisation de référence de 2002 au titre de l'année 2005 ;
- à 60 % de la cotisation de référence de 2002 au titre de l'année 2006 ;
- à 80 % de la cotisation de référence de 2002 au titre de l'année 2007.

283. Modalités de déclaration de la taxe. - Cette taxe est déclarée selon les mêmes modalités que la TVA agricole. Ainsi, suite aux modifications apportées, à compter du 1^{er} janvier 2005, aux modalités déclaratives de la TVA agricole afin de permettre aux exploitants dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile de déclarer la TVA en fonction de leur exercice comptable (V. n° 231 et s.), les modalités déclaratives de la taxe ont été alignées sur ce nouveau dispositif (L. fin. rect. 2003, n° 2003-1312, 30 décembre 2003 ; V. Revue D.O 1/2004, § 426).

On rappelle cependant que le décret qui devait préciser les modalités d'application de l'option pour la déclaration de la TVA en fonction de l'exercice comptable n'a toujours pas été publié à ce jour.

284. En cas d'option de l'exploitant pour la déclaration en fonction de l'exercice, la taxe sera assise sur le chiffre d'affaires du dernier exercice clos de l'exploitant et déclarée :

- sur la déclaration annuelle déposée en fonction de l'exercice de l'exploitant soumis au RSA ;
- sur la déclaration déposée au titre du premier trimestre de l'exercice au titre duquel la taxe est due pour les exploitants soumis au RSA et ayant opté pour le dépôt des déclarations trimestrielles,
- sur l'annexe de la déclaration des opérations du premier trimestre ou du troisième mois de l'exercice au titre duquel la taxe est due pour les exploitants agricoles autorisés à soumettre l'ensemble de leurs opérations au régime de droit commun.

Les exploitants qui n'optent pas pour une déclaration en fonction de l'exercice continuent à déclarer la taxe :

- sur la déclaration annuelle déposée en tout état de cause avant le 5 mai de chaque année pour les redevables soumis au RSA ;
- sur la déclaration déposée au titre du premier trimestre de l'année pour les redevables soumis au RSA qui ont opté pour les déclarations trimestrielles ;
- sur la déclaration déposée, selon le cas, au titre du premier trimestre ou du mois de mars de l'année au cours de laquelle la taxe est due pour les redevables admis à soumettre leurs activités au régime général.

RÉGIME NOUVEAU

285. Le présent article précise les incidences sur les modalités de déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles d'une option pour le dépôt de la déclaration annuelle de TVA en fonction de l'exercice (V. n° 231 et s.).

Ce même article prévoit de proroger d'un an le mécanisme de plafonnement de la taxe en fonction de la cotisation de référence acquittée au titre de 2002.

Conséquences de l'option pour le dépôt de la déclaration annuelle de TVA en fonction de l'exercice

286. Lorsqu'une option pour le dépôt d'une déclaration annuelle de TVA en fonction de l'exercice a été exercée, la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants est déclarée et acquittée selon les mêmes modalités que la TVA. En conséquence, la taxe sera assise sur le chiffre d'affaires doit être mentionnée sur la déclaration établie au titre :

- ▶ de la période comprise entre le 1^{er} janvier et le dernier jour précédant la date d'ouverture du premier exercice concerné par l'option, déposée entre le 5 mai et le cinquième jour du cinquième mois de cet exercice ;
- ▶ du dernier exercice clos, déposée avant le cinquième jour du cinquième mois qui suit la date de clôture de l'exercice.

La taxe doit être liquidée lors du dépôt de cette déclaration.

287. Lorsque les exploitants ayant opté pour la déclaration en fonction de l'exercice procèdent à la modification de la date de clôture de leur exercice à la suite d'une reconversion d'activité (CGI, art. 73, II), la taxe sur le chiffre d'affaires doit être déclarée sur la déclaration établie au titre de la période comprise entre le premier jour de l'ancien exercice et le dernier jour précédant la date

d'ouverture du nouvel exercice. Le dépôt de la déclaration et le paiement de la taxe doivent être effectués entre le cinquième jour du cinquième mois de l'ancien exercice et le cinquième jour du cinquième mois du nouvel exercice. La période couverte par cette déclaration ne peut excéder douze mois.

288. Pour la liquidation de la taxe, la partie forfaitaire de la taxe et le seuil de 370 000 € (V. n° 281) ainsi que la cotisation de référence servant au plafonnement (V. n° 282) devront être ajustés prorata temporis lorsque la période couverte par la déclaration est inférieure à 12 mois.

Le plafonnement de la taxe devra, pour les redevables ayant opté, être calculé en fonction de l'exercice comptable et non pas en fonction du chiffre d'affaires de l'année civile.

Prorogation du mécanisme de plafonnement

289. Le mécanisme de plafonnement de la part variable de la taxe (V. n° 282) est prorogé d'un an.

Ainsi, l'augmentation du montant de la taxe à payer au titre de la part variable ne peut être supérieur :

- à 20 % de la cotisation de référence de 2002 au titre des années 2003, 2004 et 2005 ;
- à 40 % de la cotisation de référence de 2002 au titre de l'année 2006 ;
- à 60 % de la cotisation de référence de 2002 au titre de l'année 2007 ;
- à 80 % de la cotisation de référence de 2002 au titre de l'année 2008.

L'excédent éventuel est directement imputé sur le montant de la taxe à payer. ■

DVD ROM D.O.

SERVICE GRATUIT
RÉSERVÉ AUX
ABONNÉS D.O.

SERVICE FORMATION & AIDE À LA RECHERCHE

Tél 0800 970 310
(appel gratuit d'un poste fixe)

LexisNexis®

552 029 431 R.C.S. Paris - 4E05

TAXES DIVERSES

Taxe d'aide au commerce et à l'artisanat

Études S-80 300

Application rétroactive des tarifs de la taxe (Art. 4)

Le présent article permet à Organic de mettre en œuvre le recouvrement de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat exigible au titre de 2004 qui n'a pu être effectué en raison notamment de la publication trop tardive du décret fixant les tarifs des tranches intermédiaires de la taxe.

Un nouveau décret devrait prochainement fixer des modalités particulières de recouvrement pour la taxe due au titre de 2004.

RÉGIME ACTUEL

290. La loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 a institué une taxe sur les grandes surfaces dénommée « taxe d'aide au commerce et à l'artisanat » dont le produit, recouvrée par 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 (V. étude S-80 300), ainsi qu'aux actions du Fonds d'intervention pour la sauvegarde, la transmission et la restructuration des activités commerciales et artisanales (FISAC).

291. Cette taxe, exigible au 1^{er} février de l'année, est due par toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique, exploitant des établissements ouverts à partir du 1^{er} janvier 1960 :

– dont la surface de vente au détail est supérieure à 400 m²,

– et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes, réalisé au titre de l'année civile précédente, est au moins égal à 460 000 €.

Les entreprises sont tenues de souscrire une déclaration et d'effectuer le paiement de la taxe, pour chaque établissement exploité, même lorsque la limite de chiffre d'affaires de 460 000 € n'est pas atteinte ou dépassée, au plus tard le 15 avril de chaque année.

292. L'article 29 de la loi de finances pour 2004 a fixé les nouveaux tarifs des tranches basses et hautes de la taxe,

applicable à compter du 1^{er} janvier 2004, mais renvoyait à un décret pour la détermination des taux applicables aux tranches intermédiaires (L. fin. 2004, n° 2003-1312, 30-12-2003 ; V. Revue D.O 48/2003, §§ 348 et s.)

Ces taux, qui résultent de l'application d'une formule, ont bien été fixés par le décret n° 2004-98 du 30-1-2004 (V. Revue D.O 5/2004, §§ 159 et s.) mais ce dernier n'a été publié au Journal officiel que le 31 janvier 2004, soit un jour trop tard pour qu'il puisse s'appliquer à la taxe exigible le 1^{er} février 2004

Selon ce décret, lorsque le chiffre d'affaires hors taxes au mètre carré de ces établissements est compris entre 1 500 € et 12 000 €, la formule applicable est la suivante : $9,38 \text{ €} + [0,00235 \times (\text{CA au m}^2 - 1\,500)]$

Quant aux établissements de vente au détail de carburant, la formule applicable a été fixée à : $11,39 \text{ €} + [0,00231 \times (\text{CA au m}^2 - 1\,500)]$.

293. Afin de remédier à cette anomalie, les tarifs de la tranche intermédiaire ont été intégrés par la loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement (L. n° 2004-804, 9-8-2004, art. 24) directement à l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 relative à cette taxe. Cependant, suite à une erreur matérielle, aucune disposition expresse quant à une entrée en vigueur rétroactive de ce tarif n'a été prévue.

Les taux de la tranche intermédiaire prévus par cet article ne sont donc applicables qu'à la taxe exigible en 2005.

RÉGIME NOUVEAU

294. Le présent article a pour objet de permettre l'application rétroactive des taux intermédiaires de la taxe tels qu'ils ressortent à l'origine du décret du 30-1-2004 précité, et désormais de l'article 3 modifié de la loi n° 13 juillet 1972.

En effet, afin d'éviter l'application d'un barème incohérent, la taxe n'a pas été recouvrée en 2004 dans l'attente du fondement juridique nécessaire à une correcte application de ce barème.

L'application des tarifs antérieurs aurait eu pour effet que les contribuables de la tranche basse aient un taux beaucoup plus élevé

que la plupart de ceux de la tranche intermédiaire, alors que par ailleurs, le franchissement du seuil de la tranche haute (12 000 € de chiffre d'affaires au mètre carré) aurait suffi à entraîner un triplement du taux.

295. Le présent article tend donc à assurer ce fondement juridique en disposant que le barème tel qu'il résulte de l'article 3 modifié de la loi du 13 juillet 1972 précitée est applicable à la taxe exigible à compter du 1^{er} février 2004.

Un décret devrait prochainement préciser des mesures spécifiques de déclaration et de recouvrement de la taxe due au titre de 2004. ■

TAXES DIVERSES

Contribution sur les imprimés distribués

Conditions de paiement en nature de la contribution sur les imprimés distribués gratuitement (Art. 61)

Le paiement en nature de la contribution est soumis à l'accord préalable de l'établissement public de coopération intercommunale qui disposera des espaces de communication sur les imprimés distribués gratuitement en vue de promouvoir la collecte, la valorisation et l'élimination des déchets.

296. Une contribution volontaire, applicable à compter du 1^{er} janvier 2005, visant à l'élimination des déchets résultant de la distribution gratuite d'imprimés nominatifs ou non, a été instituée par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2003 et codifiée à l'article L. 541-10-1 du Code de l'environnement (L. fin. rect. 2003, n° 2003-1312, 30-12-2004 ; V. Revue D.O 1/2004, §§ 475).

Cette contribution s'applique à toute personne physique ou morale qui, gratuitement, met pour son propre compte à disposition des particuliers sans que ceux-ci en aient fait préalablement la demande, leur fait mettre à disposition, leur distribue pour son propre compte ou leur fait distribuer des imprimés (publicitaires ou journaux gratuits) dans :

- les boîtes aux lettres ;
- les parties communes d'habitations collectives ;
- les locaux commerciaux ;
- les lieux publics ;
- la voie publique.

À défaut de versement de cette contribution, ces derniers sont redevables d'une taxe annuelle intégrée à la TGAP (C. douanes, art. 266 sexies et s.).

297. Le paiement de cette contribution peut être effectué :

- soit par le versement d'une contribution financière ;

La contribution financière est remise à un organisme agréé par les ministères chargés de l'environnement, des collectivités territoriales, de l'économie des finances et de l'industrie, qui la verse aux collectivités territoriales au titre de participation aux coûts de collecte, de valorisation et d'élimination qu'elles supportent.

- soit par la fourniture d'une contribution en nature.

La contribution en nature consiste en la mise à disposition d'espaces de communication au profit des établissements publics de coopération intercommunale assurant l'élimination des déchets ménagers. Ces espaces doivent être utilisés pour promouvoir la collecte, la valorisation et l'élimination des déchets.

298. Le présent article précise les conditions dans lesquelles le paiement de la contribution peut être effectué en nature. Ainsi, cette faculté ne sera offerte au redevable qu'avec l'accord de l'établissement public de coopération intercommunale qui est censé bénéficier de la mise à disposition d'espaces de communication sur les imprimés distribués gratuitement aux particuliers.

299. Entrée en vigueur - Ces dispositions entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2005. ■

TAXES DIVERSES

Taxe fiscale sur les spectacles de variétés

Aménagement des modalités de déclaration et de paiement de la taxe sur les spectacles de variétés (Art. 60)

À compter du 1^{er} janvier 2005, la déclaration et le paiement de la taxe sur les spectacles de variétés sont effectués auprès du Centre national de la chanson, des variétés et du jazz uniquement.

RÉGIME ACTUEL

300. L'article 76 de la loi de finances rectificative pour 2003 a institué une taxe fiscale, au taux de 3,5 %, affectée au financement des actions de soutien aux spectacles de chanson, de variété et de jazz, perçue au profit du Centre national de la chanson, des variétés et du jazz (CNCVJ), qui s'applique aux représentations de certains spectacles de variétés lorsqu'ils donnent lieu à la perception d'un droit d'entrée ou, à défaut, à la cession ou la concession de son droit d'exploitation (L. fin. rect. 2003, n° 2003-1312, art. 76 ; V. Revue D.O 1/2004, §§ 551).

301. Redevable de la taxe - La taxe est due :

- par l'entrepreneur de spectacles responsable de la billetterie sur le montant, hors taxe des recettes de la billetterie ;

- ou par le vendeur du spectacle, lorsque le spectacle ne donne pas lieu à la perception d'un droit d'entrée, sur le montant hors taxes des sommes perçues en contrepartie de la cession ou de la concession du droit d'exploitation du spectacle.

302. Champ d'application - Selon le Décret n° 117-2004 du 4 février 2004, sont soumis à la taxe :

- les spectacles de variétés :

Sont visés les spectacles de jazz, de rock, ou de musique électronique, les spectacles ne comportant pas de continuité de composition dramatique autour d'un thème central et s'analysant comme une suite de tableaux de genres variés tels que sketches, chansons, danses ou attractions visuelles, les spectacles d'illusionnistes, les spectacles aquatiques ou sur glace.

– les spectacles musicaux ou comédies musicales n'entrant dans aucune catégorie précitée et pour lesquels une aide à l'exploitation n'a pas été demandée.

Sont en revanche exonérées de la taxe, les représentations de spectacles de variétés qui sont intégrées à des séances éducatives présentées dans le cadre des enseignements d'un établissement placé sous la tutelle de l'État ou ayant passé avec celui-ci un contrat d'association.

On rappelle qu'à compter du 1^{er} janvier 2005, les tours de chants, concerts et spectacles de musique traditionnelle sont également exonérés de la taxe sur les spectacles de variétés (L. fin. 2005, n° 2004-1484, art. 86 ; V. D.O Actualité 46/2004, §§ 780).

303. Déclaration - Les entrepreneurs de spectacles doivent déclarer les droits d'entrée des spectacles ou des sommes reçues en contre partie de la cession ou de la concession du droit d'exploitation des spectacles, au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit la représentation. Cette déclaration est effectuée :

– auprès de la Société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique (SACEM) ou de la Société des auteurs et compositeurs dramatiques (SACD) pour les droits d'entrée relevant de leurs répertoires respectifs tels que définis dans leurs statuts, selon un formulaire conforme à un modèle de déclaration établi par le CNCVJ ;

– directement au CNCVJ pour les droits d'entrée des spectacles ne donnant pas lieu à la perception de droits d'auteurs par la SACEM ou la SACD ;

304. Paiement - Le paiement de la taxe se fait après réception d'un avis du CNCVJ ou directement de la SACEM si les droits d'entrée perçus sont supérieurs à 1 525 euros. La taxe est exigible à la date de la représentation, au plus tard le dernier jour du mois qui suit la date d'émission de cet avis.

Lorsque le paiement de la taxe intervient le jour et sur le lieu de la représentation, la SACEM remet l'avis des sommes à payer à l'entrepreneur au vu de sa déclaration.

La taxe n'est pas recouvrée lorsque le montant cumulé sur l'année civile dû par le redevable est inférieur à 80 euros.

RÉGIME NOUVEAU

305. Dans un souci de simplification, la déclaration et le paiement de la taxe sur les spectacles de variétés sont effectués, dans tous les cas, auprès du Centre national de la chanson, des variétés et du jazz (CNCVJ).

306. Déclaration unique auprès du CNCVJ - L'entrepreneur responsable de la billetterie doit à compter du 1^{er} janvier 2005 déclarer au CNCVJ, quelque soit leur nature, les droits d'entrée ou les sommes perçues en contrepartie de la cession ou la concession du droit d'exploitation du spectacle, au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit la représentation.

307. Simplification des modalités de paiement de la taxe - Le recouvrement de la taxe est assuré, dans tous les cas, par le CNCVJ selon les modalités suivantes :

– le CNCVJ adresse au redevable un avis des sommes à payer dans les 15 jours suivant la réception de la déclaration ;

– le redevable dispose alors jusqu'au dernier jour du mois qui suit l'émission de cet avis pour acquitter la taxe.

La taxe n'est pas recouvrée lorsque le montant cumulé sur l'année civile dû par le redevable est inférieur à 80 euros.

308. Le présent article institue également, à compter du 1^{er} janvier 2005, un prélèvement pour frais de perception au profit du budget général de l'État, sur les sommes recouvrées pour le Trésor public, au titre de la taxe sur les spectacles d'art dramatique, lyrique et chorégraphique (V. Revue D.O 1/2004, §§ 559). Le taux de ce prélèvement est fixé par arrêté du ministre chargé du budget dans la limite de 5 %.

309. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière, ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2005. ■

CONTRÔLE FISCAL

Rectifications symétriques et intangibilité du bilan d'ouverture

Études F-19 150-7 et F-81 400

Légalisation de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (Art. 43)

Après que le Conseil d'État, réuni en formation d'Assemblée, ait décidé de renoncer à sa jurisprudence, établie depuis 1973, sur la théorie de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, le présent article procède au rétablissement et à la légalisation de cette théorie en prévoyant toutefois des exceptions. Ainsi, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture est écartée pour :

- les erreurs ayant pour origine un exercice clos depuis plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit,
- les erreurs en matière de durée d'amortissement,
- les omissions ou insuffisances d'inscription à l'actif immobilisé.

En définitive, sont concernées par le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture :

- la correction des erreurs, commises, dans l'évaluation des stocks, le rattachement des créances,
- la correction du montant des dettes ou bien encore les amortissements à l'exception de ceux résultant de pratiques de durées d'amortissement excessives,
- la remise en cause de provisions injustifiées.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux impositions établies à compter du 1^{er} janvier 2005, quelle que soit la date de clôture de l'exercice, ainsi qu'au règlement des litiges en cours.

RÉGIME ACTUEL

Principes de rectification du résultat

310. Le résultat déclaré par les entreprises peut être rectifié :

- par l'Administration, dans le cadre de l'exercice de son droit à vérification des déclarations souscrites au titre d'exercices non prescrits (CGI, art. 55) ;

L'Administration ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises régulièrement par les entreprises. Elle ne peut que réparer les manquements résultant soit d'erreurs, soit de décisions de gestion irrégulières.

- ainsi qu' à la demande du contribuable, sous la forme, soit de la souscription d'une réclamation régulière dans le délai légal, soit d'un recours au droit de compensation dans le cas de redressements envisagés par l'Administration.

Les contribuables ne peuvent se prévaloir que des erreurs qu'ils ont commises de bonne foi à leur détriment. Ils ne sont pas admis à remettre en cause les décisions de gestion qu'ils ont prises et qui leur sont opposables, alors même qu'elles seraient irrégulières.

Règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

311. La réparation des irrégularités constatées consiste à rectifier les valeurs d'actif ou de passif concourant à la détermination de l'actif net visé à l'article 38, 2 du CGI. Mais les énonciations du bilan de clôture du plus récent exercice couvert par la prescription – reprises au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit – sont opposables non seulement à l'Administration, mais à l'entreprise elle-même, et ne sont donc plus susceptibles d'être modifiées. Il s'agit du principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice soumis à vérification.

312. En effet, selon la jurisprudence du Conseil d'État antérieure à sa décision du 7 juillet 2004 (V. n° 313),

lorsque les résultats d'un exercice ne peuvent plus être rectifiés, en raison de l'expiration du délai de reprise, la valeur de chacun des postes figurant au bilan de clôture de cet exercice doit, elle-même, être regardée comme définitive quelles que soient les erreurs qui l'entachent et qui ont entraîné une sous-estimation ou une surestimation de certains de ces postes (CE, 31-10-1973, n° 88 207).

Comme le bilan établi à l'ouverture d'un exercice est constitué par la reprise du bilan de clôture de l'exercice précédent, la valeur des postes figurant au bilan d'ouverture du premier – ou, en d'autres termes, du plus ancien – exercice non couvert par la prescription doit donc être regardée comme intangible.

Si l'entreprise entend établir un bilan d'ouverture différent pour l'exercice suivant, elle ne peut le faire que par des opérations ou écritures qui doivent être réputées effectuées au titre de ce nouvel exercice.

Cette théorie trouve à s'appliquer aux écritures qui affectent les postes de bilan : créances, dettes, provisions par exemple.

Nouvelle jurisprudence du Conseil d'État

313. Réuni en formation d'Assemblée le Conseil d'État a consacré l'abandon de la théorie de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit lorsque le contribuable est de bonne foi (CE, 7-7-2004, n° 230169 ; V. Revue D.O 27/2004, §§ 3 et s.).

L'application de la règle de la correction symétrique des bilans n'est plus limitée par la prescription comme c'était le cas avant 1973.

Ainsi, les erreurs ou les omissions qui se retrouvent dans les écritures de bilan de plusieurs exercices doivent être corrigées d'un exercice à l'autre jusqu'à leur exercice d'origine (prescrit ou non).

RÉGIME NOUVEAU

314. Le présent article **légalise le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture**, remis en cause par la décision du Conseil d'État du 7 juillet 2004 (V. n° 313), en prévoyant toutefois certaines exceptions à son application.

Ce nouveau dispositif codifié à l'article 38, 4 bis du CGI ne reprend donc pas, en l'état, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture tel qui existait depuis 30 ans.

315. Entrée en vigueur - L'article 43, II de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit expressément que le principe d'intangibilité du bilan codifié à l'article 36, 4 bis nouveau du CGI s'applique aux **exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005**.

316. Le III du présent article prévoit qu'il s'applique également **retroactivement aux impositions établies à partir du 1^{er} janvier 2005**. Ainsi, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture s'applique aux propositions de rectification faisant application du principe d'intangibilité du bilan :

– notifiées à compter du 1^{er} janvier 2005, et portant sur l'un des exercices 2002 à 2004 ;

Par exemple, une provision irrégulière en 1999 peut être réintégrée au résultat de l'exercice clos en 2001, premier exercice non prescrit par une proposition de rectification notifiée en janvier 2004 et donnant lieu à une imposition établie en 2005 (Rapp. AN, p. 133 renvoi 1).

– notifiées avant cette date et portant sur un exercice non prescrit.

Lorsque l'application du principe d'intangibilité conduit à imposer des sommes qui auraient été atteintes par la prescription, à défaut de légalisation de ce principe (application de la dernière jurisprudence du Conseil d'État), les impositions correspondantes ne peuvent être assorties que des intérêts de retard.

317. Le IV du présent article a pour objet de valider, sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, les **impositions établies avant le 1^{er} janvier 2005** qui seraient contestées par les contribuables au motif qu'en application de la jurisprudence issue de l'arrêt du 7 juillet ils auraient eu la faculté de demander la correction symétrique des écritures du bilan du premier exercice non prescrit.

Selon les informations figurant dans les documents parlementaires il apparaît que le législateur a souhaité que l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture - dont l'application sur un fondement jurisprudentiel a prévalu pendant plus de trente ans - puisse être réputée avoir été toujours applicable compte tenu du caractère très récent du revirement de jurisprudence.

Les contribuables concernés pourront se prévaloir le cas échéant des exceptions prévues par le texte (V. n° 322). En toute hypothèse dans ces situations seul l'intérêt de retard est applicable.

► Principe légal d'intangibilité du bilan d'ouverture

Entreprises concernées

318. Il s'agit des entreprises dont le bénéfice est déterminé selon les modalités prévues à l'article 38, 2 du CGI, assujetties à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, selon un régime réel, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles.

En revanche, ne sont pas concernées les entreprises non astreintes à la tenue de bilans, telles que les entreprises relevant des bénéfices non commerciaux, ou pour lesquelles le bénéfice imposable n'est pas déterminé par application des dispositions de l'article 38, 2 du

CGI, telles que les entreprises relevant du forfait agricole (CGI, art. 64) ou du régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0).

Cas d'application

319. À l'instar des règles applicables avant la décision du Conseil d'État du 7 juillet 2004, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture à vocation à s'appliquer en cas de **réclamation contentieuse** engagée par le contribuable ou de **proposition de rectification** adressée par l'Administration, à la suite d'un contrôle sur place ou non, en vue de **corriger de manière symétrique les erreurs ou omissions récurrentes** qui trouvent leur origine dans un exercice prescrit et demeurent présentes dans les écritures d'exercices non prescrits.

Ces erreurs ou omissions ne doivent pas résulter d'écritures délibérément irrégulières.

En effet, le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture s'applique, de manière combinée avec la règle de correction symétrique des bilans qui ne peut être mise en oeuvre en cas d'erreurs ou d'omissions délibérées.

320. Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ne peut concerner que les écritures qui affectent les erreurs ou les omissions entachant les différents **postes du bilan constitutifs de l'actif net**, à savoir les valeurs des **immobilisations, les stocks, les créances**, ainsi que le montant des dettes, des **amortissements** et des **provisions**, à l'exclusion des écritures concernant le compte de résultat.

321. Le présent article **supprime également la distinction entre les provisions régulières** lors de leur constitution, mais devenues sans objet, des **provisions irrégulières dès l'origine**.

L'article 39, 1, 5°, 16° alinéa du CGI prévoyait que les provisions régulières lors de leur constitution, mais devenues sans objet ultérieurement, devaient être rapportées par l'Administration (lorsque cette reprise n'avait pas été effectuée par l'entreprise) aux résultats du premier exercice soumis à vérification. Désormais, cette distinction n'a plus d'intérêt dès lors que les provisions figurant à tort au bilan doivent être rapportées au plus ancien des exercices non prescrits.

► Exclusion de certains types d'erreurs ou d'omissions

Erreurs ayant pour origine un exercice clos depuis plus de sept ans

322. Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique pas, lorsque les erreurs ou les omissions, quel que soit le poste de l'actif net entaché d'erreur, sont intervenues **plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit**.

Le premier exercice non prescrit doit être déterminé au regard du droit de reprise de l'Administration.

Ainsi, lors de l'application du délai général de reprise de l'Administration fixé à trois ans (LPF, art. L. 169) ne seront pas concernées par la présente mesure les erreurs ou omissions relatives à l'un des postes de l'actif net et commises il y a plus de dix ans (7 + 3).

323. Pour bénéficier de cette exception, l'entreprise doit **apporter la preuve que l'erreur ou l'omission se rattache à un exercice clos depuis plus de dix ans** (s'il y a application du délai général de reprise de 3 ans) à la date de la proposition de rectification émise par l'Administration ou à la date de dépôt de la réclamation contentieuse. Cette preuve devrait pouvoir, en pratique, être apportée par la **production de documents comptables** (bilans, comptes de résultat, grands livres) ou par toutes pièces justificatives (factures, actes...) relatifs à l'exercice d'origine de l'erreur.

324. À cet égard, en cas de reproduction d'erreurs ou d'omissions de même nature sur plusieurs bilans prescrits, seules les erreurs ou les omissions ayant pour origine un exercice clos depuis plus de sept ans à compter du premier exercice non prescrit bénéficient de cette exception.

À titre d'exemple, si une entreprise a commis depuis plus de sept ans une erreur dans la méthode d'évaluation des stocks, seuls les stocks inscrits à l'actif depuis plus de sept ans au bilan du premier exercice non prescrit bénéficieront de cette exception.

Erreurs en matière de durée d'amortissement

325. Les erreurs résultant de dotations aux amortissements excessives au regard des usages mentionnés à l'article 39, 1, 2° du CGI ne sont pas concernées par le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture, dès lors que les dotations en cause ont été pratiquées au cours d'exercices prescrits.

Sont visées les situations où l'erreur a pour origine la pratique d'une durée d'amortissement excessive au regard des usages admis par la profession.

En revanche, les erreurs en matière de mode d'amortissement, telles que la pratique à tort d'un amortissement de caducité, ou bien encore les erreurs en matière de base d'amortissement ne devraient pas être concernées par cette exception.

Omissions ou insuffisances d'inscription à l'actif immobilisé

326. Il s'agit des situations où des dépenses qui auraient dû venir augmenter l'actif immobilisé ont été comptabilisées à tort en charges au cours d'exercices prescrits.

En pratique, il s'agit :

► des omissions d'inscription à l'actif d'immobilisations acquises ou produites en période prescrite ; il peut s'agir, par exemple, du défaut d'inscription à l'actif du fonds de commerce acquis en période prescrite, de redevances, de brevets ou de marques versées en période prescrite... ;

► des insuffisances d'évaluation d'éléments de l'actif immobilisé au cours d'un exercice prescrit, telles que le défaut d'incorporation dans le coût de revient d'une immobilisation de frais accessoires (frais d'installation, de montage) ou de charges directes ou indirectes de production pour les immobilisations créées par l'entreprise.

► Conséquences de la rectification des erreurs ou omissions

Rattachement des erreurs ou omissions au premier exercice non prescrit

327. L'application combinée de la règle de correction symétrique et du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture conduit à rattacher au premier exercice non prescrit les erreurs ou les omissions définies précédemment ce qui revient à appliquer la jurisprudence antérieure à l'arrêt du 7 juillet 2004.

Détermination du premier exercice non prescrit

328. Le premier exercice non prescrit doit être déterminé par rapport au délai général de reprise de l'Administration fixé au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF, c'est-à-dire l'exercice clos ou la période d'imposition arrêtée trois années avant la proposition de rectification adressée par l'Administration ou le dépôt de la réclamation contentieuse. Ainsi, en 2005, les erreurs ou les omissions concernées par la présente mesure doivent être rattachées à

l'exercice clos ou à la période d'imposition arrêtée en 2002.

La référence à l'article L. 169 du LPF conduit à abandonner la jurisprudence antérieure qui considérait qu'en présence de déficits reportables à l'ouverture du premier exercice non prescrit, la date butoir à l'application de la correction symétrique était constituée par le bilan d'ouverture du plus ancien des exercices dont le déficit a été reporté en N-3. Cette solution revenait à rattacher cette erreur à l'exercice déficitaire concerné, et donc à minorer la quotité de déficits reportables au titre du premier exercice non prescrit.

Désormais les corrections d'erreurs récurrentes entachant le bilan et se rapportant à un exercice prescrit doivent être apportées sur l'exercice clos en N-3 que l'entreprise dispose de déficits reportables ou non à l'ouverture de cet exercice. Cette modification ne remet pas en cause, toutefois, la possibilité pour l'Administration de vérifier et corriger, le cas échéant, les écritures propres aux exercices déficitaires, lorsque ces déficits ont influencé les résultats d'exercices non prescrits.

Exemple

329. Par hypothèse, une entreprise a constitué, au cours de son exercice clos le 31 décembre 2001, une provision pour risques afférente à un litige avec un de ses clients. À la clôture de l'exercice 2002, cette provision n'était plus justifiée, le client ayant décidé ne plus donner suite. Toutefois, l'entreprise a été maintenue cette provision dans les différents bilans clos en 2002, 2003 et 2004 et 2005.

Cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité en 2006 sur la période 2003 à 2005. Au terme de la période de contrôle, fin 2006, cette provision est remise en cause par le service de vérification considérant qu'elle n'est plus justifiée depuis 2002.

En 2006, l'actif net intangible est celui du bilan d'ouverture de l'exercice clos en 2003, premier exercice non prescrit. L'application combinée de la correction symétrique et de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture conduit à rattacher la rectification de cette provision au titre de l'exercice clos en 2003, premier exercice non prescrit.

330. Application d'un délai spécial de prescription - Si l'Administration est amenée à faire usage d'un des délais spéciaux de reprise prévus par l'une des dispositions du LPF, le premier bilan non prescrit doit être déterminé en application de cette disposition.

Sont notamment visés :

– le délai spécial de reprise en cas d'activités occultes fixé à 6 ans (LPF, art. L. 169, 2° al.) ;

– le délai spécial de reprise prévu à l'article L. 170 du LPF qui peut être mis en œuvre par l'Administration à la suite d'omissions ou d'insuffisances d'imposition révélées par une instance contentieuse ou une réclamation contentieuse ; dans ce cas, il ne pourrait pas être opposé à l'administration que le bilan rectifié est intangible du fait qu'il a été clos il y a plus de trois ans à la date de la proposition de rectification.

Exemple :

Par hypothèse, une entreprise a déposé une réclamation contentieuse en 2004 par laquelle elle demande la rectification de son bénéfice imposable au titre de l'exercice clos en 2001 du montant d'une créance qu'elle a déclarée à tort au titre de cet exercice.

Il est supposé que le tribunal administratif prononce, en 2007, la minoration du bénéfice imposable de l'exercice 2001 à hauteur du montant de cette créance litigieuse, le tribunal administratif considérant que cette créance aurait dû être rattachée à l'exercice clos en 2000.

L'Administration pourra, en application des dispositions de l'article L. 170 du LPF, rectifier le bénéfice imposable de l'exercice clos en 2000 du montant de cette créance, la correction de l'actif net du bilan de clôture de cet exercice du montant de cette créance entraînant une variation d'actif net positive.

Neutralisation de la rectification comptable des erreurs ne relevant pas du principe d'intangibilité

331. La correction des erreurs ou des omissions visées par les exceptions définies précédemment n'entraîne aucune modification du bénéfice imposable du premier exercice non prescrit, ces erreurs ou omissions devant être rattachées à leur exercice d'origine prescrit. En revanche, la présente mesure neutralise les conséquences fiscales résultant de la correction comptable de ces erreurs ou omissions.

Sont concernées, dans les faits, les erreurs résultant de la comptabilisation à tort en charges au cours d'exercices prescrits de dépenses devant être immobilisées ou incorporées au coût de revient d'une immobilisation, les erreurs relatives également aux stocks commises plus de 7 ans à compter du 1^{er} exercice non prescrit.

Au titre de l'exercice de correction comptable de ces erreurs, c'est-à-dire la correction du montant de l'actif, le produit comptable constaté n'est pas imposable.

Corrélativement, les dépréciations ultérieures par voie d'amortissement ou de provision correspondant à ces corrections ne peuvent être déduites pour la détermination du bénéfice imposable.

En outre, en cas de cession de l'immobilisation (voire du stock, ce cas devrait plus rare) ayant fait l'objet de cette

régularisation, le montant de la plus ou moins-value de cession doit être calculée en tenant compte de cette correction comptable.

Exemple :

Si, par hypothèse, une entreprise a construit un immeuble en 2000 pour lequel elle a omis d'incorporer dans son coût de revient certaines charges de production. La même erreur a été reproduite pour un immeuble construit en 2002. Au cours de l'année 2005, l'entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité sur les exercices clos en 2002, 2003 et 2004.

À l'issue de ce contrôle, la même année, cette erreur récurrente est constatée par le service de vérification qui, compte tenu de ces nouvelles dispositions, opère la rectification du coût de revient du seul immeuble construit en 2002. En effet, l'erreur d'évaluation de l'immeuble commise en 2000 doit être rattachée à l'exercice clos au titre de cette année par le jeu de la correction symétrique.

Supposons qu'à la suite de la vérification, l'entreprise décide, en 2006, de régulariser cette erreur en majorant le coût de revient de ses immeubles du montant de ces charges.

Le produit comptable constaté en contrepartie de l'inscription à l'actif de ces charges relatives à l'immeuble construit en 2000 ne sera pas pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable au titre de l'exercice 2006. Il est de même du rattrapage des amortissements constatés en 2006, ainsi que de la majoration des dotations aux amortissements sur les exercices ultérieurs provenant de cette correction.

L'incorporation en 2006 des charges relatives à l'immeuble construit en 2002 et ayant donné lieu à une rectification fait l'objet d'une déduction fiscale. ■

Mesures diverses relatives au contrôle et au contentieux

Nous signalons brièvement ci-après les autres mesures de la loi de finances rectificative pour 2004 intervenues en matière de contrôle et contentieux.

332. Adaptation du droit de communication et du droit de visite des agents des douanes (Art. 91) - L'exercice du droit de communication et le droit de visite des agents des administrations des douanes est notamment modifié par :

– la suppression des limitations de grade pour l'exercice des droits de visite et de communication ;

On rappelle que les agents de douanes disposent actuellement d'un droit de visite et d'un droit de communication dont l'exercice en cas d'infraction aux dispositions du Code des douanes est limité à une partie des agents en raison de leur grade.

– l'extension du droit de communication des agents de l'administration des douanes, en prévoyant que leurs prérogatives s'appliquent aux lieux où des documents peuvent être détenus, quel que soit le support ;

– l'extension de la liste des organismes devant transmettre les documents demandés par l'administration des douanes aux organismes et caisses de sécurité sociale et aux organismes gestionnaires du régime d'assurance chômage.

333. Renforcement du contrôle des produits pétroliers (Art. 92) - À compter du 1^{er} janvier 2005, le contrôle de la distribution des produits pétroliers bénéficiaires d'un régime fiscal privilégié est notamment renforcé par :

– la prescription par arrêté du ministre chargé du budget des mesures de contrôle de la vente, de la détention, du transport et de l'utilisation des produits ;

Ces mesures étaient jusqu'à présent prescrites par le directeur général des douanes et des droits directs.

– la possibilité pour les distributeurs de communiquer les noms de leurs acheteurs ainsi que les volumes de produits cédés ;

– l'exigibilité du supplément des taxes applicables sur les quantités non justifiées sans préjudice de pénalités encourues, en cas d'absence de justification de la destination donnée à ces produits.

334. Nouveau pouvoir de saisie des agents des douanes (Art. 94) - Les agents des douanes peuvent procéder, en cas de constatation d'infraction à la législation sur les contributions indirectes lors de visite sur des lieux professionnels, à des saisies d'objets, produits, marchandises ou appareils passibles de confiscation, après en voir informé au préalable le contrevenant (LPF, art. L. 26 complété).

335. Transposition des directives concernant l'assistance mutuelle entre États membres (Art. 22) - Le présent article transpose en droit interne, à compter du 1^{er} janvier 2005, deux directives européennes en prévoyant notamment :

– la mise en place d'une procédure de notification ;

– la possibilité de conduire des contrôles simultanés avec d'autres États ;

– la possibilité pour l'administration française de communiquer des renseignements pour l'établissement et le recouvrement des taxes assises sur les primes d'assurance. ■

PRÉVOYANCE COMPLÉMENTAIRE

Dispositifs d'assurance complémentaire bénéficiant d'une aide

Étude S-75 350, F-11 440, F-13 450, F-14 370 et F-17 290

Condition d'attribution des avantages fiscaux et sociaux liés aux cotisations de prévoyance (Art. 51)

L'application des dispositifs de déductions fiscales et d'exonération des cotisations sociales prévus en faveur des contributions patronales de prévoyance complémentaire et des cotisations de prévoyance versées par les travailleurs non salariés est soumise à une condition nouvelle d'absence de prise en charge par l'organisme de prévoyance des dépassements d'honoraires.

Cette nouvelle condition s'appliquera à compter du 1^{er} janvier 2006.

336. La loi de réforme de l'assurance maladie du 13 août 2004, a modifié en profondeur l'organisation des soins et de la maîtrise médicalisée des dépenses de santé. Les contrats de couverture santé qui garantissent le remboursement ou l'indemnisation des frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident, doivent répondre à plusieurs conditions (V. D.O Actualité 29/2004, §§ 127 et s.) :

– la non-couverture de la participation forfaitaire (d'un euro) de l'assuré ;

– l'exclusion de la prise en charge, même partielle, de certains actes, prestations ou majorations liés aux soins donnés aux assurés.

L'article 51 de la loi de finances rectificative ajoute une condition nouvelle d'exclusion de prise en charge, qui concerne les **dépassements d'honoraires des médecins relevant de certaines spécialités consultés par les patients sans prescription préalable de leur médecin traitant** (prévu à l'article L. 162-5, 18°).

Le cadre général du contenu des dispositifs d'assurance complémentaire de santé qui bénéficient d'une aide est défini à l'article L. 871-1 du Code de la sécurité sociale, dont les dispositions seront applicables à compter du 1^{er} janvier 2006. L'objectif poursuivi est d'éviter que les organismes d'assurance complémentaire ne prennent en charge les dépenses que les pouvoirs publics souhaitent voir rester à la charge des assurés.

337. Il s'agit des dépassements d'honoraires que les médecins qui relèvent de certaines spécialités (autorisés, dans certaines limites, par convention) peuvent pratiquer pour les patients qui les consultent sans prescription

préalable de leur médecin traitant : seuls sont concernés ici les médecins du secteur 1, ceux du secteur 2 pratiquant déjà des honoraires libres.

Relevons que les bénéficiaires de la CMU complémentaire qui s'adressent directement à un spécialiste ne sont plus écartés de l'application du dépassement d'honoraires.

L'exclusion totale ou partielle de la prise en charge par les organismes complémentaires de ces dépassements en cas de non-respect du parcours de soins devra être prévue par le contrat de prévoyance, et à défaut, les avantages sociaux et fiscaux peuvent être remis en cause :

► l'exonération partielle de l'assiette des cotisations sociales pour les sommes versées par les employeurs au titre de la prévoyance en application de contrats collectifs et obligatoires (CSS, art. L. 242-1, al. 6 et 8) ;

► la déduction du revenu imposable à l'IR, dans une certaine limite, des cotisations ou primes versées aux régimes de prévoyance complémentaire auxquels le salarié est affilié à titre obligatoire (CGI, art. 83, 1^o quater) ;

► la déduction du bénéfice imposable, pour la détermination des BIC et des BNC, des primes versées au titre des contrats d'assurance de groupe (Loi Madelin du 11-2-1994) et des cotisations à certains régimes facultatifs (CGI, art. 154 bis, I, 2^o) ;

► l'exonération de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance pour certains contrats (CGI, art. 995, 15^o et 16^o).■