



N° 1012

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 3 juillet 2008.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 86, alinéa 8, du Règlement

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU PLAN

sur

***l'application des mesures fiscales** contenues dans les lois de finances
et dans la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi
et du pouvoir d'achat*

ET PRÉSENTÉ

PAR M. GILLES CARREZ,

Rapporteur général,

Député.

SOMMAIRE

Pages

INTRODUCTION	11
PREMIÈRE PARTIE : PREMIER BILAN DES PRINCIPALES MESURES FISCALES VOTÉES DEPUIS LE DÉBUT DE LA TREIZIÈME LÉGISLATURE	12
I.- L'EXONÉRATION DES HEURES SUPPLÉMENTAIRES	13
II.- LE RENFORCEMENT DU BOUCLIER FISCAL	23
III.- LA RÉDUCTION DE L'ASSIETTE DES DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT	29
IV.- L'ÉCO-PASTILLE APPLICABLE AUX VÉHICULES AUTOMOBILES LES PLUS POLLUANTS	34
ANNEXE	39
DEUXIÈME PARTIE : CONDITIONS JURIDIQUES DE L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE	40
I.- FISCALITÉ DES PERSONNES	43
10.- DISPOSITIONS GÉNÉRALES	45
10-01.- Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	45
<i>Art. 11</i> : Renforcement du bouclier fiscal	45
10-02.- Loi de finances initiale pour 2008.....	46
<i>Art. 9</i> : Obligation des époux et des partenaires liés par un pacte civil de solidarité	46
11.- IMPÔT SUR LE REVENU - DISPOSITIONS GÉNÉRALES	47
11-13.- Loi de finances rectificative pour 2006	47
<i>Art. 29</i> : Aménagement du crédit d'impôt pour l'acquisition ou la location de certains véhicules automobiles.....	47
11-14.- Loi de finances initiale pour 2007.....	47
<i>Art. 11</i> : Amélioration de la réduction d'impôt au titre des dépenses afférentes à la dépendance	47
11-15.- Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	48
<i>Art. premier</i> : Exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires	48
<i>Art. 5</i> : Instauration d'un crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunts supportés pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale	52
11-16.- Loi de finances initiale pour 2008.....	52
<i>Art. 8</i> : Mesures d'incitation en faveur des contribuables qui souscrivent pour la première fois leur déclaration d'impôt sur le revenu par voie électronique	52
<i>Art. 12</i> : Réduction d'impôt sur les intérêts de l'épargne solidaire.....	52
<i>Art. 13</i> : Crédit d'impôt sur le revenu accordé au titre des intérêts des prêts contractés pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale	53
<i>Art. 31</i> : Exonération d'impôt sur le revenu et de charges sociales des dons d'ordinateurs amortis.....	55

11-17.— Loi de finances rectificative pour 2007	56
<i>Art. 23</i> : Avantages fiscaux en faveur des activités et du patrimoine culturels.....	56
<i>Art. 24</i> : Extension aux jardins historiques des interventions de la Fondation du patrimoine, finançables par des dons ouvrant droit à réduction d'impôt sur le revenu	57
<i>Art. 25</i> : Extension des dispositifs « Borloo dans l'ancien » aux locations de logements locatifs privés conventionnés au niveau intermédiaire dans le cadre du droit au logement opposable.....	57
<i>Art. 26</i> : Aménagement de l'appréciation des revenus des demandeurs d'un prêt à taux zéro	58
<i>Art. 93</i> : Quotient familial des veufs avec enfants à charge.....	58
12.— REVENUS MOBILIERS	59
12-13.— Loi de finances initiale pour 2007.....	59
<i>Art. 63</i> : Harmonisation du régime de retenue à la source sur les revenus distribués par les sociétés françaises cotées.....	59
12-14.— Loi de finances initiale pour 2008.....	60
<i>Art. 10</i> : Aménagement du régime fiscal et social des dividendes perçus par les particuliers	60
13.— REVENUS FONCIERS	61
13-07.— Loi de finances rectificative pour 2005	61
<i>Art. 28</i> : Régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)	61
13-09.— Loi de finances rectificative pour 2006	63
<i>Art. 140</i> : Aménagements apportés au régime des organismes de placement collectif immobilier (OPCI).....	63
13-10.— Loi de finances initiale pour 2008.....	64
<i>Art. 27</i> : Imposition des plus-values de nature immobilière des non-résidents.....	64
<i>Art. 34</i> : Prorogation de l'exonération des plus-values des cessions d'immeubles à des bailleurs sociaux	66
<i>Art. 42</i> : Exonération des plus-values des cessions d'immeubles à des bailleurs sociaux	66
<i>Art. 66</i> : Aménagement du dispositif d'encouragement fiscal à l'investissement forestier	67
15.— PRIME POUR L'EMPLOI	67
15-01.— Loi de finances initiale pour 2008.....	67
<i>Art. 67</i> : Mise sous option du versement mensuel de la prime pour l'emploi.....	67
16.— REDEVANCE AUDIOVISUELLE	68
16-01.— Loi de finances initiale pour 2008.....	68
<i>Art. 142</i> : Exonération de redevance audiovisuelle des personnes handicapées	68
16-02.— Loi de finances rectificative pour 2007	68
<i>Art. 29</i> : Dégrèvement de redevance audiovisuelle pour les personnes âgées disposant de revenus faibles.....	68

II.- FISCALITÉ DES ENTREPRISES	71
21.- B.I.C. ET I.S. - DISPOSITIONS GÉNÉRALES.....	73
21-09.- Loi de finances initiale pour 2007.....	73
<i>Art. 64</i> : Ouverture de la réduction d'impôt au titre du mécénat aux expositions d'art contemporain ..	73
22.- B.I.C. et I.S. - DISPOSITIONS PARTICULIÈRES.....	73
22-04.- Loi de finances initiale pour 2004.....	73
<i>Art. 13</i> : Mesures fiscales en faveur des jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement	73
22-07.- Loi de finances initiale pour 2005.....	75
<i>Art. 26</i> : Aménagement du régime de faveur applicable aux sociétés d'investissement immobilier cotées	75
<i>Art. 27</i> : Taxation réduite des plus-values d'apport à une société immobilière	77
22-09.- Loi de finances initiale pour 2006.....	78
<i>Art. 113</i> : Modernisation du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation prévu à l'article 212 du code général des impôts	78
22-10.- Loi de finances rectificative pour 2006	81
<i>Art. 63</i> : Mise en œuvre du contrat de croissance signé entre les organisations professionnelles et l'État en faveur de l'emploi et de la modernisation du secteur des hôtels, cafés et restaurants	81
<i>Art. 79</i> : Extension aux lieux de foires, de salons et de congrès de la possibilité de bénéficier de l'amortissement dégressif de certains biens d'équipement	82
<i>Art. 82</i> : Aménagement du régime fiscal des groupes de sociétés	83
<i>Art. 138</i> : Aménagements apportés au régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées	85
22-11.- Loi de finances initiale pour 2007.....	87
<i>Art. 14</i> : Aménagement de la provision pour entreprise de presse	87
<i>Art. 21</i> : Étalement sur cinq ans de la déduction des frais d'acquisition des titres de participation.....	88
22-12.- Loi de finances initiale pour 2008.....	90
<i>Art. 3</i> : Obligation pour les centres de gestion agréés de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux les déclarations de leurs adhérents.....	90
<i>Art. 4</i> : Obligation pour les associations de gestion agréées de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux les déclarations de leurs adhérents	90
<i>Art. 5</i> : Élargissement des possibilités d'adhésion à un centre de gestion agréé.....	91
<i>Art. 6</i> : Aménagement exceptionnel du délai d'adhésion à un organisme de gestion agréé.....	91
<i>Art. 69</i> : Réforme du crédit d'impôt recherche	92
<i>Art. 70</i> : Éligibilité au crédit d'impôt recherche des dépenses relatives aux contrats d'assurance de protection juridique	92
<i>Art. 71</i> : Exonération de fiscalité professionnelle en faveur des jeunes entreprises universitaires	93
22-13.- Loi de finances rectificative pour 2007	93
<i>Art. 21</i> : Application des sociétés mères et filiales aux participations de la SACICAP.....	93
<i>Art. 51</i> : Renforcement du crédit d'impôt en faveur des entreprises de production phonographique	94
<i>Art. 53</i> : Aménagement du régime fiscal des groupes de société en faveur des scissions partielles	94
<i>Art. 91</i> : Modification du crédit d'impôt pour dépense de création de jeux vidéo.....	95

23.– PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES	97
23-04.– Loi de finances rectificative pour 2004	97
<i>Art. 39</i> : Réforme du régime fiscal des plus values à long terme	97
23-07.– Loi de finances rectificative pour 2005	100
<i>Art. 34</i> : Pérennisation, élargissement et renforcement du dispositif d'exonération des transmissions de petites entreprises individuelles	100
<i>Art. 36</i> : Régime des plus-values immobilières des entreprises individuelles	101
<i>Art. 37</i> : Simplification du dispositif d'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises individuelles	103
<i>Art. 38</i> : Aménagement des régimes de report d'imposition des plus-values professionnelles	103
23-10.– Loi de finances initiale pour 2007	105
<i>Art. 22</i> : Aménagement du régime des plus-values à long terme	105
<i>Art. 60</i> : Extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque	105
23-11.– Loi de finances initiale pour 2008	106
<i>Art. 14</i> : Aménagement des régimes fiscaux des cessions de brevets et éléments assimilés par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et de la plus-value d'apport d'un brevet à une société	106
<i>Art. 26</i> : Aménagement du régime des plus ou moins-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilière pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés	107
<i>Art. 28</i> : Produit des participations distribuées par les SIIC étrangères ou par les SPPICAV	107
<i>Art. 29</i> : Extension du taux réduit de 16,5 % applicable aux plus-values sur les biens et droits immobiliers apportés par une société à des foncières cotées ou bailleurs sociaux	108
23-12.– Loi de finances rectificative pour 2007	109
<i>Art. 19</i> : Neutralité des apports en société des titres d'entreprises individuelles et des sociétés de personnes	109
<i>Art. 35</i> : Extension aux SPPICAV des dispositions applicables aux SIIC	110
<i>Art. 43</i> : Report d'imposition des plus-values professionnelles en cas de transmission à titre gratuit	110
24.– DISPOSITIONS DIVERSES	111
24-10.– Loi de finances rectificative pour 2005	111
<i>Art. 45</i> : Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art	111
24-12.– Loi de finances rectificative pour 2006	112
<i>Art. 92</i> : Création d'un crédit d'impôt pour les débiteurs de tabac	112
<i>Art. 103</i> : Création d'un crédit d'impôt pour les entreprises de commercialisation de droits audiovisuels	113
III.– TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	115
31.– CHAMP D'APPLICATION	117
31-01.– Loi de finances rectificative pour 2007	117
<i>Art. 58</i> : Exonération de la TVA pour les professionnels exerçant l'ostéopathie à titre exclusif	117
32.– TAUX	118
32-01.– Loi de finances rectificative pour 2007	118
<i>Art. 33</i> : Régime fiscal des logements construits dans le cadre d'un « pass foncier »	118

34.– OBLIGATIONS DES REDEVABLES - RECOUVREMENT	119
34-07.– Loi de finances rectificative pour 2006	119
<i>Art. 93</i> : Adaptation du dispositif de lutte contre la fraude de type carrousel	119
34-08.– Loi de finances rectificative pour 2007	120
<i>Art. 59</i> : Dispense de facturation pour les opérations exonérées de la TVA.....	120
IV.– ENREGISTREMENT – IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE	121
41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT.....	123
41-04.– Loi de finances rectificative pour 2003	123
<i>Art. 52</i> : Report d'imposition pour les plus-values constatées à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle et exonération de ces plus-values en cas de reprise de l'exploitation pendant plus de cinq ans.....	123
41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005	123
<i>Art. 21</i> : Prise en compte des holdings de reprise dans les engagements collectifs de conservation en matière de donations et de successions	123
41-12.– Loi de finances rectificative pour 2006	124
<i>Art. 48</i> : Droit de retour en faveur des ascendants	124
41-13.– Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	125
<i>Art. 8</i> : Réduction de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et modification de l'imposition des stocks options.....	125
<i>Art. 10</i> : Suppression sous certaines conditions des droits de mutation, par décès, entre frères et sœurs habitant sous le même toit	127
41-14.– Loi de finances initiale pour 2008.....	127
<i>Art. 17</i> : Droit de partage sur les testaments-partage	127
<i>Art. 18</i> : Exonération du droit de partage de 1,1% des partages et licitations portant sur des biens indivis entre époux, parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus et entre partenaires d'un PACS	128
<i>Art. 19</i> : Présomption de propriété en présence d'une donation ayant réalisé indirectement le démembrement.....	128
<i>Art. 21</i> : Assimilation à des mutations par décès des réversions d'usufruit	129
41-15.– Loi de finances rectificative pour 2007	129
<i>Art. 30</i> : Déduction de l'actif successoral de la rémunération du mandataire à titre posthume	129
<i>Art. 31</i> : Maintien de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit accordée dans le cadre d'un engagement collectif de conservation en cas de donation.....	130
<i>Art. 32</i> : Minoration des droits de mutation à titre gratuit en cas de clause de retour conventionnel ou légal	130
<i>Art. 37</i> : Exonération de droits de mutation à titre gratuit en faveur d'organismes d'intérêt général	131
<i>Art. 44</i> : Exonération des dons réalisés au profit petits-neveux et des petites-nièces	131
43.– DROITS INTÉRESSANT LES SOCIÉTÉS	132
43-01.– Loi de finances rectificative pour 2007	132
<i>Art. 20</i> : Aménagement de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés par des personnes morales.....	132

44.– ENREGISTREMENT, DROITS DE TIMBRE, DROITS DIVERS.....	133
44-07.– Loi de finances initiale pour 2007.....	133
<i>Art. 25</i> : Allègement de la taxation des jeux automatiques installés dans les lieux publics	133
45.– IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE	134
45-01.– Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	134
<i>Art. 16</i> : Réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune en faveur des investissements dans les PME et des dons au profit d'organismes d'intérêt général.....	134
45-02.– Loi de finances initiale pour 2008.....	139
<i>Art. 15</i> : Assouplissement des dispositifs existant en matière de mutation à titre gratuit et d'impôt de solidarité sur la fortune en faveur des entreprises	139
<i>Art. 22</i> : Diverses adaptations de la réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune en faveur des investissements dans les petites et moyennes entreprises et des dons au profit d'organismes d'intérêt général.....	141
45-03.– Loi de finances rectificative pour 2007	142
<i>Art. 38</i> : Extension du dispositif de réduction d'impôt de solidarité sur la fortune aux investissements réalisés au travers de FCPI et de FCPR.....	142
<i>Art. 39</i> : Allongement du délai laissé à une holding pour réinvestir dans une PME les sommes ouvrant droit à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune	143
<i>Art. 40</i> : Application de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune aux titres participatifs des sociétés coopératives.....	143
<i>Art. 41</i> : Maintien de l'abattement de 75% sur l'impôt de solidarité sur la fortune en présence d'un pacte d'actionnaires en cas de donation ou de cession de titres de sociétés interposées entre associés.	144
<i>Art. 42</i> : Exclusion de la valeur de capitalisation des rentes et indemnités perçues en réparation de dommages corporels	145
V.– FISCALITÉ LOCALE	146
51.– TAXES FONCIÈRES.....	147
51-07.– Loi de finances rectificative pour 2006	147
<i>Art. 119</i> : Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les logements situés en zone SEVESO	147
51-08.– Loi de finances initiale pour 2007.....	148
<i>Art. 77</i> : Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les hôtels, gîtes ruraux, meublés de tourisme et chambres d'hôtes situés en zone de revitalisation rurale	148
52.– TAXE D'HABITATION.....	149
52-03.– Loi de finances initiale pour 2006.....	149
<i>Art. 92</i> : Résidences mobiles terrestres	149
52-05.– Loi de finances initiale pour 2007.....	149
<i>Art. 78</i> : Exonération des gîtes ruraux, meublés de tourisme et chambres d'hôtes situés en zone de revitalisation rurale	149
52-06.– Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	150
<i>Art. 7</i> : Modulation du taux de la taxe d'habitation en fonction des revenus.....	150

52-07.– Loi de finances rectificative pour 2007	151
<i>Art. 77</i> : Report de l'entrée en vigueur de la taxe d'habitation sur les résidences mobiles terrestres	151
54.– TAXE PROFESSIONNELLE	152
54-09.– Loi de finances initiale pour 2006.....	152
<i>Art. 93</i> : Exonération des jeunes avocats	152
54-10.– Loi de finances initiale pour 2008.....	153
<i>Art. 76</i> : Exonération de taxe professionnelle des établissements de cinéma d'art et d'essai	153
<i>Art. 79</i> : Neutralisation des déménagements communautaires au regard des FDPTP.....	153
<i>Art. 81</i> : Définition des « départements limitrophes » applicable à la perception de la taxe professionnelle	155
<i>Art. 82</i> : Neutralisation des évolutions de pression fiscale liées à une rétrocession de compétences d'une EPCI à fiscalité additionnelle vers ses communes membres pour le calcul de leur ticket modérateur	156
54-11.– Loi de finances rectificative pour 2007	157
<i>Art. 48</i> : Modalités d'imposition à la taxe professionnelle des sociétés civiles, professionnelles, des sociétés civiles de moyens et des groupements de professions libérales.....	157
<i>Art. 68</i> : Transfert du recouvrement de la cotisation minimale de taxe professionnelle à la direction générale des impôts	158
<i>Art. 70</i> : Exonération de taxe professionnelle en faveur des librairies indépendantes de référence.....	158
<i>Art. 74</i> : Neutralisation des déménagements intracommunautaires au regard des FDPTP	159
<i>Art. 98</i> : Versement de la compensation des pertes de base de taxe professionnelle aux FDPTP.....	159
55.– DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES	160
55-08.– Loi de finances initiale pour 2006.....	160
<i>Art. 106</i> : Communication des rôles supplémentaires d'impôts locaux et du montant des dégrèvements	160
55-09.– Loi de finances rectificative pour 2006	161
<i>Art. 124</i> : Étalement sur trois ans de certaines hausses des valeurs locatives cadastrales	161
55-10.– Loi de finances initiale pour 2008.....	164
<i>Art. 83</i> : Commission intercommunale des impôts directs.....	164
55-11.– Loi de finances rectificative pour 2007	165
<i>Art. 27</i> : Allègement de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite	165
<i>Art. 71</i> : Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales	166
<i>Art. 73</i> : Réforme des taxes sur la publicité	167
<i>Art. 75</i> : Partage de la taxe sur les spectacles.....	168
<i>Art. 76</i> : Modernisation du système d'immatriculation des véhicules	169
VIII.– FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT	171
80-09.– Loi de finances rectificative pour 2006	173
<i>Art. 36</i> : Instauration d'une taxe intérieure de consommation sur le charbon, les houilles et les lignites	173
<i>Art. 37</i> : Autorisation d'utiliser des huiles végétales pures comme carburant dans les véhicules des flottes captives des collectivités territoriales ou de leurs groupements	174

80-10.— Loi de finances initiale pour 2007.....	175
<i>Art. 69</i> : Institution d'une filière de recyclage des déchets issus des produits textiles	175
80-11.— Loi de finances initiale pour 2008.....	176
<i>Art. 35</i> : Prorogation des dispositifs de remboursement partiel de TIPP et de TICGN en faveur des agriculteurs et aménagement de la défiscalisation en faveur des biocarburants.....	176
<i>Art. 84</i> : Aménagement du régime de la contribution sur les courriers non adressés	176
80-12.— Loi de finances rectificative pour 2007	177
<i>Art. 60</i> : Institution d'une taxe sur les livraisons de poissons, crustacés et mollusques marins.....	177
<i>Art. 62</i> : Transposition de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité	178
<i>Art. 63</i> : « Éco-pastille » applicable aux véhicules automobiles les plus polluants	178
<i>Art. 66</i> : Simplification du régime des TIPP applicable aux stocks de carburants et aux opérations de remboursement pour les transporteurs routiers	179
<i>Art. 67</i> : Création d'un fonds social pour le chauffage des ménages abondé par une taxe exceptionnelle sur la provision pour hausse des prix des sociétés pétrolières	180
<i>Art. 96</i> : Modification de la taxe sur les nuisances sonores aériennes	182
IX.— RECOUVREMENT – CONTRÔLE.....	183
90-10.— Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	184
<i>Art. 12</i> : Droit de reprise de l'administration	184
90-11.— Loi de finances rectificative pour 2007	184
<i>Art. 14</i> : Aménagement de la durée des contrôles fiscaux et des délais de réponse des contribuables et de l'administration	184
<i>Art. 15</i> : Création d'une procédure de flagrance fiscale.....	185
<i>Art. 16</i> : Création d'une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires	186
<i>Art. 18</i> : Adaptation du contrôle fiscal des compatibilités informatisées.....	186
<i>Art. 22</i> : Levée du secret fiscal au profit des services de renseignement	187
ANNEXE	189
EXAMEN EN COMMISSION.....	193

INTRODUCTION

Dès la IX^{ème} législature, la Commission des finances a présenté un rapport annuel sur l'application de la loi fiscale. Elle a ainsi joué un rôle précurseur, anticipant la modification du Règlement de l'Assemblée nationale intervenue en 2004 ⁽¹⁾. Elle considère en effet qu'outre les travaux de contrôle strictement budgétaire et financier menés par ses rapporteurs spéciaux, l'examen des conditions de l'application des dispositions fiscales s'inscrit pleinement dans la fonction de contrôle de l'exécutif qui constitue l'une des missions fondamentales du Parlement.

Cette année, le Rapporteur général renoue avec une présentation annuelle de l'application des dispositions fiscales contenues dans les lois sur lesquelles il a rapporté. Il souhaite compléter cette présentation par un premier bilan des principales mesures fiscales votées au début de la XIII^{ème} législature.

Le présent rapport a donc deux objectifs :

– faire part à la Commission des finances des premiers éléments d'information transmis par le Gouvernement sur l'utilisation faite par les contribuables des réformes fiscales intervenues depuis un an ;

– examiner les conditions juridiques de l'application des dispositions fiscales, en s'efforçant de répondre aux questions suivantes : les textes réglementaires requis ont-ils été pris ? Les administrations et les contribuables ont-ils été informés de façon satisfaisante des dispositions nouvelles ? Leur portée a-t-elle été suffisamment explicitée pour en garantir la mise en œuvre effective ?

(1) La résolution n° 256 du 12 février 2004 a complété l'article 86 du Règlement par l'alinéa suivant : « Sans préjudice de la faculté ouverte par le deuxième alinéa de l'article 145, à l'issue d'un délai de six mois suivant l'entrée en vigueur d'une loi dont la mise en œuvre nécessite la publication de textes de nature réglementaire, le député qui en a été le rapporteur ou, à défaut, un autre député désigné à cet effet par la commission compétente, présente à celle-ci un rapport sur la mise en application de cette loi. Ce rapport fait état des textes réglementaires publiés et des circulaires édictées pour la mise en œuvre de ladite loi, ainsi que de ses dispositions qui n'auraient pas fait l'objet des textes d'application nécessaires. Dans ce cas, la commission entend son rapporteur à l'issue d'un nouveau délai de six mois ».

PREMIÈRE PARTIE : PREMIER BILAN DES PRINCIPALES MESURES FISCALES VOTÉES DEPUIS LE DÉBUT DE LA TREIZIÈME LÉGISLATURE

La XIII^{ème} législature a poursuivi la réforme de notre fiscalité à travers trois principaux textes.

Afin de mieux récompenser l'effort et rompre avec l'illusion du partage du travail, **la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat** ⁽¹⁾ a créé un régime fiscal et social dérogatoire pour les rémunérations tirées des heures supplémentaires. Elle a également réformé les droits de succession et de donation pour favoriser la transmission du fruit du travail, augmenté le pouvoir d'achat des ménages par un crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt immobilier, et renforcé l'attractivité fiscale de notre pays en ramenant de 60 % à 50 % des revenus le montant maximal des impositions directes dues par chaque contribuable. Parallèlement, pour mobiliser les capitaux en faveur des PME, tout assujéti à l'impôt de solidarité sur la fortune a été autorisé à déduire de son impôt jusqu'à 50 000 euros à condition que cette somme soit investie dans une PME.

Tout en doublant le taux du crédit d'impôt immobilier pour la première annuité, **la loi de finances initiale pour 2008** a donné un signal fort en faveur de l'innovation, en réformant le crédit d'impôt recherche, par un relèvement de sa part en volume et par un élargissement de son assiette.

Pour sa part, **la loi de finances rectificative pour 2007** a, en créant la notion de « flagrance fiscale », modernisé le contrôle fiscal, afin de renforcer la lutte contre la fraude et d'améliorer le dialogue entre l'administration et les contribuables. Elle a également tiré les premières conséquences fiscales du « Grenelle de l'environnement » en instituant une éco-pastille pour les véhicules automobiles les plus polluants.

Il est, pour le moment, trop tôt pour faire un bilan de l'ensemble de ces dispositions dont certaines, comme la réforme du crédit d'impôt recherche, ne prendront pleinement effet qu'en 2009. Les mesures relatives à l'impôt sur le revenu, et notamment la déductibilité des intérêts d'emprunt immobilier, ne pourront être évaluées qu'après l'exploitation des déclarations des revenus 2007. De même, les premiers résultats des dispositions touchant l'impôt de solidarité sur la fortune ne seront connus que fin juillet.

En revanche, il est d'ores et déjà possible de faire un premier bilan de l'utilisation par les contribuables des quatre mesures suivantes.

(1) Le coût de la loi TEPA figure en annexe à la première partie du présent rapport.

I.- L'EXONÉRATION DES HEURES SUPPLÉMENTAIRES

Mesure phare de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, l'exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires prévue par son article 1^{er} ne s'applique que depuis le 1^{er} octobre 2007.

Les premières données disponibles sur la mise en œuvre de cette mesure montrent qu'elle a permis, conformément à l'objectif qui lui était imparti, d'accroître fortement le revenu des salariés au titre des heures supplémentaires ⁽¹⁾ qu'ils réalisent.

Il reste, en revanche, plus difficile, à ce stade, de juger précisément de l'effet de la mesure sur le volume d'heures effectuées et donc de l'impact complet de la mesure en termes de pouvoir d'achat, impact dont l'évaluation supposerait de déterminer le nombre d'heures supplémentaires et assimilées qui auraient été réalisées en l'absence de la loi. Tous les éléments disponibles conduisent toutefois à penser que la mesure a permis la réalisation d'heures supplémentaires qui n'auraient pas été effectuées en son absence.

En outre, il est désormais incontestable que, contrairement aux inquiétudes exprimées lors du vote de la mesure, le dispositif relatif aux heures supplémentaires n'a manifestement pas pesé sur l'emploi puisque l'on a constaté, au contraire, une forte baisse du chômage entre le troisième trimestre 2007 et le premier trimestre 2008 (le taux de chômage dans la population passant, en données corrigées des variations saisonnières, de 8,2 % à 7,5 % selon les derniers chiffres de l'INSEE, soit un recul de 8,5 % ⁽²⁾) due notamment à la poursuite des créations d'emplois dans le secteur marchand (102 400 emplois créés dans le secteur marchand au dernier trimestre 2007 et au premier trimestre 2008 ⁽³⁾).

(1) On entendra ci-après par « heures supplémentaires » les diverses durées additionnelles de travail entrant dans le champ de l'exonération fiscale prévue par la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (heures supplémentaires au sens strict, heures complémentaires, heures choisies, heures considérées comme supplémentaires entrant dans le champ de l'exonération, durée de travail correspondant à la renonciation de certains jours de repos, autres durées de travail). Le Gouvernement n'est pas en mesure de fournir d'indications sur la répartition des exonérations déclarées par nature de durée de travail, ni d'isoler des données relatives aux seules heures complémentaires.

(2) INSEE, informations rapides, n° 157, Chômage au sens du BIT et indicateurs sur le marché du travail : résultats de l'enquête Emploi au premier trimestre de 2008, 5 juin 2008.

(3) INSEE, informations rapides, n° 139, Créations d'emplois salariés dans le secteur concurrentiel à la fin du premier trimestre 2008, 16 mai 2008.

A.— UN ACCROISSEMENT MASSIF DU REVENU TIRÉ DES HEURES SUPPLÉMENTAIRES

Dans l'attente de l'exploitation des déclarations d'impôt sur le revenu (qui mentionneront les revenus exonérés au titre des heures supplémentaires perçues par chaque bénéficiaire), il n'existe pas de données complètes sur la ventilation, par salarié, du bénéfice de l'exonération des heures supplémentaires.

Il est, en revanche, possible d'évaluer le gain tiré de la mesure, d'une part, par heure supplémentaire et, d'autre part, pour l'ensemble des salariés concernés. La distribution de revenu supplémentaire ainsi organisée apparaît, en outre, particulièrement bienvenue pour soutenir la consommation donc la croissance.

1.— Une forte revalorisation du revenu tiré de chaque heure supplémentaire

Indépendamment de ses effets indirects liés à la modification des incitations à la réalisation d'heures supplémentaires (notamment par l'impact, variable, de la mesure sur le coût du travail) et à son bouclage macroéconomique, la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a pour effet direct d'accroître fortement le revenu tiré par un salarié de la réalisation d'une heure supplémentaire en combinant trois mesures qui jouent de manière distincte selon la situation du salarié :

– pour tous les salariés, la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat augmente de 27,4 % le revenu net tiré d'une heure supplémentaire en raison de la réduction de charges sociales salariales au taux de 21,5 % ;

– pour les salariés imposables, l'exonération d'impôt sur le revenu de la rémunération des heures supplémentaires procure un avantage en impôt variable selon la situation fiscale du contribuable ⁽¹⁾ ;

– enfin, pour les salariés des entreprises au sein desquelles s'appliquait, de manière transitoire, la majoration légale des heures supplémentaires au taux dérogatoire de 10 % (ce qui était le cas de beaucoup d'entreprises de moins de vingt salariés), l'abrogation anticipée de ce régime dérogatoire entraîne un relèvement de 15 points de la majoration salariale (portée à 25 %) des heures concernées, soit une augmentation de 13,6 % du revenu tiré d'une heure supplémentaire.

(1) L'effet de la mesure en termes d'impôt sur le revenu n'est ici pris en compte qu'au regard du taux marginal d'imposition supposé frapper (avant le 1^{er} octobre) 90 % (après déduction pour frais) de la rémunération de l'heure supplémentaire. Les autres effets fiscaux potentiels de l'exonération du revenu des heures supplémentaires (résultant de la décote, du quotient familial ou de la PPE, par exemple) ne sont pas pris en compte par souci de simplification.

Le tableau ci-après présente l'effet cumulé de ces différentes mesures qui conduisent à **majorer, selon la situation du salarié, de 27,4 % à 131 % la rémunération « nette nette » (après charges salariales et impôt sur le revenu) tirée de la réalisation d'une heure supplémentaire.**

		Sans relèvement de la majoration salariale					Avec relèvement de la majoration salariale ⁽¹⁾				
Taux marginal d'imposition		0	5,5	14	30	40	0	5,5	14	30	40
Avant le 1^{er} octobre	Rémunération brute	110	110	110	110	110	110	110	110	110	110
	Rémunération nette (après charges sociales salariales ⁽²⁾)	86,35	86,35	86,35	86,35	86,35	86,35	86,35	86,35	86,35	86,35
	Rémunération « nette nette » (après charges sociales salariales et IR)	86,35	81,9	75,1	62,2	54,1	86,35	81,9	75,1	62,2	54,1
Depuis le 1^{er} octobre	Rémunération brute	110	110	110	110	110	125	125	125	125	125
	Rémunération nette (après charges sociales salariales ⁽²⁾)	110	110	110	110	110	125	125	125	125	125
	Rémunération « nette nette » (après charges sociales salariales et IR)	110	110	110	110	110	125	125	125	125	125
Évolution de la rémunération « nette nette » de l'heure supplémentaire (en %)		27,4	34,3	46,5	76,8	103,3	44,7	52,6	66,4	101	131

(1) pour les heures supplémentaires concernées (à l'exclusion donc des heures supplémentaires réalisées au-delà de la quatrième heure supplémentaire de la semaine).

(2) les charges sociales salariales sont supposées représenter 21,5 % du salaire brut, cumul des taux applicables aux rémunérations inférieures au plafond de la sécurité sociale et plafond de l'exonération des charges sociales salariales pesant sur les heures supplémentaires pour les salariés relevant du régime général.

2.- Un gain important de pouvoir d'achat pour les salariés

Sur la base des déclarations de cotisations sociales des entreprises, l'ACOSS chiffre le montant total des exonérations de charges sociales salariales au titre des deux trimestres pour lesquels des données sont disponibles (dernier trimestre 2007 et premier trimestre 2008) pour toutes les entreprises à 910,4 millions d'euros.

Ce chiffre minore significativement l'augmentation réelle du revenu des salariés pour plusieurs raisons :

– il n'intègre pas l'effet (décalé dans le temps) de l'exonération d'impôt sur le revenu des rémunérations des heures supplémentaires ;

– il ne prend pas en compte l’effet de la mesure en termes d’augmentation du volume d’heures supplémentaires réalisées ;

– il ne prend pas non plus en compte l’augmentation de pouvoir d’achat résultant, pour certains salariés, du relèvement anticipé de la majoration légale des quatre premières heures supplémentaires réalisées dans la semaine qui ne peut pas être évaluée en l’absence de données sur le nombre d’heures concernées ⁽¹⁾ ;

– il peut, enfin, être inférieur au montant réel des exonérations de cotisations sociales salariales compte tenu, d’une part, des retards déclaratifs et, d’autre part, des actifs dont les employeurs ne relèvent pas des URSSAF.

En année pleine et en régime de croisière, le Gouvernement évalue le coût brut ⁽²⁾ de la mesure relative aux heures supplémentaires à 5,4 milliards d’euros répartis comme suit :

COÛT BUDGÉTAIRE BRUT EN RÉGIME DE CROISIÈRE

(en milliards d’euros)

Effet impôt sur le revenu	1,2
Effet cotisations sociales hors cotisations employeurs	2,6
Total salariés	3,8
Réduction forfaitaire de cotisations employeurs au taux normal	0,2
Réduction forfaitaire de cotisations employeurs au taux majoré	0,6
Impact de la réforme du calcul de l’allègement Fillon	0,8
Total employeurs	1,6
Total	5,4

Source : Retraitement des données communiquées par le ministère de l’Économie, des finances et de l’emploi

Hors effet du relèvement de la majoration salariale et hors effet de la mesure sur le volume d’heures réalisées, **l’exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires majorerait donc directement le revenu des salariés d’environ 3,8 milliards d’euros par an en année pleine.**

3.– Un soutien de l’activité par la revalorisation du travail

Tout en répondant à l’objectif de revalorisation du travail, l’exonération des heures supplémentaires s’est avérée particulièrement opportune sur le plan économique compte tenu de l’évolution de la conjoncture.

(1) Le Gouvernement n’a pas été en mesure de fournir des données sur le nombre de salariés concernés par le relèvement anticipé de la majoration salariale légale, ni sur le nombre d’heures supplémentaires et assimilées effectuées par ces salariés. Il s’est borné à rappeler les données de l’ACOSS relatives au nombre d’heures supplémentaires réalisées dans les entreprises de moins de vingt salariés, nombre qui ne correspond pas à celui des heures concernées par le relèvement de la majoration salariale légale qui est applicable dans certaines entreprises de vingt salariés ou moins et non dans toutes les entreprises de moins de vingt salariés.

(2) C’est-à-dire sans prise en compte du supplément de recettes pour les régimes sociaux (évalué à environ 500 millions d’euros par an en année pleine) résultant de l’accroissement de l’assiette des cotisations du fait du relèvement anticipé de la majoration salariale légale des heures supplémentaires.

Cette mesure permet, en effet, la distribution immédiate d'un revenu supplémentaire aux salariés pour sa composante liée à l'exonération des charges sociales. Elle se distingue, sur ce plan, des dispositions fiscales traditionnelles dont l'effet ne commence souvent à se faire sentir qu'au terme d'un délai assez long.

Ce revenu a probablement été distribué pour l'essentiel à des salariés modestes. Si la distribution de ces salariés par niveaux de rémunération n'est pas connue, le Gouvernement estime en effet que les données de l'ACOSS sur le montant des exonérations au quatrième trimestre 2007 sont compatibles avec un salaire moyen des bénéficiaires d'environ 1,25 SMIC.

B.- UNE AUGMENTATION DU VOLUME D'HEURES SUPPLÉMENTAIRES ENCORE DIFFICILE À ÉVALUER AVEC PRÉCISION

Avant l'entrée en vigueur de la loi relative au travail, à l'emploi et au pouvoir d'achat, aucun recensement exhaustif fiable des heures supplémentaires n'était organisé. Le nombre d'heures réalisées avant la loi est donc mal connu. Le Gouvernement a d'ailleurs été amené à réviser à la baisse, depuis le vote de la loi, l'estimation du nombre d'heures réalisées en 2006. En outre, aucun élément fiable n'est disponible sur la distribution au cours de l'année des heures supplémentaires, ce qui rend fragile toute estimation du volume d'heures supplémentaires attendues en année pleine à partir des seuls deux trimestres pour lesquels des données existent.

Il est donc techniquement difficile de comparer les volumes d'heures supplémentaires réalisées avant et après la loi. Les premiers éléments communiqués sur ce point par le Gouvernement semblent néanmoins témoigner d'une augmentation du nombre d'heures supplémentaires réalisées.

En toute rigueur, la vraie question n'est toutefois pas de savoir s'il y a, depuis la loi, plus d'heures supplémentaires qu'avant, mais de juger de l'impact de la loi sur le nombre d'heures supplémentaires. Or, pour mesurer cet impact, il faudrait neutraliser tous les autres facteurs susceptibles de modifier le nombre d'heures supplémentaires, et, en particulier, l'évolution de la conjoncture. Faute notamment d'information sur l'élasticité du volume d'heures supplémentaires à la croissance, que le Gouvernement n'est pas en mesure de fournir, ce travail ne peut être réalisé.

Il n'est donc pas possible, à ce stade, d'évaluer rigoureusement l'impact de la loi sur le nombre d'heures supplémentaires réalisées ⁽¹⁾. Les conséquences de la loi en termes d'incitation à la réalisation d'heures supplémentaires sont, en revanche, bien établies. Elles sont manifestement de nature à favoriser la

(1) Les modifications du droit du travail proposées par le projet de loi relatif à la représentativité syndicale et au temps de travail rendront, par ailleurs, difficile de comparer l'évolution des volumes d'heures supplémentaires avant et après l'entrée en vigueur des dispositions envisagées.

réalisation de nouvelles heures, dans la plupart des cas, à titre transitoire, et, de manière générale, en régime de croisière.

1.– Une incitation forte à la réalisation d'heures supplémentaires

Du point de vue du salarié, la loi incite, dans tous les cas, à réaliser des heures supplémentaires.

Toutes choses étant égales par ailleurs, il devrait en résulter une augmentation des volumes de travail assimilés à des heures supplémentaires et dont la réalisation nécessite le volontariat du salarié (ce qui est le cas, par exemple, des heures choisies).

Il devrait en être de même pour les heures supplémentaires au sens strict dont l'employeur peut juridiquement exiger la réalisation mais qu'il est, en pratique, souvent hésitant à imposer à un salarié réticent.

S'agissant du coût du travail, **du point de vue de l'employeur**, la loi a des effets plus contrastés car, si la plupart de ses dispositions diminuent le coût des heures supplémentaires, d'autres peuvent parfois l'augmenter, de manière transitoire, dans certaines entreprises.

La loi combine, en effet, quatre séries de dispositions :

– la réforme du mode de calcul de la réduction Fillon qui préserve le bénéfice du taux de réduction correspondant au salaire horaire non majoré et qui diminue donc, dans tous les cas, le coût de l'heure supplémentaire pour les entreprises et les salariés (salaires inférieurs à 1,6 SMIC) concernés ;

– l'abrogation du régime dérogatoire de majoration salariale légale (dont l'application était, en l'état antérieur du droit⁽¹⁾, prévue jusqu'au 31 décembre 2008) qui, pour les entreprises concernées (à savoir les entreprises de vingt salariés au plus au 31 mars 2005 n'appliquant pas une majoration salariale conventionnelle), entraîne une augmentation de 15 points de la rémunération brute des quatre premières heures supplémentaires de chaque semaine (qui étaient les seules auxquelles la majoration dérogatoire s'appliquait) ;

– la déduction forfaitaire de charges sociales patronales au taux de 0,5 euro dans les entreprises de plus de vingt salariés et au taux de 1,5 euro dans les entreprises de vingt salariés ou moins, qui abaisse à due concurrence le coût des heures supplémentaires ;

(1) *Issu de la loi n° 2005-296 du 31 mars 2005 portant réforme de l'organisation du temps de travail dans l'entreprise qui a prévu ce dispositif.*

– la fin anticipée des modalités de décompte des heures supplémentaires spécifiques ⁽¹⁾ en application desquelles, dans les entreprises de vingt salariés au plus au 31 mars 2005, les heures supplémentaires ne s’imputaient sur le contingent qu’à compter de la trente-septième heure réalisée au cours de la semaine, mesure dont l’effet est assimilable à un abaissement du contingent lui-même, contingent dont le dépassement renchérit (en déclenchant des repos compensateurs obligatoires) et complique (en imposant l’autorisation de l’inspecteur du travail) la réalisation d’heures supplémentaires additionnelles.

Ces dispositions ont donc un effet différent selon que l’entreprise était ou non concernée par le régime dérogatoire de la majoration salariale légale.

• Dans les entreprises où les dispositions dérogatoires prévues par la loi du 31 mars 2005 ne s’appliquaient pas, la loi en faveur du travail, de l’emploi et du pouvoir d’achat diminue systématiquement le coût des heures supplémentaires et incite donc à leur réalisation.

Cette diminution du coût des heures supplémentaires est particulièrement marquée pour les salaires inférieurs à 1,6 SMIC pour lesquels l’effet de la réforme du mode de calcul de la réduction Fillon joue. Dans ces entreprises et à des niveaux de rémunération inférieurs à 1,6 SMIC, la diminution maximale du coût du travail peut ainsi représenter plus de 15 % du coût des heures supplémentaires avant la réforme.

**COÛT MENSUEL DU TRAVAIL POUR UN SALARIÉ TRAVAILLANT 39 HEURES PAR SEMAINE
EN CAS DE NON RELÈVEMENT DE LA MAJORATION SALARIALE DES HEURES
SUPPLÉMENTAIRES DANS UNE ENTREPRISE DE PLUS DE 20 SALARIÉS ⁽¹⁾**

Niveau de salaire	1 SMIC	1,26 SMIC	2 SMIC
Rémunération brute et charges patronales en l’état du droit applicable avant la loi TEPA	1 782 €	2 505,7 €	4 286 €
Rémunération brute et charges patronales en l’état du droit applicable depuis la loi TEPA	1 750,8 €	2 474,5 €	4 278,2 €
Évolution	- 31,2 €	- 31,	- 7,8 €
- dont effet de la réforme du mode de calcul de la réduction Fillon	- 23,4 €	- 23,4	
- dont réduction forfaitaire des charges sociales patronales	- 7,8 €	- 7,8	- 7,8 €
Évolution du coût des heures supplémentaires	- 15,31 %	- 10,9 %	- 2,52 %

(1) Cas d’un salarié à temps plein ; 15,66 heures supplémentaires par mois ; SMIC au 1^{er} mai 2008.

La diminution du coût du travail est encore plus forte dans les entreprises bénéficiant de la réduction forfaitaire de charges patronales au taux majoré (1,5 euro par heure supplémentaire) sans subir le relèvement anticipé de la majoration salariale légale des heures supplémentaires, ce qui est le cas des entreprises de vingt salariés ou moins appliquant une majoration salariale des heures supplémentaires conventionnelle.

(1) Ces modalités résultaient également de la loi n° 2005-296 du 31 mars 2005 portant réforme de l’organisation du temps de travail dans l’entreprise.

C'est le cas, par exemple, dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants dont la convention collective prévoit une majoration de 10 % de la rémunération des heures effectuées entre la 36^{ème} et la 39^{ème} heure. Ce secteur est d'ailleurs l'un de ceux au sein desquels le nombre d'heures supplémentaires réalisé par salarié est le plus élevé (27,7 heures supplémentaires par salarié réalisant des heures supplémentaires au premier trimestre 2008 selon l'ACOSS).

Dans des entreprises placées dans ce cas de figure, la diminution du coût du travail représente, au niveau du SMIC, près de 20 % du coût des heures supplémentaires avant la réforme.

**COÛT MENSUEL DU TRAVAIL POUR UN SALARIÉ TRAVAILLANT 39 HEURES PAR SEMAINE
EN CAS DE NON RELÈVEMENT DE LA MAJORATION SALARIALE DES HEURES
SUPPLÉMENTAIRES DANS UNE ENTREPRISE DE MOINS DE 20 SALARIÉS ⁽¹⁾**

Niveau de salaire	1 SMIC	1,26 SMIC	2 SMIC
Rémunération brute et charges patronales en l'état du droit applicable avant la loi TEPA	1 714 €	2 441 €	4 227 €
Rémunération brute et charges patronales en l'état du droit applicable depuis la loi TEPA	1 680,5 €	2 407,5 €	4 203,5 €
Évolution	- 33,5 €	- 33,5	- 23,5 €
- dont effet de la réforme du mode de calcul de la réduction Fillon	- 10 €	- 10 €	-
- dont réduction forfaitaire des charges sociales patronales	- 23,5 €	- 23,5 €	- 23,5 €
Évolution du coût des heures supplémentaires avant la réforme	- 19,2 %	- 13,5 %	- 5,5 %

(1) Cas d'un salarié à temps plein ; 15,66 heures supplémentaires par mois ; SMIC au 1^{er} mai 2008

Dans ces entreprises, la réforme s'est donc traduite par une forte diminution du coût des heures supplémentaires, permettant la réalisation d'heures supplémentaires qui, sans elle, n'auraient pas été effectuées.

• **Dans les entreprises où les dispositions dérogatoires prévues par la loi du 31 mars 2005 s'appliquaient**, l'effet net de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat sur le coût des heures supplémentaires est beaucoup plus complexe et dépend, d'une part, du niveau de la rémunération de ces heures et de leur nombre et, d'autre part, du fait de savoir si l'impact du mode d'imputation des heures supplémentaires sur le contingent joue ou non.

Hors l'éventuel effet de dépassement du contingent, un éventuel renchérissement du coût des heures supplémentaires est possible lorsque l'impact du relèvement de la majoration salariale légale (qui est proportionnel au niveau de salaire) excède la combinaison de l'effet de la réduction de charges patronales (forfaitaire) et de la réforme du mode de calcul de la réduction Fillon (qui s'annule pour les rémunérations supérieures à 1,6 SMIC).

En pratique, la réduction forfaitaire de cotisations patronales de 1,5 euro, combinée avec la réforme du mode du calcul de la réduction Fillon, permet de neutraliser l'accroissement du coût du travail (résultant de l'augmentation de 15 points de la majoration salariale des heures supplémentaires du fait de la

disparition anticipée du régime dérogatoire prévu par la loi du 31 mars 2005) à un niveau de rémunération horaire égal à 1,27 SMIC ⁽¹⁾ (pour un SMIC horaire égal à 8,44 euros ⁽²⁾), diminuant le coût du travail pour les rémunérations inférieures et l'accroissant pour des rémunérations supérieures.

**COUT MENSUEL DU TRAVAIL POUR UN SALARIE TRAVAILLANT 39 HEURES PAR SEMAINE
EN CAS DE RELÈVEMENT DE LA MAJORATION SALARIALE DES HEURES
SUPPLÉMENTAIRES ⁽¹⁾**

Niveau de salaire	1 SMIC	1,26 SMIC	2 SMIC
Rémunération brute et charges patronales en l'état du droit applicable avant la loi TEPA	1 714 €	2 441 €	4 227 €
Rémunération brute et charges patronales en l'état du droit applicable depuis la loi TEPA	1 704 €	2 441 €	4 262,5 €
Évolution	- 10 €	-	+ 35,5 €
<i>- dont effet du relèvement de la majoration salariale des heures supplémentaires</i>	+ 22,2 €	+ 33,2 €	+ 58,8 €
<i>- dont effet de la réforme du mode de calcul de la réduction Fillon</i>	- 9,3 €	- 9,3 €	-
<i>- dont réduction forfaitaire des charges sociales patronales</i>	- 23,5 €	- 23,5 €	- 23,5 €
Évolution du coût des heures supplémentaires	- 5,72 %	-	+ 13 %

(1) Cas d'un salarié d'une entreprise de moins de vingt salariés ; à temps plein ; 15,66 heures supplémentaires par moi ; SMIC au 1^{er} mai 2008

En l'absence d'éléments, d'une part, sur le nombre de salariés des entreprises concernées par le relèvement de la majoration salariale, et, d'autre part, sur la distribution de ces salariés par niveau de salaire, il n'est pas possible d'estimer avec précision le nombre de salariés pour lesquels la loi accroît le coût pour l'employeur des heures supplémentaires.

S'agissant de l'effet d'un éventuel dépassement du contingent, il convient de noter qu'il ne concerne que les entreprises dont le niveau du contingent contraint la réalisation d'heures supplémentaires (entreprises dont le nombre n'est pas connu) et dans des proportions dépendant de la distribution de leurs heures supplémentaires.

Ainsi, une entreprise dont les salariés effectuent deux heures supplémentaires par semaine verraient, sur deux semaines, leur contingent imputé de quatre heures supplémentaires en application des nouvelles règles alors que seules deux heures s'imputaient antérieurement sur le contingent (la première, la trente-sixième heure travaillée, n'étant antérieurement pas prise en compte) ce qui revient à réduire de deux heures le contingent applicable.

(1) Le Gouvernement soulignait à juste titre lors du débat sur le projet de loi relatif au travail, à l'emploi et au pouvoir d'achat que le coût du travail n'était pas augmenté par rapport à la situation constatée avant le 1^{er} juillet 2007, dans les entreprises de moins de vingt salariés, pour des niveaux de rémunération allant jusqu'à 1,45 SMIC du fait du relèvement, à compter du 1^{er} juillet 2007, du taux de la réduction Fillon en application de l'article 41 de la loi de finances pour 2007.

(2) Compte tenu du relèvement à 8,63 euros du SMIC horaire au 1^{er} mai 2008, la neutralisation de l'éventuel relèvement de la majoration salariale intervient désormais entre 1,25 et 1,26 SMIC.

En revanche, une entreprise dont les salariés effectuent quatre heures supplémentaires la même semaine et aucune la suivante ne « perdrait » qu'une heure par rapport à l'état du droit antérieur. L'effet d'un éventuel dépassement du contingent ne peut donc être évalué sérieusement.

Enfin, il convient de noter que l'impact spécifique de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat sur les entreprises bénéficiant antérieurement des dispositions dérogatoires prévues par la loi du 31 mars 2005 doit être apprécié en tenant compte du fait que l'application de ces dispositions dérogatoires devait, en tout état de cause, prendre fin au 31 décembre 2008.

En régime de croisière, donc sans tenir compte de la suppression anticipée du régime dérogatoire résultant de la loi du 31 mars 2005, il est donc clair que la loi incite, dans tous les cas, à la réalisation d'heures supplémentaires additionnelles.

2.— Un effet d'ores et déjà constaté sur le volume d'heures supplémentaires

L'incitation à la réalisation d'heures supplémentaires est confirmée par la première étude ⁽¹⁾ réalisée par la direction de l'animation, de la recherche, des études et des statistiques (DARES) du ministère du Travail, des relations sociales, de la famille et de la solidarité.

Cette étude ⁽²⁾ conclut ainsi que **le nombre d'heures supplémentaires par salarié à temps complet a augmenté de 28,3 % entre le quatrième trimestre 2006 (6,5 heures) et le quatrième trimestre 2007 (8,4 heures)**. Elle relève que **la progression est particulièrement marquée dans les entreprises de 10 à 19 salariés (+ 58,7 %) et dans les entreprises de 20 à 49 salariés (+ 48,5 %)**.

Il convient de noter que ces résultats sont acquis grâce à l'exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires mais sans modification substantielle, en parallèle, des règles du droit du travail encadrant leur réalisation.

(1) DARES, *Premières informations premières synthèses, n° 17.1, « Les heures supplémentaires au 4^{ème} trimestre 2007 »*, avril 2008.

(2) *L'étude concerne les entreprises de 10 salariés ou plus des secteurs concurrentiels interrogées par voie de sondage dans le cadre de l'enquête dite ACEMO et exploite 24 119 réponses à un questionnaire. La DARES note que « la hausse du nombre d'heures supplémentaires déclarées au 4^{ème} trimestre 2007 peut refléter pour partie une modification des comportements déclaratifs des entreprises à l'enquête » en précisant que « des travaux d'analyse menés par la DARES montrent que toutes les heures supplémentaires ne sont pas déclarées par les entreprises à l'enquête ACEMO. Il apparaît notamment que les entreprises déclarant une durée hebdomadaire collective de plus de 35 heures omettaient sur les années récentes de déclarer à l'enquête une partie des heures supplémentaires régulièrement travaillées, dites « structurelles ». L'entrée en vigueur à partir du 4^{ème} trimestre 2007 des mesures sur les heures supplémentaires de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA) du 21 août 2007 a vraisemblablement réduit ce biais de sous déclaration à l'enquête : les allègements de cotisations sociales qui y sont liés amènent désormais les entreprises à recenser avec plus de précision les heures supplémentaires. Cela influence l'ampleur des évolutions constatées entre les périodes antérieures à la mise en vigueur de ces dispositions et les périodes postérieures ».*

Or, celles-ci, dont la modification ne relevait pas de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, contraignent parfois excessivement la réalisation d'heures supplémentaires, en particulier dans les nombreuses branches dont les contingents conventionnels sont faibles.

La réalisation d'heures supplémentaires au-delà du contingent est ainsi notamment subordonnée à l'autorisation de l'inspecteur du travail, autorisation qui peut être refusée, aux termes de l'article L. 3121-19 du code du travail, « *en cas de chômage (...) en vue de permettre l'embauche de travailleurs sans emploi* ». Une telle disposition relève manifestement d'une logique malthusienne de partage du travail, incompatible avec celle mise en œuvre par l'exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires.

Il est donc heureux que la réforme des règles applicables en matière de temps de travail soit engagée par le projet de loi portant rénovation de la démocratie sociale et réforme du temps de travail, qui propose notamment d'assouplir les modalités de fixation du niveau du contingent dans chaque entreprise et d'organiser la négociation collective des conséquences de son dépassement.

Cohérente avec les dispositions de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, dont elle constitue le pendant en matière de droit du travail, cette réforme lèvera les obstacles juridiques à la réalisation d'heures supplémentaires et permettra aux salariés de bénéficier encore plus largement de l'exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires.

II.- LE RENFORCEMENT DU BOUCLIER FISCAL

La loi relative au travail, à l'emploi et au pouvoir d'achat renforce le « bouclier fiscal » créé par l'article 74 de la loi de finances pour 2006 :

– en abaissant le seuil de plafonnement des impôts directs de 60 % à 50 % des revenus pris en compte ;

– en intégrant les contributions et prélèvements sociaux (contributions sociales généralisées, contributions pour le remboursement de la dette sociale, prélèvements sociaux de 2% et contributions additionnelles à ces prélèvements) parmi les impositions plafonnées (qui comprenaient jusqu'alors l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune et les impôts locaux afférents à la résidence principale du contribuable).

A.- L'APPLICATION DU BOUCLIER FISCAL A 60 %

Le Gouvernement a apporté des précisions sur **l'application effective du bouclier à 60 % en 2007** sous l'état du droit antérieur à la loi relative au travail, à l'emploi et au pouvoir d'achat.

Il en ressort que le nombre de contribuables ayant demandé à en bénéficier est très inférieur au nombre de bénéficiaires potentiels. Alors que celui-ci était estimé à plus de 93 000, il apparaît qu'à la fin du mois de mars 2008, **seuls 14 426 foyers fiscaux ont bénéficié du bouclier à 60 % en 2007 pour une restitution moyenne de 16 150 euros.**

En conséquence, le coût du dispositif sera sensiblement inférieur aux prévisions initiales, le coût total des demandes traitées à fin février 2008 s'établissant à environ 222 millions d'euros alors que le coût prévu était de 401 millions d'euros.

La ventilation par région des demandes déposées et des montants restitués du 1^{er} janvier 2007 au 29 février 2008 est retracée dans le tableau suivant.

**VENTILATION PAR RÉGION DES DEMANDES DÉPOSÉES ET DES MONTANTS RESTITUÉS
DU 1^{ER} JANVIER 2007 AU 29 FÉVRIER 2008 AU TITRE DU BOUCLIER À 60 %**

Région	Nombre de demandes				Montant total accepté
	reçues	traitées	rejetées	acceptées	
Alsace	181	161	20	141	2 252 895 €
Aquitaine	615	594	95	499	5 211 048 €
Auvergne	153	150	25	125	2 711 884 €
Basse-Normandie	200	192	45	147	1 605 313 €
Bourgogne	308	297	76	221	1 787 593 €
Bretagne	539	518	77	441	6 371 502 €
Centre	390	380	87	293	3 475 186 €
Champagne-Ardenne	204	199	30	169	1 574 598 €
Franche-Comté	174	163	16	147	1 132 448 €
Haute-Normandie	222	218	31	187	2 258 749 €
Île-de-France	3 448	3 099	635	2 464	123 039 203 €
<i>dont Paris</i>	<i>1 448</i>	<i>1 220</i>	<i>211</i>	<i>1 009</i>	<i>77 992 565 €</i>
Languedoc-Roussillon	779	762	166	596	2 188 142 €
Limousin	82	78	16	62	2 380 174 €
Lorraine	214	211	28	183	1 936 538 €
Midi-Pyrénées	617	571	111	460	3 242 685 €
Nord-Pas-de-Calais	728	723	103	620	15 616 365 €
Pays de la Loire	500	461	111	350	4 502 047 €
Picardie	376	360	76	284	5 202 020 €
Poitou-Charentes	330	324	43	281	1 847 498 €
Provence-Alpes-Côte d'Azur	1 305	1 251	244	1 007	16 405 912 €
Rhône-Alpes	890	833	166	667	15 144 454 €
Autres régions (1)	10 921	8 014	4 004	4 010	1 963 159 €
<i>dont La Réunion</i>	<i>10 780</i>	<i>7 918</i>	<i>3 961</i>	<i>3 957</i>	<i>1 538 444 €</i>
Total	23 176	19 559	6 205	13 354	221 849 413 €

(1) Collectivité territoriale de Corse, Guadeloupe, Guyane, Martinique et La Réunion

Source : Ministère de l'Économie, des finances et de l'emploi

Il apparaît donc que plus de 46 % des demandes reçues émanent de contribuables résidant à La Réunion, situation qui s'explique principalement par le fait que ce département compte un nombre significatif de bénéficiaires du revenu minimum d'insertion (revenu exonéré d'impôt sur le revenu et qui n'est donc pas

pris en compte dans le numérateur pour le calcul du droit à restitution au titre du bouclier) propriétaires de leur logement et, à ce titre, redevables de la taxe foncière sur les propriétés bâties (qui fait partie des impôts concernés par le plafonnement).

Il convient de noter que le bouclier s'applique parallèlement et en complément du plafonnement de l'ISF prévu à l'article 885 V *bis* du code général des impôts⁽¹⁾. La combinaison des deux dispositifs conduit à écrêter une première fraction de l'ISF par le biais du mécanisme de plafonnement spécifiquement prévu pour cet impôt, et une seconde fraction par le biais du bouclier, ce qui annule en pratique les effets du « plafonnement du plafonnement ».

En 2007, **le quart des bénéficiaires du bouclier à 60 % – soit 3 700 contribuables – étaient redevables de l'ISF**. Le montant de la restitution moyenne versée à ces contribuables n'a pas été communiqué par le Gouvernement, non plus que le coût total correspondant.

La moitié environ des bénéficiaires du bouclier 2007 redevables de l'ISF – soit 1 814 contribuables – bénéficiaient, par ailleurs, du plafonnement de cet impôt, limité pour la moitié environ d'entre eux (soit 898 contribuables correspondant au quart des bénéficiaires du bouclier redevables de l'ISF) par le plafonnement de ce plafonnement.

La restitution moyenne des redevables de l'ISF plafonnés s'est élevée à 92 054 euros (pour un coût cumulé de 167 millions d'euros) et la restitution moyenne des redevables de l'ISF dont le plafonnement du plafonnement s'est élevé à 135 805 euros (pour un coût cumulé de 122 millions d'euros).

Les bénéficiaires du bouclier 2007 redevables de l'ISF et bénéficiant du plafonnement de cet impôt ont donc représenté 72 % du coût total du bouclier alors qu'ils constituent environ 12,5 % de ces bénéficiaires. Pour leur part, les bénéficiaires du bouclier 2007 redevables de l'ISF et bénéficiant du plafonnement de cet impôt dans la limite du plafonnement de ce plafonnement ont représenté 52,4 % du coût total du dispositif, alors qu'ils constituent 6,2 % des bénéficiaires.

La répartition des bénéficiaires du bouclier fiscal par déciles de revenu fiscal de référence et par niveaux de patrimoine des contribuables au titre du bouclier 2007 à 60 %, pour les demandes traitées à fin février 2008, s'établit comme suit⁽²⁾ :

(1) Le plafonnement prévu à l'article 885 V *bis* du code général des impôts a pour objet d'éviter que le total formé par l'ISF, l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux excède 85 % des revenus de l'année précédente. En cas d'excédent, celui-ci vient en diminution de l'ISF à payer. Toutefois, pour les redevables dont le patrimoine dépasse la limite supérieure de la troisième tranche du barème (soit 2 380 000 euros en 2006), la diminution de l'ISF ne peut excéder une certaine limite (« plafonnement du plafonnement »).

(2) Les données correspondent aux demandes traitées à fin février 2008 telles que recensées à partir des applications de dégrèvement et diffèrent donc légèrement des données relatives à la répartition par région qui résultent de la centralisation d'un suivi manuel départemental. Les niveaux de revenu correspondent au revenu fiscal de référence annuel et le patrimoine est l'actif net imposable à l'ISF (après déduction du passif et avant application des abattements du barème) apparaissant dans la case HI de la déclaration d'ISF n° 2725.

EFFET DU BOUCLIER FISCAL À 60 % (ANNÉE 2007)

Déciles de revenu fiscal de référence		Patrimoine <750 000	Patrimoine <1 200 000	Patrimoine <2 380 000	Patrimoine <3 750 000	Patrimoine <7 140 000	Patrimoine <15 530 000	Patrimoine >15 530 000	TOTAL
Inférieur à 3 753 €	Redevables concernés	8 715	93	119	53	61	19	11	9 071
	Impact budgétaire (€)	6 001 345	233 332	671 780	510 287	1 332 203	1 107 956	1 657 901	11 514 804
Entre 3 753 € et 7 564 €	Redevables concernés	101	32	82	31	15	12	5	278
	Impact budgétaire (€)	328 520	147 627	310 105	291 537	303 345	603 070	813 896	2 798 100
Entre 7 564 € et 10 410 €	Redevables concernés	37	9	39	21	12	13	2	133
	Impact budgétaire (€)	124 156	12 550	249 159	159 192	222 480	891 976	296 902	1 956 415
Entre 10 410 € et 12 964 €	Redevables concernés	28	3	27	22	12	5	3	100
	Impact budgétaire (€)	136 841	14 381	152 840	145 005	233 171	328 567	650 283	1 661 088
Entre 12 964 € et 15 439 €	Redevables concernés	17	-	27	26	11	8	4	93
	Impact budgétaire (€)	162 558	-	106 053	212 564	196 283	371 739	2 002 487	3 051 684
Entre 15 439 € et 18 629 €	Redevables concernés	22	4	30	27	17	9	4	113
	Impact budgétaire (€)	102 627	7 718	102 841	219 463	269 715	445 538	948 924	2 096 826
Entre 18 629 € et 23 539 €	Redevables concernés	24	4	33	40	30	6	2	139
	Impact budgétaire (€)	205 210	12 323	123 511	276 624	499 194	227 631	574 338	1 918 831
Entre 23 539 € et 30 069 €	Redevables concernés	32	3	16	39	48	15	9	162
	Impact budgétaire (€)	376 000	14 024	278 484	253 472	803 756	608 448	1 931 550	4 265 734
Entre 30 069 € et 41 982 €	Redevables concernés	33	2	13	75	94	40	5	262
	Impact budgétaire (€)	262 321	17 608	67 629	486 594	1 379 997	1 493 021	1 121 047	4 828 217
Supérieur à 41 982 €	Redevables concernés	100	5	25	78	575	675	479	1 937
	Impact budgétaire (€)	2 733 142	231 757	410 696	592 612	9 034 102	25 914 233	117 795 126	156 711 668
Total des redevables concernés		9 109	155	411	412	845	802	524	12 288
Impact budgétaire total		10 432 720	691 320	2 473 098	3 147 350	14 274 246	31 992 179	127 792 454	190 803 367

Source : ministère de l'Économie, des finances et de l'emploi

Ces éléments confirment que le bouclier fiscal concerne des contribuables à tous niveaux de revenus et de patrimoine, y compris des contribuables aux revenus modestes puisque près de 74 % des bénéficiaires ont un revenu fiscal de référence inférieur à 3 753 euros et ont perçu une restitution moyenne de 1 269 euros.

Ils attestent également d'une très forte **concentration du coût de la mesure sur les contribuables dont les patrimoines sont les plus élevés**. 67 % du coût de la mesure sont imputables aux restitutions servies aux contribuables dont le patrimoine est supérieur à 15,53 millions d'euros et 91 % aux restitutions servies aux contribuables dont le patrimoine est supérieur à 3,73 millions d'euros.

Ces constats ont pour corollaire les niveaux très différents des restitutions selon les tranches de revenu et de patrimoine, puisque la restitution moyenne servie aux 479 contribuables bénéficiaires du bouclier dont le revenu fiscal de référence est supérieur à 41 982 euros et le patrimoine dépasse 15,53 millions d'euros s'est élevée à 245 918 euros.

B.- L'APPLICATION DU BOUCLIER A 50 %

Lors de l'examen du projet de loi TEPA, le Gouvernement a transmis au Rapporteur général une ventilation des bénéficiaires potentiels du bouclier fiscal « renforcé » par déciles de revenu fiscal de référence et par niveaux de patrimoine. Cette ventilation figure dans le tableau ci-dessous.

Ainsi, en juillet 2007, le nombre de bénéficiaires du bouclier « renforcé » était estimé à 234 397, parmi lesquels 201 864 ne sont pas assujettis à l'ISF. Par comparaison, le nombre de bénéficiaires du dispositif issu de la loi de finances pour 2006 était estimé à 93 371, dont 77 000 contribuables non assujettis à l'ISF.

Le montant moyen de la restitution des bénéficiaires potentiels du bouclier à 50 % était évalué à 3 455 euros, contre 4 294 euros au titre du bouclier à 60 %.

ÉVALUATION DE L'EFFET DU BOUCLIER FISCAL RENFORCÉ (JUILLET 2007)

Déciles de revenu fiscal de référence		Patrimoine <750 000	Patrimoine <1 200 000	Patrimoine <2 380 000	Patrimoine <3 730 000	Patrimoine <7 140 000	Patrimoine <15 530 000	Patrimoine >15 530 000	TOTAL
3 191 euros	Nombre de gagnants	194 136	1 741	1 491	346	167	54	19	197 954
	Coût finances publiques	108,06	4,99	9,95	4,90	4,74	3,68	4,89	141,20
7 068 euros	Nombre de gagnants	4 564	895	1 063	180	76	33	8	6 819
	Coût finances publiques	4,17	1,54	4,85	2,26	2,07	2,28	1,67	18,84
9 958 euros	Nombre de gagnants	643	369	858	130	66	18	3	2 087
	Coût finances publiques	0,94	0,47	3,00	1,42	1,82	1,37	0,71	9,73
12 587 euros	Nombre de gagnants	283	135	740	112	61	15	5	1 351
	Coût finances publiques	0,56	0,19	2,43	1,08	1,42	0,92	0,80	7,40
15 029 euros	Nombre de gagnants	193	65	595	151	66	14	5	1 089
	Coût finances publiques	0,44	0,10	1,81	1,59	1,32	0,82	2,90	8,99
18 148 euros	Nombre de gagnants	128	52	744	212	89	29	5	1 259
	Coût finances publiques	0,30	0,10	2,01	2,01	1,89	1,90	1,08	9,28
22 961 euros	Nombre de gagnants	134	30	904	335	116	24	7	1 550
	Coût finances publiques	0,43	0,08	2,35	3,08	2,24	1,51	1,68	11,36
29 460 euros	Nombre de gagnants	142	15	790	518	167	36	13	1 681
	Coût finances publiques	0,48	0,07	1,66	3,98	3,57	2,09	2,72	14,57
41 297 euros	Nombre de gagnants	278	15	699	1 089	370	93	15	2 559
	Coût finances publiques	1,17	0,05	1,31	6,59	7,39	5,16	2,81	24,48
> 41 297 euros	Nombre de gagnants	1 363	196	744	4 535	7 449	2 760	1 001	18 048
	Coût finances publiques	14,60	3,66	6,72	21,17	115,95	148,85	253,04	563,98
Total nombre de gagnants		201 864	3 513	8 628	7 608	8 627	3 076	1 081	234 397
Coût pour les finances publiques (en millions d'euros)		131	11	36	48	142	169	272	810

Source : ministère de l'économie, des finances et de l'emploi.

Le Gouvernement a transmis des **premières informations sur l'application effective du bouclier à 50 %**. Par rapport à 2007, on constate à la fois une augmentation du nombre de restitutions et une diminution du montant moyen des demandes de restitution :

– **au premier trimestre 2008, 1 291 foyers fiscaux ont bénéficié du bouclier à 50 %** (contre 825 au premier trimestre 2007 au titre du bouclier à 60 %) ;

– **le montant moyen des restitutions du premier trimestre 2008 est de 47 060 euros** (contre 56 390 euros pour les restitutions du premier trimestre 2007 au titre du bouclier à 60 %).

Le Gouvernement n'est pas encore en mesure de communiquer la répartition effective des restitutions au titre du bouclier à 50 % par déciles de revenu fiscal de référence et par niveaux de patrimoine des contribuables.

III.– LA RÉDUCTION DE L'ASSIETTE DES DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT

Depuis le 22 août 2007, date de publication de la loi n° 2007–1223 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, les droits de mutation à titre gratuit dus par les proches du défunt sont fortement allégés voire supprimés pour certains héritiers ou légataires. S'il est souvent mis l'accent sur les mesures ayant trait aux droits de succession, les mutations entre vifs connaissent également depuis cette date une forte réduction de l'assiette des droits par application d'abattements sensiblement revalorisés et par l'institution d'une nouvelle exonération des dons manuels à concurrence de 30 000 euros. À noter enfin que l'ensemble des abattements et seuils applicables en la matière fait désormais l'objet d'une actualisation automatique (article 9 de la loi TEPA complété par l'article 20 de la loi de finances initiale pour 2008).

A.– LA RÉFORME ATTENDUE DES DROITS DE SUCCESSION

Les successions ne donnent plus lieu à imposition sur la part revenant au conjoint survivant, au partenaire survivant d'un pacte civil de solidarité ou à un frère ou une sœur âgé ou atteint d'une infirmité qui partageait la vie du défunt. L'abattement sur la part revenant à chaque ascendant ou descendant, vivant ou représenté, a été triplé, passant de 50 000 euros à 150 000 euros ⁽¹⁾, de même que celui applicable aux personnes handicapées. Celui sur la part des frères et sœurs a été revalorisé à 15 000 euros et il a été institué un abattement de 7 500 euros sur la part revenant aux neveux et nièces. Comme indiqué précédemment, l'ensemble de

(1) L'abattement global de 50 000 euros applicable au patrimoine transmis au conjoint, aux ascendants et descendants a été supprimé à cette occasion.

ces abattements est automatiquement revalorisé, ce qui les porte en 2008, respectivement, à 151 950 euros, 15 195 euros et 7 598 euros ⁽¹⁾.

Le Rapporteur général ne dispose pas de données précises sur la répartition des droits de succession perçus depuis l'entrée en vigueur de la loi en fonction des héritiers et légataires, qui permettraient de confirmer les évaluations transmises l'année dernière.

Il convient de rappeler que l'actualisation en 2006 de l'enquête « patrimoine » permettait d'évaluer à 93,7 % le nombre d'héritiers en ligne directe exonérés pour un coût de 950 millions d'euros, et de fixer à 450 millions le coût de l'exonération totale des conjoints et partenaires d'un PACS survivants. Sur le 1,7 milliard d'euros de baisse de droits attendus, 1,4 milliard d'euros provienne donc de ces deux seules mesures. Après les aménagements introduits au cours de l'examen du projet de loi TEPA puis de celui du projet de loi de finances pour 2008, le montant théorique des droits de succession, sur la base des données de l'enquête précitée, est le suivant :

(en millions d'euros)

	Montants des droits correspondants à la projection de l'enquête succession 2006 avec application de la loi de finances 2007	Montants des droits correspondants à la projection de l'enquête succession 2006 avec prise en compte de la loi du 21 août 2007 et application de la loi de finances 2008
Entre époux	452,3	–
Ligne directe	2 799,0	1 837,8
Parents jusqu'au 4ème degré	1 101,2	1 015,0
Parents au-delà du 4ème degré, non parents et personnes morales	1 088,4	1 084,9
Frères et sœurs	1 887,8	1 598,9
PACS	15,1	–
Total	7 343,8	5 536,6

Source : Ministère de l'économie et de l'emploi

En 2006, le nombre d'héritiers en ligne directe s'est établi à 735 200 (ascendants, enfants vivants et représentés, petits-enfants, autres descendants en ligne directe). La répartition par tranche de barème, après application des abattements prévus par la loi TEPA valables jusqu'au 31 décembre 2007, est la suivante :

(1) Soit par exemple, un abattement de 303 900 euros sur la part d'un enfant handicapé.

Part taxée (après abattements)	Nombre d'héritiers	Patrimoine transmis	Héritage moyen
non taxé	674 600	24 670 M€	36 570 €
moins de 7 600 € : tarif 5 %	9 100	507 M€	55 684 €
de 7 600 à 11 400 € : tarif 10 %	4 900	332 M€	67 778 €
de 11 400 à 15 000 € : tarif 15 %	2 700	278 M€	103 137 €
de 15 000 à 520 000 € : tarif 20 %	40 800	9 755 M€	239 088 €
de 520 000 à 850 000 € : tarif 30 %	1 700	1 314 M€	772 882 €
de 850 000 à 1 700 000 € : tarif 35 %	1 100	1 444 M€	1 312 727 €
plus de 1 700 000 € : tarif 40 %	300	1 109 M€	3 695 000 €
Ensemble	735 200	39 410 M€	53 604 €

Source : Ministère de l'économie et de l'emploi

Ce tableau permet de comprendre que, **même en présence d'héritiers directs, les droits de succession ne sont pas supprimés, compte tenu de la progressivité de l'impôt et du niveau des taux** (de 5 % à 40 %, notamment 20 % pour la tranche imposable de 15 000 euros à 520 000 euros).

S'agissant des autres héritiers ou légataires, il y avait, en 2006, 185 000 bénéficiaires frères et sœurs, parents au quatrième degré et non parents, le patrimoine total transmis s'élevant à 8 885 millions d'euros, avec un héritage moyen de 48 025 euros.

Ces chiffres ne sont que des projections effectuées sur la base des successions intervenues une année donnée. Or, les droits de succession sont fortement dépendants, d'une part, des volumes de patrimoines transmis, qui varient d'une année sur l'autre selon les personnes décédées, d'autre part, de la valeur vénale des éléments des patrimoines transmis.

L'exécution du budget 2007 fait ainsi apparaître une sous-estimation du montant des droits de succession, alors même que la loi TEPA est intervenue dans l'intervalle pour en réduire l'assiette. Les droits de succession ont atteint 7 882 millions d'euros en 2007, soit une plus-value de 466 millions d'euros par rapport à la prévision, du fait pour l'essentiel du dynamisme des marchés boursiers, ainsi que du maintien à un haut niveau des prix de l'immobilier. La méthode de valorisation des actifs pour la détermination des droits de succession joue un rôle pro-cyclique très net. Le montant des droits qui sera effectivement perçu en 2008, première année d'application pleine de la réforme opérée par la loi TEPA, devra donc être prudemment analysé, au regard des évolutions du marché et sans oublier le facteur aléatoire des décès. Ce n'est qu'après deux ou trois années que l'effet pourra être finement mesuré.

B.- L'INCITATION À LA TRANSMISSION ENTRE VIFS

La loi TEPA a profondément réformé la fiscalité des donations. En la matière, les données disponibles moins d'un an après l'entrée en vigueur de la loi ne permettent pas encore d'isoler et d'apprécier à sa juste valeur l'effet des mesures d'allégement instituées. Certains chiffres constituent cependant des indicateurs opérants dès lors que, contrairement aux transmissions par décès, l'acte de donation est une décision dont l'opportunité est laissée au libre jugement des Français. En d'autres termes, les donations qui ont été effectuées depuis le 22 août dernier relèvent d'un choix. Leur réalisation sous-entend que la transmission anticipée de son patrimoine présente un intérêt, quand bien même la revalorisation des abattements applicables aux héritiers par décès n'impose plus nécessairement, pour contourner le paiement des droits, de procéder à une donation.

L'allégement de la fiscalité sur les donations vise en effet un double objectif.

Il s'agit tout d'abord de « dynamiser l'épargne », de donner aux nouvelles générations du pouvoir d'achat, donc d'inciter à la transmission anticipée du patrimoine, y compris lorsque ce dernier ne représente qu'une somme d'argent relativement modeste. La possibilité d'effectuer des dons en numéraire en franchise d'impôt à concurrence de 30 000 euros par donataire, en offrant une visibilité supérieure au relèvement des abattements en faveur des ascendants et descendants et en fixant un montant supérieur à celui applicable aux autres héritiers, y compris après relèvement des abattements (frères et sœurs et neveux et nièces), joue ce rôle de déclencheur.

Cette mesure connaît un indéniable succès : au 31 mars 2008, le nombre de donations effectuées au titre de l'article 790 G du code général des impôts était de 56 955, les montants transmis correspondants s'élevant à 1,11 milliard d'euros. Avec un montant moyen de don de 19 506 euros, la nouvelle exonération fait mieux que l'exonération dite « Sarkozy » instituée à titre provisoire par la loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement, certes plafonnée initialement à 20 000 euros, qui avait donné lieu à des dons en moyenne de 16 303 euros. La nature pérenne de l'exonération prévue par la loi TEPA explique sans doute que l'on soit loin du record enregistré par l'exonération « Sarkozy » (1 584 000 dons exonérés correspondant à 25 838 812,39 euros), avec un pic au moment des fêtes de fin d'année (14 094 dons exonérés en janvier, portant sur 273 514 348 euros). Les résultats demeurent cependant très satisfaisants.

L'allégement de la fiscalité sur les donations poursuit l'objectif ne pas pénaliser le transfert du patrimoine constitué au cours de la vie à partir des revenus de son travail au profit de ses proches, particulièrement des enfants, et de limiter les effets antiéconomiques d'une fiscalité trop lourde sur l'outil de travail. On

retrouve ici, schématiquement, le souci de préserver le logement et l'entreprise familiale. Il est intéressant de souligner à cet égard que les donations au profit du conjoint ou du partenaire d'un PACS demeurent imposables après application d'un abattement de 76 000 euros, montant près de deux fois inférieur à celui applicable aux héritiers directs. En relevant les abattements applicables sur la part revenant à ces derniers, non seulement pour les successions mais aussi pour les donations, la loi TEPA apporte des améliorations considérables et simples en complément des mesures qui avaient pu être prises antérieurement (exonérations des dons précitées, amélioration des réductions de droits en fonction de l'âge du donateur, réforme du barème de l'usufruit, abattement sur la valeur des entreprises faisant l'objet d'un pacte d'actionnaires).

En 2007, les droits de donation ont été inférieurs de 213 millions d'euros par rapport au montant inscrit en loi de finances initiale. Cette baisse est en partie imputable aux relèvements des abattements décidés par la loi TEPA, hors effet de l'exonération des dons à concurrence de 30 000 euros. Sur le premier trimestre 2008, le différentiel de droits de donation avec le premier trimestre 2007 est assez important avec 212 766 919 euros de droits contre 371 825 344 euros, soit une variation négative de près de 43 %. Ces chiffres doivent être maniés avec précaution dès lors que quelques opérations importantes peuvent venir bouleverser les tendances. Les droits perçus au mois d'avril 2008 sont ainsi d'un montant légèrement supérieur à ceux perçus en avril 2007, avec 72 426 039 euros contre 71 212 359 euros.

L'impact de l'allègement des droits de donation ne pourra être véritablement appréhendé que lorsque l'effet cumulatif des allègements de droits de donation et de droits de succession pourra être analysé, c'est-à-dire après au moins six ans d'application, délai correspondant au rappel des donations antérieures à l'ouverture d'une succession. Si théoriquement un patrimoine de 1,5 million d'euros peut désormais être transmis en franchise d'impôt par un couple de 50 ans à ses deux enfants au terme de deux donations puis de la transmission par succession du patrimoine restant, seule une étude longitudinale pourra apprécier quelle aura été la dépense fiscale effective pour l'État.

Le bilan coût (dépense fiscale induite à terme)/avantage (effet consommation et investissement) sera encore plus difficile à produire. Ce qui est certain, c'est que dans un contexte de ralentissement lié à la conjoncture mondiale, l'allègement des droits de mutation produit un effet contra-cyclique bienvenu en redonnant du pouvoir d'achat par transfert de patrimoine aux plus jeunes. Il apporte également à ces derniers une forme de sécurité en leur permettant d'anticiper la réception d'un patrimoine familial peu ou pas imposé au décès de leurs ascendants. Les héritiers peuvent ainsi prendre plus de risques dans la gestion de leur patrimoine que s'ils devaient nécessairement se constituer très tôt une épargne de précaution. En conservant des taux élevés et une différenciation très forte en fonction du lien de parenté, le système fiscal français semble présenter désormais un compromis équilibré entre impératif de redistribution horizontale et transmission verticale du patrimoine.

IV.- L'ÉCO-PASTILLE APPLICABLE AUX VÉHICULES AUTOMOBILES LES PLUS POLLUANTS

A.- L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DE LA MESURE

L'article 63 de la loi de finances rectificative pour 2007 a institué, à l'article 1011 *bis* du code général des impôts, une « éco-pastille » ou « malus » frappant les véhicules neufs les plus polluants dont le barème est fonction de la performance environnementale desdits véhicules, mesurée par leur taux d'émission de dioxyde de carbone.

Le barème s'établit comme suit :

(en euros)

Taux d'émission de dioxyde de carbone	Tarif de la taxe				
	Année d'acquisition				
	2008	2009	2010	2011	2012
< 150 g/km			0	0	0
151 < taux < 155	0	0			200
156 < taux < 160			200	200	
161 < taux < 165	200	200			750
166 < taux < 190			750	750	
191 < taux < 195	750	750			
196 < taux < 200					1 600
201 < taux < 240			1 600	1 600	
241 < taux < 245	1 600	1 600			
246 < taux < 250					2 600
250 < taux	2 600	2 600	2 600	2 600	

L'article 1011 *bis* ne se limite donc pas à établir le barème de « l'éco-pastille », il détermine également son évolution jusqu'en 2012. Alors qu'en 2008 « l'éco-pastille » n'est applicable qu'aux seuls véhicules émettant plus de 160 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre, le seuil d'imposition sera progressivement abaissé jusqu'à 150 grammes. De même, son montant maximal – soit 2 600 euros – ne frappe actuellement que les véhicules émettant plus de 250 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre. En 2012, ce seuil sera abaissé à 240 grammes.

« L'éco-pastille » n'a cependant pas pour seul objectif de décourager l'acquisition ou la location des véhicules les plus polluants. Son produit est en effet affecté à un fonds, également créé par l'article 63 de la loi de finances rectificative pour 2007, dont l'objet est d'attribuer des aides à l'acquisition ou à la location de véhicules neufs « propres ». Le décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 a précisé les modalités de mise en œuvre de ce « bonus ».

Le montant du « bonus » et les seuils de déclenchement sont différents selon qu'il s'agit d'un véhicule fonctionnant, exclusivement ou non, au moyen du gaz de pétrole liquéfié ou du gaz naturel véhicules ou combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole, ou d'un autre véhicule.

Pour ouvrir droit au « bonus », les émissions de dioxyde de carbone des véhicules ne doivent pas excéder les limites suivantes :

Type de véhicules	Taux d'émission de dioxyde de carbone (g/km)				
	Année d'acquisition ou de prise en location				
	2008	2009	2010	2011	2012
Véhicules, acquis ou pris en location par des personnes physiques, fonctionnant, exclusivement ou non, au moyen du gaz de pétrole liquéfié ou du gaz naturel véhicules ou combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole	140	140	135	135	130
Autres véhicules	130	130	125	125	120

On observe donc que le seuil applicable aux véhicules fonctionnant, exclusivement ou non, au moyen du gaz de pétrole liquéfié ou du gaz naturel véhicules ou combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole, est légèrement plus favorable que celui applicable aux autres véhicules.

Par ailleurs, de la même manière que les seuils de « l'éco-pastille » seront progressivement abaissés, les seuils de déclenchement du « bonus » seront réduits de 10 grammes en 2012.

Le montant du « bonus » est fixé comme suit, pour les véhicules fonctionnant, exclusivement ou non, au moyen du gaz de pétrole liquéfié ou du gaz naturel véhicules ou combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole :

(en euros)

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Montant de l'aide				
	Année d'acquisition ou de prise en location				
	2008	2008	2010	2011	2012
Taux < 130	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
130 < taux < 135					0
135 < taux < 140					0

Pour les autres véhicules, il s'établit comme suit :

(en euros)

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Montant de l'aide				
	Année d'acquisition ou de prise en location				
	2008	2008	2010	2011	2012
Taux < 60	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000
60 < taux < 90	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
90 < taux < 95					700
95 < taux < 100					
100 < taux < 105	700	700	700	700	700
105 < taux < 110					
110 < taux < 115					200
115 < taux < 120					
120 < taux < 125	200	200	0	0	0
125 < taux < 130					

Les seuils déclenchant le versement du « bonus » seront donc abaissés parallèlement à ceux applicables à « l'éco-pastille ».

Enfin, le décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 précité a institué un « super-bonus » de 300 euros lorsque l'acquisition ou la prise en location du véhicule s'accompagne simultanément du retrait de la circulation, à des fins de destruction, d'un véhicule de plus de quinze ans.

B.- DES PREMIERS RÉSULTATS ENCOURAGEANTS, MAIS UN COÛT NET POUR LE BUDGET DE L'ÉTAT

1.- Un marché automobile français tiré par les véhicules « propres »

Selon les chiffres disponibles pour le premier trimestre 2008, le marché automobile français a progressé en volume (3 % à nombre de jours ouvrables comparables) par rapport au premier trimestre 2007 et ce, en dépit d'un contexte économique défavorable à l'acquisition de véhicules automobiles. Le tableau suivant récapitule les volumes, les parts de marché et leur évolution entre le premier trimestre 2007 et le premier trimestre 2008 selon leur performance environnementale :

Immatriculations en France Voitures particulières neuves					
	Janvier à mars 2007 64 jours		Janvier à mars 2008 63 jours		Variations janvier à mars 2008/ janvier à mars 2007
CO ₂	Volumes	Parts de marché	Volumes	Parts de marché	
Moins de 100 g			285	0,05%	
De 101 à 120 g	105 729	20,36%	163 634	31,09%	54,77 %
De 121 à 130 g	55 484	10,69%	56 397	10,72%	1,65 %
De 131 à 160 g	233 764	45,02%	234 696	44,60%	0,40 %
De 161 à 165 g	17 694	3,41%	9 393	1,78%	-46,91 %
De 166 à 200 g	74 144	14,28%	47 310	8,99%	-36,19 %
De 201 à 250 g	24 567	4,73%	10 973	2,09%	-55,33 %
Plus de 250 g	7 809	1,50%	3 553	0,68%	-54,50 %
Total	519 191	100,00%	526 241	100,00%	1,36 %
Sous-total <= 130 g	161 213	31,05%	220 031	41,81%	36,48 %
Sous-total > 160 g	124 214	23,92%	71 229	13,54%	-42,66 %

Source : Ministère de l'Économie, des finances et de l'emploi.

« L'éco-pastille », mise en œuvre pour inciter les Français à préférer les véhicules les plus performants en matière d'émission de dioxyde de carbone, **semble donc avoir atteint son objectif puisque les ventes dans les classes A, B et C ont augmenté de 42 % au premier trimestre 2008 par rapport au premier trimestre 2007**, alors que les ventes de voitures polluantes (classe E, F et G) ont diminué de 36 %.

Cependant, l'annonce à l'avance, en décembre 2007, de la mise en place du malus au 1^{er} janvier 2008, a eu pour conséquence **une anticipation des achats d'automobiles de grosses cylindrées en décembre sur le marché français**. 57 000 véhicules parmi les plus polluants ont ainsi été vendus en décembre 2007, ce qui représente une progression de 60 % par rapport à décembre 2006.

Selon les prévisions de la direction générale du trésor et de la politique économique (DGTPE), la mesure devrait conduire, en 2008, à **un déplacement du marché automobile en faveur des voitures moins polluantes** et à une augmentation du nombre de ventes de véhicules sans effet notable sur le chiffre d'affaires des constructeurs et des concessionnaires, la structure du marché se déplaçant vers les gammes économiques.

Par ailleurs, les véhicules diesel sont plus représentés que les véhicules essence dans les classes émettant peu de CO₂. La mesure devrait donc entraîner une accélération de la « diésélisation » du parc automobile.

Enfin, **les constructeurs français, très présents dans les classes de véhicules soutenues par la mesure, devraient voir leur part de marché se renforcer en 2008** (la part de marché des constructeurs français a atteint 54,5 % au premier trimestre 2008, contre 53,1 % au premier trimestre 2007). Toutefois, le dispositif ne bénéficiera que partiellement à la production nationale, les constructeurs français réduisant actuellement leur production en France de véhicules de gamme inférieure et moyenne inférieure.

2.– Un coût net pour le budget de l'État

L'amendement du Gouvernement instituant « l'éco-pastille » affirmait, dans son exposé des motifs, que *« le mécanisme proposé sera sans effet net sur le solde des finances publiques. En particulier, il ne rapportera aucune recette complémentaire à l'État. Il a été construit pour que les recettes du malus financent à due concurrence les dépenses du bonus et du super-bonus »*. Or, tel n'est pas le cas.

En effet, à partir des données sur les immatriculations au terme du premier trimestre 2008, le coût du « bonus » s'élève à 126 millions d'euros et la recette de « l'éco-pastille » atteint seulement 64 millions d'euros. Si les dépenses sont en ligne avec les prévisions du Gouvernement, les recettes se sont révélées très en deçà de celles-ci. **Le coût de la mesure, au terme du premier trimestre 2008, est donc de 62 millions d'euros.**

Selon les prévisions de la DGTPE, le « bonus » devrait concerner environ 800 000 voitures particulières en 2008 contre seulement la moitié pour « l'éco-pastille ». Les gains générés par celle-ci, estimés à 374 millions d'euros, ne devraient pas compenser les dépenses associées au « bonus » (446 millions d'euros) et à la prime à la casse (5 millions d'euros). Sur cette base, le coût de la mesure pourrait s'élever à 77 millions d'euros en 2008.

Par ailleurs, le décalage d'un mois entre la mise en œuvre du bonus (décembre 2007) et de « l'éco-pastille » (janvier 2008) devrait coûter environ 60 millions d'euros supplémentaires en 2008, ce coût résultant de l'absence de la partie « éco-pastille » et des anticipations d'achat de voitures polluantes en décembre 2007. Au total, **le dispositif devrait donc coûter environ 137 M€ en 2008.**

Le Rapporteur général s'interroge sur les chiffres qui lui ont été communiqués par le ministère de l'économie, des finances et de l'emploi. En effet, comment pourra-t-on passer d'un coût de 62 millions d'euros au terme du seul premier trimestre 2008 à un coût de 77 millions d'euros en année pleine (en mettant à part le coût de 60 millions d'euros résultant du décalage d'un mois entre la mise en œuvre du « bonus » et de « l'éco-pastille ») ? Certes, on peut imaginer que beaucoup d'achats de véhicules polluants ont été anticipés fin 2007, diminuant de fait les recettes de « l'éco-pastille » au premier trimestre 2008, et que ceux-ci retrouveront un niveau plus élevé au cours des trois derniers trimestres. Cependant, **à moins d'assister à un renversement fort des tendances observées au cours du premier trimestre, il est probable que le coût en 2008 de cette mesure soit supérieur à ce qui est anticipé par le Gouvernement.**

ANNEXE

COÛT DE LA LOI EN FAVEUR DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DU POUVOIR D'ACHAT

Montant en milliards d'euros en mesure nouvelle	2007	2008	Cumul 2007-2008	Coût budgétaire en régime de croisière
Heures supplémentaires	- 0,8	- 3,7	- 4,5	- 5,4
– Dont effet impôt sur le revenu	0	- 0,3	- 0,3	- 1,2 ⁽¹⁾
– Dont effet cotisations sociales	- 0,8	- 3,3	- 4,2	- 4,2
– Dont impact réduction forfaitaire de cotisations sociales employeurs au taux normal	- 0,0	- 0,1	- 0,2	- 0,2
– Dont impact réduction forfaitaire de cotisations sociales employeurs au taux majoré	- 0,1	- 0,4	- 0,6	- 0,6
– Dont impact réforme du calcul de l'allègement Fillon	- 0,2	- 0,7	- 0,8	- 0,8
Crédit d'impôt sur intérêts d'emprunts	0	- 0,2	- 0,2	- 3,7
Droits de mutation à titre gratuit	- 0,4	- 1,6	- 1,9	- 2,3
Bouclier fiscal	0	- 0,6	- 0,6	- 0,6
Affectation de l'ISF	0	- 0,4	- 0,4	- 0,4
Relèvement abattement résidence principale en matière d'ISF	0	- 0,1	- 0,1	- 0,1
Exonération salaires étudiants	0	- 0,04	- 0,04	- 0,04
Total pour l'État de TEPA	- 1,1	- 6,7	- 7,8	- 12,6
<i>Gain pour la sécurité sociale réalisé sur les cotisations sociales sur les heures supplémentaires lié à l'augmentation de la majoration dans les entreprises de moins de 20 salariés</i>	<i>0,1</i>	<i>0,4</i>	<i>0,5</i>	<i>0,5</i>
Total État + Sécurité Sociale de TEPA	- 1,0	- 6,3	- 7,3	- 12,1
<i>Doublement crédit d'impôt 1^{ère} année</i>	<i>0</i>	<i>- 0,2</i>	<i>- 0,2</i>	<i>- 0,8</i>
Total pour l'État de TEPA + LFI 2008 après doublement crédit d'impôt 1^{ère} année	- 1,1	- 6,9	- 8,1	- 13,5
<i>Gain pour la sécurité sociale réalisé sur les cotisations sociales sur les heures supplémentaires lié à l'augmentation de la majoration dans les entreprises de moins de 20 salariés</i>	<i>0,1</i>	<i>0,4</i>	<i>0,5</i>	<i>0,5</i>
Total État + Sécurité Sociale de TEPA + LFI 2008	- 1,0	- 6,5	- 7,5	- 12,9

(1) L'estimation du coût de 1,2 milliard d'euros en régime de croisière a été réalisée sur la base de 750 millions d'heures et en retenant un salaire moyen des salariés déclarant des heures supplémentaires de 1,25 SMIC.

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'emploi

DEUXIÈME PARTIE : CONDITIONS JURIDIQUES DE L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE

Conformément à la méthode retenue dans les précédents travaux de la Commission des finances, le présent rapport porte d'abord sur le suivi des dispositions fiscales adoptées dans les lois de finances votées au cours de la précédente législature, et qui, à la date du 1^{er} juin 2008, n'avaient pas encore fait l'objet des textes d'application nécessaires. Il prend également en compte les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2008 et dans la loi de finances rectificative pour 2007, ainsi que dans la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

Au total, il analyse les conditions d'application de 197 articles contenus dans 11 lois promulguées entre décembre 2003 et décembre 2007. Cette application est appréciée compte tenu des textes dont la Commission des finances a eu connaissance à la date du 1^{er} juin 2008.

Le tableau ci-après retrace l'état d'avancement de l'application de ces dispositions.

ÉTAT DE L'APPLICATION DES DISPOSITIONS FISCALES AU 1^{ER} JUIN 2008

Textes	Articles pris en compte	Articles		
		Ayant fait l'objet d'un texte d'application	En attente de texte d'application	D'application directe
LFR 2003	1	–	1	–
LFI 2004	1	1	–	–
LFR 2004	1	1	–	–
LFI 2005	1	–	1	–
LFR 2005	6	3	3	–
LFI 2006	5	3	1	1
LFR 2006	20	14	1	5
LFI 2007	15	6	4	5
Loi TEPA	11	7	1	3
LFI 2008	62	7	29	26
LFR 2007	74	18	31	25
TOTAL	197	60	72	65

On rappellera que :

– sont classés sous la rubrique des « *articles en attente de texte d'application* », outre ceux dont le dispositif même renvoie à un texte réglementaire qui n'a pas été publié, ceux pour lesquels l'administration elle-même a indiqué que leur application nécessitait une instruction, lorsque celle-ci n'a pas été publiée ;

– sont classés sous la rubrique des « *articles d'application directe* » ceux ne nécessitant pas de texte d'application et ceux pour lesquels les textes d'application n'ont apporté aucune précision aux dispositions législatives adoptées. Ces articles sont récapitulés en annexe au présent rapport.

On constate ainsi que, **sur les 197 dispositions fiscales prises en compte, 72, soit un peu plus d'un tiers, sont encore en attente de texte d'application.** Parmi celles-ci, 4 seulement concernent des textes votés il y a plus de deux ans et demi.

La loi TEPA a été mise en application dans des délais relativement brefs : sur les 11 articles fiscaux contenus dans ce texte, seul un n'a pas reçu de texte d'application.

Sur les 62 dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2008, 33 étaient pleinement en application au 1^{er} juin 2008, c'est-à-dire un peu plus de la moitié, soit que cette application ne nécessite pas, selon l'administration, de dispositions particulières (26 articles), soit que les textes d'application nécessaires ont déjà été pris (7 articles).

Pour la loi de finances rectificative pour 2007, le taux d'application atteint 58 %, 43 des 74 articles fiscaux de ce texte ayant soit fait l'objet d'un texte d'application, soit reçu application sans nécessité de mesure réglementaire.

Certes, le défaut de publication de telles instructions ne signifie pas nécessairement que la mesure législative concernée n'est pas en état d'être effectivement appliquée, du moins dans ses dispositions essentielles. On notera cependant que, dans certains cas, **le défaut de parution de textes d'application s'oppose à la mise en œuvre effective de la disposition en cause, ou la rend difficile.** Il en est ainsi de plusieurs dispositions :

– votée en 2005, la réforme du dispositif d'exonération des transmissions et des plus-values des petites entreprises (articles 34 et 37 de la loi de finances rectificative pour 2005) n'a toujours pas reçu de mesures d'application, alors que la parution de l'instruction était initialement prévue pour 2007 ;

– attendue depuis plusieurs années, l’instruction commentant le régime d’exonération partielle de droits de mutations à titre gratuit n’est toujours pas parue, alors qu’elle concerne des dispositions votées depuis plusieurs années, et notamment l’article 21 de la loi de finances rectificative pour 2005 qui ouvre droit à l’abattement de 75 % sur les droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission de titres de société avec pacte de conservation de six ans, lorsque les bénéficiaires ont préalablement constitué une holding ayant vocation à détenir ces titres ;

– l’article 83 de la loi de finances pour 2008 donnant aux établissements publics de coopération intercommunale la possibilité de créer une commission intercommunale des impôts directs (CIID). Issue d’un amendement parlementaire, cette disposition est subordonnée à la publication d’un décret. À défaut de texte d’application au mois de septembre 2008, les EPCI seraient dans l’impossibilité de créer la CIID avant le 1^{er} octobre 2008.

I.- FISCALITÉ DES PERSONNES

10.– DISPOSITIONS GÉNÉRALES

10-01.– Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat

Article 11

Renforcement du bouclier fiscal

a) Contenu :

Le présent article renforce le « bouclier fiscal » créé par l'article 74 de la loi de finances pour 2006 :

– en abaissant le seuil de plafonnement des impôts directs de 60 % à 50 % des revenus pris en compte ;

– en intégrant les contributions et prélèvements sociaux (contributions sociales généralisées, contributions pour le remboursement de la dette sociale, prélèvements sociaux de 2 % et contributions additionnelles à ces prélèvements) parmi les impositions plafonnées (qui comprenaient jusqu'alors l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune et les impôts locaux afférents à la résidence principale du contribuable).

En outre, il procède à des aménagements plus techniques :

– en corrigeant le décalage qui pouvait exister, dans le dispositif précédent, entre la réalisation des revenus et les impôts retenus pour le calcul du plafonnement. À cette fin, sont intégrées dans ce calcul les impositions payées au titre de l'année de référence pour la détermination des revenus pris en compte, y compris lorsque le paiement est intervenu au cours de ladite année (et non l'année suivante comme c'est le cas pour la cotisation d'impôt sur le revenu résultant du barème) ;

– en prévoyant, à titre transitoire par coordination avec la réforme précédemment évoquée et afin d'éviter qu'une même imposition soit prise en compte pour la détermination de deux demandes de plafonnement, que les impositions acquittées en 2006 pour des revenus réalisés en 2006 ne pourront être prises en compte pour le bouclier 2008 que lorsqu'elles n'ont pas déjà été prises en compte pour le bouclier 2007 ;

– en tenant compte, dans la détermination du revenu de référence, du montant des revenus ayant effectivement supporté l'impôt au titre de l'année afin de neutraliser l'impact des mécanismes dérogatoires d'imposition sur une base moyenne ou fractionnée ;

– en précisant que la condition de domiciliation en France s’apprécie au 1^{er} janvier de l’année suivant celle de la réalisation des revenus servant de référence pour le plafonnement, ce qui ouvre à un contribuable la possibilité de bénéficier du plafonnement au titre d’une année même s’il transfère son domicile fiscal hors de France au cours de l’année suivante ;

– en disposant que les revenus soumis à l’impôt sur le revenu pris en compte pour l’application du plafonnement s’entendent des « *revenus nets* » (et non pas seulement des « *revenus nets de frais professionnels* ») ce qui assure la prise en compte de l’ensemble des charges et abattements prévus pour les différentes catégories de revenus ;

– en ajoutant aux revenus exonérés d’impôt sur le revenu qui ne sont pas pris en compte pour le calcul du droit à restitution, la prestation de compensation du handicap et les indemnités versées aux victimes de l’amiante ou à leurs ayants droit.

b) Application :

Les mesures d’application de cet article sont en cours de préparation.

*
* *

10-02.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 9

**Obligations des époux et des partenaires liés
par un pacte civil de solidarité**

a) Contenu :

Le présent article institue un droit à décharge de responsabilité solidaire en cas de rupture de la vie commune permettant au conjoint ou au partenaire d’un pacte civil de solidarité poursuivi en qualité de débiteur solidaire d’une dette fiscale issue de la communauté de vie de demander une répartition équitable de cette dette en cas de disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale qui est lui est réclamée et sa situation financière et patrimoniale, et à condition qu’il ait respecté ses obligations fiscales depuis la rupture de la vie commune.

b) Application :

Cet article n’a pas encore fait l’objet de mesure d’application.

*
* *

11.– IMPÔT SUR LE REVENU – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

11-13.– Loi de finances rectificative pour 2006

Article 29

Aménagement du crédit d'impôt pour l'acquisition ou la location de certains véhicules automobiles

a) Contenu :

Le présent article aménage le crédit d'impôt pour les contribuables qui acquièrent ou prennent en location des véhicules neufs peu polluants.

La mise en place du plafond d'émissions de dioxyde de carbone pour pouvoir bénéficier du crédit d'impôt est étalée sur trois ans. Ainsi, le plafond de 140 grammes de CO₂ émis par kilomètre parcouru ne sera applicable qu'à partir de 2008.

b) Application :

L'**instruction 5-B-11-07 du 30 mars 2007** (B.O.I n° 45) a apporté deux précisions quant à la portée de cet article.

Elle a, en premier lieu, considéré que des véhicules de démonstration, directement acquis auprès du concessionnaire et ayant parcouru moins de 6 000 kilomètres, sont assimilables, au sens du présent article, à des véhicules neufs.

En second lieu, l'instruction a précisé que les « professionnels habilités » procédant à la transformation d'un véhicule pour en permettre le fonctionnement au moyen du gaz pétrole liquéfié sont les installateurs répondant aux conditions définies par l'arrêté du 4 août 1999 relatif à la réglementation des installations de gaz de pétrole liquéfiés des véhicules à moteur.

*

* *

11-14.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 11

Amélioration de la réduction d'impôt au titre des dépenses afférentes à la dépendance

a) Contenu :

Le présent article renforce la réduction d'impôt au titre des dépenses liées à la dépendance exposées par des personnes hébergées en établissement spécialisé,

étend son champ d'application aux dépenses d'hébergement et relève le plafond des dépenses prises en compte de 3 000 euros à 10 000 euros.

b) Application :

L'**instruction 5-B-19-07 du 14 août 2007** (B.O.I n° 98) a précisé que, si le bénéfice de la réduction d'impôt est, en principe, conditionné par le fait que le contribuable supporte à la fois des dépenses liées à la dépendance et à l'hébergement, ce bénéfice est également ouvert à un contribuable supportant uniquement des dépenses de dépendance (mais non, en revanche, à un contribuable supportant uniquement des dépenses d'hébergement).

*
* *

11-15.— Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat

Article premier

Exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires

a) Contenu :

En matière fiscale, le présent article exonère d'impôt sur le revenu les rémunérations perçues au titre d'heures supplémentaires, d'heures complémentaires ou d'un temps de travail additionnel comparable, et neutralise les effets de cette exonération en prenant en compte le revenu exonéré pour le calcul du revenu fiscal de référence et de la prime pour l'emploi.

Les rémunérations exonérées sont :

– les salaires versés au titre des heures supplémentaires (effectuées au-delà de la durée hebdomadaire du travail légale ou de la durée considérée comme équivalente) et des durées de travail assimilées (heures choisies, heures considérées comme supplémentaires effectuées par les salariés dont l'organisation du temps de travail fait l'objet d'aménagements particuliers, jours travaillés au-delà de 218 par an par des salariés dont la durée de travail est organisée en forfait en jours) effectuées par les salariés à temps plein soumis au droit commun réglementant la durée du travail ;

– les salaires versés aux salariés à temps partiel au titre des heures complémentaires ;

– les salaires versés par des particuliers employeurs à des salariés au titre des heures supplémentaires ;

– les salaires versés aux assistants maternels au titre des heures supplémentaires et des heures complémentaires ;

– les éléments de rémunération versés aux agents publics au titre des heures supplémentaires ou d'un temps de travail additionnel, dans des conditions fixées par décret ;

– les éléments de rémunération versés au titre des heures supplémentaires ou complémentaires de travail aux salariés non soumis au droit commun réglementant la durée du travail, dans des conditions fixées par décret.

Pour les salariés de droit privé, l'exonération s'applique tant à la rémunération horaire normale de l'heure supplémentaire ou complémentaire qu'à son éventuelle majoration, sous réserve d'un plafond dans la prise en compte de l'éventuelle majoration salariale.

Ce plafond est fixé au taux de majoration prévu par la convention collective ou l'accord professionnel ou interprofessionnel applicable ou, à défaut, à un plafond légal fixé :

– à 25 % ou 50 % respectivement pour les huit premières heures supplémentaires et pour les heures supplémentaires suivantes, conformément aux taux de majoration de droit commun, en l'absence de dispositions conventionnelles spécifiques, prévus par le code du travail et par le code rural ;

– à 25 % pour les heures complémentaires, taux prévu pour leur majoration dans le cas particulier prévu par l'article L. 212-4-4 du code du travail ;

– à 25 % de la rémunération journalière (reconstituée à partir du rapport entre la rémunération annuelle et le nombre de jours convenus dans le forfait) pour les majorations de salaires versées en contrepartie du renoncement à des jours de repos par des salariés soumis à un forfait annuel en jours.

L'exonération est subordonnée au respect par l'employeur des dispositions légales et conventionnelles relatives à la durée du travail. Elle n'est pas applicable :

– aux salaires ou aux éléments de rémunération se substituant à d'autres éléments de rémunération, entendus dans l'acception la plus large par référence à l'article 79 du code général des impôts qui définit les revenus imposables concourant à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu ;

– à la rémunération des heures complémentaires accomplies de manière régulière sauf si elles sont intégrées à l'horaire contractuel de travail pendant une durée minimale fixée par décret ;

— à la rémunération d'heures qui n'auraient pas été des heures supplémentaires sans abaissement, après le 20 juin 2007, de la durée de travail maximale hebdomadaire.

Enfin, les rémunérations exonérées sont retenues pour la détermination du RFR et pour le calcul de la PPE.

Le présent article comprend, outre ces dispositions fiscales, des dispositions sociales (notamment des réductions et déductions de charges sociales) dont le contrôle de l'application sur un plan juridique ne relève pas du présent rapport mais dont l'impact est étudié dans sa première partie.

b) Application :

Trois décrets d'application du présent article sont intervenus :

— le **décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 portant application de l'article 1^{er} de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat** comprend principalement des dispositions relatives au volet social du dispositif et précise, en outre, que la durée minimale d'intégration d'heures complémentaires de travail à l'horaire contractuel (conditionnant le bénéfice de l'exonération pour les heures complémentaires accomplies de manière régulière) est égale à six mois ou, si celle-ci est inférieure, à la durée restant à courir du contrat de travail ;

— le **décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007 portant application aux agents publics de l'article 1^{er} de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat** énumère les éléments de rémunération des agents publics entrant dans le champ de l'exonération fiscale, conditionne le bénéfice de celle-ci notamment à la mise en œuvre par la hiérarchie de moyens de contrôle permettant de comptabiliser de façon exacte les heures supplémentaires ou le temps de travail additionnel effectivement accomplis et précise les modalités de réduction des cotisations salariales des agents publics ;

— le **décret n° 2008-76 du 24 janvier 2008 pris pour l'application de l'article 1^{er} de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat aux salariés relevant d'un régime spécial de sécurité sociale ou dont la durée du travail relève d'un régime particulier** définit les éléments de rémunération de 14 catégories de salariés⁽¹⁾ bénéficiant de

(1) *Salariés des entreprises de transport public urbain de voyageurs ; salariés des entreprises des chemins de fer secondaires d'intérêt général et des chemins de fer d'intérêt local ; personnels employés dans les mines souterraines ; salariés des industries électriques et gazières ; marins (à l'exception des marins pêcheurs rémunérés à la part et des marins rémunérés au voyage) ; agents de la SNCF ; personnels de la RATP ; personnels de droit privé des chambres de commerce et d'industrie, des chambres régionales de commerce et d'industrie, des groupements interconsulaires et de l'assemblée française des chambres françaises de commerce et d'industrie ; personnels administratifs, enseignants et contractuels des chambres des métiers et de l'artisanat ; travailleurs à domicile ; concierges, employés d'immeuble et femmes de ménages d'immeubles à usage d'habitation ; personnels navigants d'entreprises de transport aérien (réparties en trois catégories).*

l'exonération et complète les éléments de rémunération des agents publics entrant dans le champ de l'exonération fiscale.

Plusieurs circulaires successives sont venues préciser la portée des dispositions relatives aux réductions et déductions de charges sociales prévues par le présent article.

En matière proprement fiscale, l'**instruction 5-F-13-08 du 30 mai 2008** (B.O.I n° 58), qui commente les dispositions du présent article, apporte deux précisions importantes.

En premier lieu, elle prévoit que, par dérogation au principe général qu'elle réaffirme selon lequel *« seules les heures supplémentaires réellement effectuées font l'objet d'une exonération »*, *« les heures supplémentaires structurelles résultant, soit d'une durée collective de travail supérieure à la durée légale, soit d'une convention de forfait intégrant un certain nombre d'heures supplémentaires sont exonérées d'impôt sur le revenu, y compris en cas d'absence du salarié donnant lieu à maintien de salaire (jours fériés chômés, congés payés, congés maladie...) »*. Une position identique a été retenue, en matière de droit aux déductions et réductions de cotisations sociales, par la circulaire DSS/5B/2007/422 du 27 novembre 2007 portant complément d'information sur la mise en œuvre de l'article 1^{er} de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

En second lieu, l'instruction interprète strictement la disposition légale disposant que l'exonération d'impôt sur le revenu n'est pas applicable à la rémunération d'heures qui n'auraient pas été des heures supplémentaires sans abaissement, après le 20 juin 2007, soit de la limite haute de modulation dans les entreprises ayant opté pour la modulation du temps de travail, soit du plafond hebdomadaire pour l'octroi de *« jours RTT »* en prévoyant que *« lorsqu'un accord à durée déterminée arrive à expiration ou lorsqu'un accord à durée indéterminée est dénoncé après le 20 juin 2007, et que le nouvel accord conclu fixe une limite haute de modulation inférieure à celle qui était prévue dans le précédent accord, les heures supplémentaires effectuées au-delà de la nouvelle limite haute sont éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu »*.

*

* *

Article 5

Instauration d'un crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunts supportés pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale

Le présent article a été modifié par l'article 13 de la loi de finances pour 2008. Ses dispositions ainsi modifiées sont donc commentées sous cet article.

*
* *

11-16.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 8

Mesures d'incitation en faveur des contribuables qui souscrivent pour la première fois leur déclaration d'impôt sur le revenu par voie électronique

a) Contenu :

Le présent article limite le bénéfice de la réduction d'impôt de 20 euros accordée pour la déclaration des revenus par voie électronique et le paiement de l'impôt par prélèvement aux contribuables y procédant pour la première fois.

b) Application :

Les mesures d'application de cet article sont en cours de préparation.

*
* *

Article 12

Réduction d'impôt sur les intérêts de l'épargne solidaire

a) Contenu :

Le présent article institue un taux réduit de prélèvement forfaitaire libératoire de 5 % pour les revenus des produits d'épargne donnés dans le cadre d'un mécanisme dit « solidaire » de versement automatique à l'organisme bénéficiaire par le gestionnaire du fonds d'épargne au profit d'un organisme éligible à recevoir des dons ouvrant droit à réduction d'impôt.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

Article 13

Crédit d'impôt sur le revenu accordé au titre des intérêts des prêts contractés pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale

a) Contenu :

L'article 5 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, codifié à l'article 200 *quaterdecies* du code général des impôts, a institué un crédit d'impôt sur le revenu de 20 % au titre des intérêts d'emprunts contractés auprès d'établissements financiers pour l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à l'habitation principale du contribuable et payés au titre des cinq premières annuités de remboursement des prêts.

Par sa décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, le Conseil constitutionnel a partiellement censuré l'article 5 en jugeant contraire à la Constitution l'application du crédit d'impôt aux intérêts des emprunts contractés avant l'entrée en vigueur de la loi, soit le 21 août 2007.

Le présent article a porté à 40 % le taux de ce crédit d'impôt pour les intérêts payés au titre de la première annuité de remboursement. Pour les annuités suivantes, le taux est maintenu à 20 %.

Le montant des intérêts ouvrant droit au crédit d'impôt ne peut excéder, au titre de chaque année d'imposition, la somme de 3 750 euros pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 7 500 euros pour un couple soumis à imposition commune, montants doublés lorsqu'au moins un des membres du foyer fiscal est handicapé. En outre, cette somme est majorée chaque année de 500 euros par personne à charge, somme divisée par deux lorsqu'il s'agit d'un enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents.

Le crédit d'impôt s'applique aux intérêts des prêts souscrits aussi bien par le contribuable personne physique lorsqu'il acquiert ou lorsqu'il fait construire un logement, que par une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque c'est cette dernière qui acquiert ou fait construire le logement. Dans ce dernier cas, le logement doit être mis à la disposition gratuite de l'associé personne physique qui entend bénéficier du crédit d'impôt, au titre de son habitation principale.

b) Application :

L'**instruction 5-B-14-08 du 10 avril 2008** (B.O.I n° 40) apporte plusieurs précisions relatives à l'application du présent article.

Elle dispose, en premier lieu, que le crédit d'impôt s'applique aux intérêts versés au titre des prêts immobiliers contractés pour une acquisition qui a donné lieu à la signature d'un acte authentique à compter du 6 mai 2007 ou, en cas de construction, lorsque la déclaration d'ouverture de chantier est intervenue à compter de cette même date. L'application du dispositif à cette date avait été annoncée, le 24 août 2007, par le ministre de l'Économie, des finances et de l'emploi.

En deuxième lieu, l'instruction précise la nature des biens dont l'acquisition ouvre droit au crédit d'impôt notamment :

– en considérant que l'acquisition des dépendances immédiates et nécessaires du logement affecté à l'habitation principale est liée à celle du logement pour l'octroi et la détermination du crédit d'impôt, y compris lorsque leur acquisition n'est pas simultanée à celle du logement à la condition qu'elle intervienne dans un délai « normal » apprécié au regard des circonstances de l'espèce (sachant que, dans la majorité des cas, un délai d'une année doit constituer le délai maximal) ;

– en admettant que le crédit d'impôt s'applique également en cas d'acquisition d'un bateau ou d'une péniche, utilisé en un point fixe et aménagé pour l'habitation à la double condition que le bateau ou la péniche ne soit pas destiné à la navigation et ne quitte pratiquement jamais son lieu d'amarrage et qu'il soit soumis à la taxe d'habitation et à la taxe foncière sur les propriétés bâties ;

– en disposant que, lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble est pour partie affecté à usage d'habitation et pour partie à usage professionnel, seule la fraction des intérêts afférente à l'acquisition de la partie privative qui constitue la résidence principale du propriétaire peut bénéficier du crédit d'impôt, le montant des intérêts éligibles au crédit d'impôt devant alors être calculé au prorata de la surface effectivement utilisée comme habitation principale par rapport à la surface totale.

En troisième lieu, l'instruction éclaire la condition d'affectation du logement à l'habitation principale du contribuable, notamment en précisant que cette affectation, dont le présent article prévoit qu'elle peut être différée lorsque le logement est acquis en état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, à la condition qu'elle intervienne dès l'achèvement des travaux, peut également être différée lorsque le contribuable réalise des travaux dans le logement concomitamment à l'acquisition, sous réserve que le contribuable ne bénéficie pas par ailleurs du crédit d'impôt au titre d'un logement précédemment acquis et que l'affectation effective du nouveau logement à son habitation principale intervienne au plus tard dans les douze mois de l'acquisition de celui-ci.

En quatrième lieu, l'instruction apporte des précisions quant à la nature des prêts dont le paiement des intérêts ouvre droit au crédit d'impôt. Alors que le présent article prévoit qu'ouvrent droit au crédit d'impôt les intérêts des seuls prêts contractés à raison de l'acquisition du logement affecté par le contribuable à sa résidence principale, l'instruction prévoit, par tolérance, que les intérêts d'un prêt souscrit pour une acquisition antérieure et réaffecté à une nouvelle acquisition ou d'un prêt souscrit dans le cadre du refinancement d'un prêt conclu à l'occasion de l'acquisition soient également pris en compte.

*

* *

Article 31

Exonération d'impôt sur le revenu et de charges sociales des dons d'ordinateurs amortis

a) Contenu :

Cet article exonère d'impôt sur le revenu l'avantage résultant pour le salarié de la remise gratuite par son employeur de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation entièrement amortis et pouvant permettre l'accès à des services de communications électroniques et de communication au public en ligne, dans la limite d'un prix de revient global des matériels et logiciels reçus dans l'année de 2 000 euros.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*

* *

11-17.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 23

**Avantages fiscaux en faveur des activités et
du patrimoine culturels**

a) Contenu :

Le présent article :

– instaure, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2008, une réduction d'impôt sur le revenu égale à 25 % des dépenses supportées par un contribuable (prises en compte dans une limite annuelle de 20 000 euros) au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés dont ils sont propriétaires à la condition, d'une part, que ces objets soient, dès l'achèvement des travaux et pendant au moins les cinq années suivant celui-ci, exposés au public et, d'autre part, que les travaux aient fait l'objet d'une autorisation de l'autorité administrative compétente ;

– élargit, à compter du 1^{er} janvier 2008, le champ de la réduction d'impôt dont bénéficient les particuliers à raison de leurs dons à certains organismes aux versements au profit des organismes ayant pour activité la présentation au public de spectacles vivants ou cinématographiques ou l'organisation d'expositions d'art contemporain pouvant actuellement recevoir des versements des entreprises leur ouvrant droit à une réduction d'impôt ;

– élargit, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008, le champ de la réduction d'impôt dont bénéficient les entreprises à raison de leurs dons à certains organismes exerçant les activités mentionnées ci-dessus aux versements au profit de certaines sociétés de capitaux publiques à gestion désintéressée ayant les mêmes activités.

b) Application :

Les mesures d'application de cet article sont en cours de préparation.

*

* *

Article 24

Extension aux jardins historiques des interventions de la Fondation du patrimoine, finançables par des dons ouvrant droit à réduction d'impôt sur le revenu

a) Contenu :

Le présent article permet à la Fondation du patrimoine de passer des conventions avec des propriétaires d'immeubles non bâtis assimilés à des monuments historiques en vue de la réalisation de travaux de conservation.

Les dons à la Fondation du patrimoine affectés par celle-ci au financement des travaux qu'elle subventionne dans le cadre de ces conventions ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

b) Application :

Les mesures d'application de cet article sont en cours de préparation.

*
* *

Article 25

Extension des dispositifs « Borloo dans l'ancien » aux locations de logements locatifs privés conventionnés au niveau intermédiaire dans le cadre du droit au logement opposable

a) Contenu :

Le présent article étend le bénéfice du dispositif « Borloo ancien », d'une part, aux logements locatifs de niveau intermédiaire loués à des organismes publics ou privés en vue de leur sous-location à des demandeurs de logement social et, d'autre part, aux logements locatifs de niveau social ou très social loués à des organismes publics ou privés en vue de l'hébergement de demandeurs de logement social.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*
* *

Article 26

**Aménagement de l'appréciation des revenus des demandeurs
d'un prêt à taux zéro**

a) Contenu :

Le présent article prolonge de deux mois (jusqu'au 31 mai) la période de l'année au cours de laquelle les ressources du demandeur d'un prêt à taux zéro sont appréciées sur la base des revenus de l'année n-2 et non sur la base des revenus de l'année n-1.

b) Application :

Les mesures d'application de cet article sont en cours de préparation.

*
* *

Article 93

Quotient familial des veufs avec enfants à charge

a) Contenu :

Le présent article élargit aux veufs et veuves ayant à charge des enfants qui ne sont pas issus de leur mariage avec le conjoint décédé le bénéfice de la majoration du quotient familial dont bénéficient les veufs et veuves ayant à charge des enfants issus de leur mariage avec le conjoint décédé.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*
* *

12.– REVENUS MOBILIERS

12-13.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 63

Harmonisation du régime de retenue à la source sur les revenus distribués par les sociétés françaises cotées

a) Contenu :

Cet article permet à des intermédiaires financiers européens d'acquitter directement la retenue à la source sur les dividendes distribués à des non-résidents par des sociétés françaises cotées sur un marché réglementé ou organisé.

Dès lors que le développement d'Euronext se traduit par la mise en place d'une plate-forme intégrée de règlement-livraison des marchés belge, français et néerlandais, une telle simplification s'avérait nécessaire. Jusqu'alors, la retenue à la source sur les revenus distribués à des non-résidents était acquittée par virement sur le compte du Trésor par la personne qui effectue la distribution en France, c'est-à-dire les seuls établissements établis en France.

Cet article prévoit que la retenue à la source est désormais appliquée pour les revenus de titres admis sur un marché d'instrument financier (marchés réglementés et organisés) par les établissements membres d'un pays de l'EEE hors Liechtenstein ayant conclu avec l'administration fiscale française une convention sur les modalités déclaratives et de paiement de la retenue, dès lors que l'intermédiaire est mandaté par le dernier établissement payeur établi en France. L'obligation de paiement par virement est également supprimée.

Ces dispositions s'appliquent aux revenus distribués et payés à compter du 1^{er} janvier 2007.

b) Application :

Le décret n° 2007-560 du 16 avril 2007 modifie l'annexe III du code général des impôts pour prévoir les modalités déclaratives et de versement de la retenue à la source sur les dividendes : la retenue à la source doit être versée dans les quinze premiers jours du mois suivant celui au titre duquel elle est due, versement accompagné du dépôt d'une déclaration comportant notamment, pour chaque taux appliqué, le montant des produits et celui de la retenue.

L'instruction 4 J-1-08 du 8 février 2008 (BOI n° 14) reproduit le modèle de convention qui peut être conclue avec l'administration fiscale française par la personne morale établie hors de France souhaitant acquitter la retenue à la source due sur les revenus distribués par les sociétés françaises.

En revanche l'instruction commentant les nouvelles modalités d'assujettissement à la retenue à la source est encore en cours de préparation et devrait constituer l'opportunité de rassembler la doctrine administrative sur la retenue à la source.

*
* *

12-14.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 10

Aménagement du régime fiscal et social des dividendes perçus par les particuliers

a) Contenu :

Cet article crée un nouvel article 117 *quater* du code général des impôts qui prévoit que les personnes physiques domiciliées en France bénéficiant de revenus de capitaux mobiliers éligibles à l'abattement de 40 %, prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du code général des impôts, peuvent opter pour leur assujettissement à un prélèvement libératoire de 18 %. Les prélèvements sociaux sont alors également prélevés à la source. Par ailleurs, en cas d'exercice de l'option, la CSG n'est pas déductible.

L'option ne s'applique pas aux revenus pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non commerciale ; ni aux revenus afférents aux titres détenus dans un plan d'épargne en actions.

L'option pour le prélèvement libératoire est exercée par le contribuable au plus tard lors de l'encaissement des revenus. Le prélèvement libératoire est acquitté, soit par le contribuable lui-même, soit par la personne qui assure le paiement des revenus, dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui du paiement des revenus.

Le taux de la retenue à la source sur les revenus d'actions distribués aux non-résidents est abaissé de 25 % à 18 %, alors que celui afférent à certains produits de placement à revenu fixe est relevé de 16 % à 18 %.

b) Application :

À titre accessoire, l'**instruction 5 I-3-08 du 18 février 2008** (BOI n° 20) commente, sans appeler de commentaire particulier, le relèvement de 16 % à 18 % du taux du prélèvement forfaitaire libératoire applicable à certains produits de placement à revenu fixe.

À titre principal, l'instauration d'un prélèvement forfaitaire libératoire sur les revenus de capitaux mobiliers n'a toujours pas fait l'objet de mesure d'application. Le décret comme les deux instructions, l'une pour l'aspect fiscal, l'autre relative aux prélèvements sociaux, sont en cours de préparation. Une parution tardive impliquera que les instructions définissent les modalités d'application pour la période d'entrée en vigueur antérieure.

*

* *

13.– REVENUS FONCIERS

13-07.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 28

Régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)

a) Contenu :

Cet article définit le régime fiscal applicable aux OPCI (organismes de placement collectif immobilier), dont le régime juridique a été fixé par l'ordonnance n° 2005–1278 du 13 octobre 2005. Deux catégories de véhicules sont ainsi instituées : les fonds de placement immobilier (FPI) et les sociétés de placement à prépondérance immobilière et à capital variable (SPPICAV).

• Le FPI est une copropriété de valeur mobilière avec imposition au nom des porteurs de parts à hauteur de leurs droits dans le fonds. Il est tenu de distribuer 85 % des revenus et plus-values réalisées.

S'agissant des revenus et plus-values distribuées, les particuliers sont imposés seulement à leur date de distribution :

– dans la catégorie des revenus fonciers pour la part du résultat du fonds sur les produits locatifs ;

– selon le régime des plus-values immobilières pour les cessions d'immeubles réalisées par le fonds ;

– dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour la part de résultat du fonds relative aux revenus mobiliers distribués ;

– selon le régime des plus-values mobilières (16 %, pas d'application des abattements) sur le montant de la distribution correspondant aux plus-values nettes réalisées par le fonds sur ses actifs immobiliers.

S'agissant des cessions et rachats de parts de FPI par des particuliers, les plus-values sont imposées selon le régime des plus-values immobilières.

S'agissant des entreprises, pour celles soumises à l'impôt sur le revenu, les distributions sont comprises dans le résultat imposable et les profits ou pertes sur cession ou rachat de parts de fonds seront imposées selon le régime des plus-values à long terme au-delà de deux ans de détention (16 %). Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les distributions, comme les profits ou pertes sur cession ou rachat de parts, sont compris dans le résultat imposable (33 1/3 %), le régime des plus-values à long terme ne s'appliquant pas.

- Les SPPICAV sont des sociétés qui bénéficient d'un régime fiscal comparable aux SIIC. L'exonération d'impôt sur les sociétés a pour contrepartie une obligation de distribution : 85 % des revenus locatifs, 50 % des plus-values sur actifs immobiliers sur deux exercices, 100 % des dividendes distribués par les filiales exonérées d'impôt sur les sociétés.

S'agissant des particuliers, pour les revenus et plus-values distribués, ils sont imposés sur les distributions dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers après application de l'abattement de 40 % prévu pour les distributions passibles de l'impôt sur les sociétés. Les plus-values de cessions et rachats d'actions de SPPICAV sont imposées selon le régime des plus-values mobilières (pas d'application de l'abattement pour durée de détention).

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu intègrent les distributions dans leur résultat imposable et les profits ou pertes pour cession ou rachat d'actions de SPPICAV sont imposées selon le régime des plus-values à long terme au-delà de deux ans de détention. Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés intègrent dans leur résultat imposable les distributions et les profits ou pertes sur cession ou rachat d'actions (pas de régime des plus-values à long terme).

b) Application :

Cet article a donné lieu à la publication de deux décrets : **décret n°2007-1481 du 16 octobre 2007** (effet de la souscription de chaque action de l'OPCI sur les comptes de régularisation et définition des frais de gestion et autres frais et charges) et **décret n° 2007-561 du 16 avril 2007** (obligations déclaratives pour le bénéfice du taux réduit sur les plus-values de cession de biens ou droits immobiliers à des SIIC ou SPPICAV).

En revanche, une instruction est toujours attendue pour commenter le régime applicable aux OPCIs créés. Sa rédaction est en cours et elle intégrera les aménagements réalisés ultérieurement.

*

* *

13-09.— Loi de finances rectificative pour 2006

Article 140

Aménagements apportés au régime des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)

a) Contenu :

Cet article a apporté plusieurs modifications au régime des organismes de placement collectif immobilier.

En premier lieu, les règles de composition de l'actif des OPCI sont précisées. Notamment les conditions d'éligibilité des sociétés à prépondérance immobilière sont clarifiées. Les OPCI peuvent désormais investir :

– dans des sociétés de personnes qui ont principalement à leur actif des immeubles ou des participations dans d'autres sociétés à prépondérance immobilière ayant la même forme juridique et la même composition d'actif ;

– dans des sociétés de capitaux non cotées qui ont principalement à leur actif des immeubles ou des participations dans d'autres sociétés non cotées à prépondérance immobilière, quelle que soit leur forme juridique.

Pour le calcul du quota d'investissement immobilier de 60 % des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) et des fonds de placement immobilier (FPI), cet article permet également, que soient pris en compte les organismes de placement collectif immobilier français ou étranger dans lesquels les OPCI sont autorisés à investir. En contrepartie, les OPCI doivent distribuer les revenus et plus-values reçus d'autres OPCI dans les mêmes conditions que s'ils les avaient perçus directement.

Par ailleurs, la définition du résultat des FPI est clarifiée, afin d'assurer la transparence des revenus et plus-values réalisées par l'intermédiaire de sociétés de personnes à prépondérance immobilière.

L'article prévoit également un alignement de la capacité distributive des SPPICAV et des FPI en supprimant l'obligation de mise en réserve d'une partie de leurs revenus ou de leurs plus-values.

Afin de tenir compte de la difficulté, pour les futurs gestionnaires de SPPICAV, de connaître l'identité et la nationalité de l'ensemble de leurs actionnaires ou porteurs de parts lorsque leur nombre est important, il est prévu l'exonération de la taxe de 3 % due par toute personne morale propriétaire d'immeubles situés en France ou de droits réels portant sur ces biens.

Enfin, cet article proroge d'un an le dispositif temporaire prévu à l'article 210 E du code général des impôts : les cessions d'immeubles au profit de SPPICAV et de sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) seront imposées à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 16,5 % jusqu'au 31 décembre 2008, au lieu du 31 décembre 2007.

b) Application :

L'instruction n° 8-M-1-07 du 18 mai 2007 (BOI n° 72) relative à l'exonération des cessions réalisées au profit d'organismes en charge du logement social, ou au profit de collectivités territoriales en vue de leur cession à l'un de ces organismes, fait état de l'extension de cette exonération opérée par cet article 140 aux plus-values réalisées par les contribuables fiscalement domiciliés hors de France soumis à l'impôt sur le revenu et assujettis à la retenue à la source (transparence des plus-values réalisées par l'intermédiaire de sociétés de personnes et fonds à prépondérance immobilière).

S'agissant du régime fiscal des OPCI (article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005 et aménagements opérés par le présent article 140), une instruction est en cours de préparation, qui devra commenter le régime applicable aux OPCI aujourd'hui en vigueur, y compris les améliorations apportées par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2007.

*
* *

13-10.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 27

Imposition des plus-values de nature immobilière des non-résidents

a) Contenu :

Cet article précise et aménage, pour l'essentiel, l'article 244 *bis* A du code général des impôts relatif à l'imposition des plus-values réalisées par les personnes physiques ou sociétés qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France lorsqu'elles portent, directement ou indirectement, sur des actifs de nature immobilière. À titre subsidiaire, la définition de la prépondérance immobilière est améliorée, y compris dans l'article relatif aux plus-values immobilières des résidents, et la définition des revenus immobiliers de source française donnée à l'article 164 B est précisée⁽¹⁾. Cet article s'applique aux cessions et aux rachats intervenus à compter du 1^{er} janvier 2008.

(1) *Biens situés en France, sociétés de personnes françaises quand le sous-jacent est français, parts de FPI ou actions de SIIC, SPPICAV, sociétés cotées et organismes à prépondérance immobilière, qu'ils soient français ou étranger dès lors que le sous-jacent est français.*

Auparavant, alors même que le droit conventionnel (sauf exceptions) prévoit l'imposition en France des plus-values réalisées directement ou indirectement sur des actifs de nature immobilière, certaines sociétés échappaient à cette imposition, pour l'essentiel les sociétés d'investissement immobilier et foncières cotées étrangères. L'article 244 *bis* A prévoyait un taux de 33 1/3 % pour les personnes physiques, personnes morales et organismes domiciliés hors de France, ainsi que les sociétés de personnes et fonds de placement immobilier à proportion de la quote-part détenue par des porteurs domiciliés hors de France. Le taux concernait les plus-values de cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions, de parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est principalement constitué de ces biens ou droits, et de parts de fonds de placement immobilier dont l'actif est principalement constitué de ces mêmes biens ou droits.

Cet article modifie le champ d'application, non pas des personnes assujetties, mais des plus-values assujetties, en intégrant :

– les fonds de placement immobilier (FPI) étrangers ;

– les sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC), les sociétés de placement à prépondérance immobilières à capital variable (SPPICAV), les foncières cotées et les organismes étrangers équivalant à une de ces entités, dès lors que le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société ou de l'organisme dont les actions sont cédées.

S'agissant des taux, ils se répartissent désormais de la façon suivante :

– 16 % pour les particuliers résidents de l'Union européenne ou d'un État de l'EEE hors Liechtenstein ;

– 16,5 % pour les SIIC et les foncières cotées résidents de l'Union européenne ou d'un État de l'EEE hors Liechtenstein ;

– 33 1/3 % pour les particuliers, SIIC et foncières cotées hors Espace économique européen et pour les sociétés et organismes non visés par le 16,5 %, notamment les SPPICAV.

b) Application :

L'instruction est en cours de préparation et constituera une opportunité de consolider la doctrine relative à l'article 244 *bis* A.

*

* *

Article 34

Prorogation de l'exonération des plus-values des cessions d'immeubles à des bailleurs sociaux

a) Contenu :

Cet article proroge jusqu'au 31 décembre 2009 :

– l'exonération des plus-values immobilières réalisées par des particuliers lors de la cession d'immeubles ou droits immobiliers à des bailleurs sociaux (organismes HLM, sociétés d'économie mixte, organismes sans but lucratif et unions d'économie sociales concourant aux objectifs de la politique du logement) ou aux collectivités territoriales en vue de leur rétrocession à ces bailleurs sociaux (prorogation de deux ans) ;

– le régime de taux réduit d'impôt sur les sociétés de 16,5 % dont bénéficient les plus-values de cession de biens immobiliers par une personne morale au profit de ces mêmes bailleurs sociaux (prorogation d'un an).

b) Application :

Cet article n'a toujours pas fait l'objet de mesures d'application. La parution de l'instruction relative aux plus-values immobilières des particuliers est imminente et comportera également le commentaire de l'article 42 de la même loi. Le régime du taux réduit d'impôt sur les sociétés est commenté sous l'article 29 de la loi de finances pour 2008 et de l'article 27 de la loi de finances initiale pour 2005.

*

* *

Article 42

Exonération des plus-values des cessions d'immeubles à des bailleurs sociaux

a) Contenu :

Cet article étend le régime d'exonération des plus-values immobilières réalisées par des particuliers lors de la cession d'immeubles ou droits immobiliers à des bailleurs sociaux ou à des collectivités territoriales en vue de leur rétrocession dans le délai d'un an à des bailleurs sociaux, aux cessions effectuées au profit des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) et des établissements publics fonciers (EPF).

b) Application :

La parution de l'instruction est imminente et intégrera la prorogation d'un an prévue par l'article 34 de la même loi. Des précisions sont attendues s'agissant du délai de rétrocession aux bailleurs sociaux.

*
* *

Article 66

**Aménagement du dispositif d'encouragement fiscal
à l'investissement forestier**

a) Contenu :

Le présent article diminue de 10 à 5 hectares la superficie minimale à partir de laquelle la constitution ou l'agrandissement d'une unité de gestion peut ouvrir droit à la réduction d'impôt organisée par l'article 199 *decies* H du code général des impôts.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*
* *

15.— PRIME POUR L'EMPLOI

15-01.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 67

Mise sous option du versement mensuel de la prime pour l'emploi

a) Contenu :

Le présent article prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2009 le versement mensuel de la prime pour l'emploi est subordonné à une demande du bénéficiaire qui doit être formulée au plus tard le 1^{er} mars.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*
* *

16.— REDEVANCE AUDIOVISUELLE

16-01.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 142

Exonération de redevance audiovisuelle des personnes handicapées

a) Contenu :

Le présent article pérennise l'exonération de redevance audiovisuelle au bénéfice des mutilés et invalides civils ou militaires atteints d'une infirmité ou d'une invalidité au taux minimum de 80 % qui en bénéficiaient, à titre transitoire, en application des dispositions du B du IV de l'article 37 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003–1311 du 30 décembre 2003), lorsque ces contribuables ne sont pas imposés à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la redevance est due, qu'ils ne sont pas passibles de l'impôt sur la fortune au titre de la même année et qu'ils occupent leur habitation seuls, avec des personnes à leur charge ou avec des personnes répondant aux mêmes conditions.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*

* *

16-02.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 29

Dégrèvement de redevance audiovisuelle pour les personnes âgées disposant de revenus faibles

a) Contenu :

Le présent article prévoyait d'accorder un dégrèvement de 50 % de la redevance audiovisuelle due au titre de l'année 2008 aux personnes âgées de plus de soixante-cinq ans au 1^{er} janvier 2004 et bénéficiant, jusqu'en 2007 et à titre transitoire, d'une exonération de redevance audiovisuelle en application des dispositions de l'article 37 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003–1311 du 30 décembre 2003), lorsque ces contribuables ne sont pas imposés à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la redevance est due, qu'ils ne sont pas passibles de l'impôt sur la fortune au titre de la même année et qu'ils occupent leur habitation seuls, avec des personnes à leur charge ou avec des personnes répondant aux mêmes conditions.

L'article 8 de la loi n° 2008-111 du 8 février 2008 pour le pouvoir d'achat a modifié ce dispositif en prévoyant, pour les mêmes bénéficiaires et au titre de la même année (c'est-à-dire de l'année 2008), un dégrèvement total de la redevance audiovisuelle.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*
* *

II.- FISCALITÉ DES ENTREPRISES

21.– B.I.C. ET I.S. – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

21-09.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 64

Ouverture de la réduction d'impôt au titre du mécénat aux expositions d'art contemporain

a) Contenu :

Le présent article ouvre la réduction d'impôt au titre du mécénat d'entreprise aux dons au profit d'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale l'organisation d'expositions d'art contemporain.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*

* *

22.– B.I.C. ET I.S. – DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

22-04.– Loi de finances initiale pour 2004

Article 13

Mesures fiscales en faveur des jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement

a) Contenu :

Cet article a pour objet de créer, sur option, un régime spécifique d'imposition en faveur des jeunes entreprises innovantes (JEI) réalisant des projets de recherche et de développement. Ce statut est accordé aux petites ou moyennes entreprises de moins de huit ans qui engagent des dépenses de recherche-développement représentant au moins 15 % de leurs charges, sous réserve qu'elles répondent aux cinq conditions suivantes :

- être une PME au sens communautaire ;
- avoir été créée il y a moins de huit ans ;

– réaliser à la clôture de chaque exercice au titre duquel elle veut bénéficier du statut de JEI des dépenses de recherche représentant au moins 15 % des charges totales engagées au titre de ce même exercice ;

– être indépendante, cette condition s’appréciant en fonction de la composition du capital de ladite société ;

– être réellement nouvelle, c’est-à-dire ne pas avoir été créée à l’occasion d’une concentration, d’une restructuration, d’une extension d’activité préexistante ou d’une reprise d’une telle activité.

Dès lors qu’une entreprise respecte ces conditions, elle peut être qualifiée de « jeune entreprise innovante » et bénéficier des avantages fiscaux suivants :

– l’exonération totale d’impôt sur les bénéfices pendant trois ans suivie d’une exonération partielle de 50 % pendant deux ans ;

– l’exonération totale d’imposition forfaitaire annuelle, tout au long de la période au titre de laquelle elle conserve le statut de JEI ;

– sur délibérations des collectivités territoriales, l’exonération de la taxe professionnelle et de la taxe foncière sur les propriétés bâties pendant sept ans.

Il convient de noter que les aides fiscales accordées aux entreprises placées sous le régime de la JEI ne peuvent excéder le plafond des aides *de minimis* fixé par la Commission européenne, soit un montant d’impôt de 100 000 euros par période de trente-six mois pour chaque entreprise.

Enfin, le rescrit fiscal de l’article L. 80 B du livre des procédures fiscales est applicable à la demande d’appréciation de la qualité de jeune entreprise innovante.

Le présent article prévoit par ailleurs l’exonération totale sur option des plus-values de cession de parts ou d’actions de JEI souscrites à partir du 1^{er} janvier 2004, conservées par le cédant pendant au moins trois ans pendant lesquels la société aura effectivement bénéficié du statut de JEI et à la condition que le cédant et sa famille n’aient pas détenu directement ou indirectement plus de 25 % des droits de l’entreprise.

b) Application :

• **Le décret n° 2004-1067 du 6 octobre 2004** (JO n° 236 du 9 octobre 2004 p. 17295) a introduit dans la partie réglementaire du livre des procédures fiscales deux articles R. 80 B-7 et R. 80 B-8 précisant les formalités applicables à la demande d’appréciation de la qualité de jeune entreprise innovante.

L’instruction 4 A-9-04 du 21 octobre 2004 (B.O.I. n° 165) commente les conditions requises pour bénéficier de la qualification de JEI et précise les

modalités d'application des allègements applicables en matière d'impôt sur les bénéfices et d'imposition forfaitaire annuelle

• S'agissant de l'exonération des plus-values de cession de parts ou d'actions de JEI, qui produisait ses effets à partir de 2008 pour les revenus déclarés au titre de 2007, le **décret n° 2007-506 du 3 avril 2007** a fixé les obligations déclaratives des contribuables entendant bénéficier de la mesure et des sociétés dans lesquelles ils sont associés ou actionnaires. Le contribuable doit ainsi informer la société au plus tard le 31 décembre de l'année de la cession de son intention de bénéficier de l'exonération, la société lui délivrant avant le 16 février suivant un état individuel mentionnant les éléments nécessaires à son bénéfice, que le contribuable doit conserver trois ans. Ce dernier formule l'option sur la déclaration spéciale des plus-values.

L'instruction 5 C-1-08 du 15 avril 2008 (BOI n° 43) a apporté plusieurs précisions. Notamment, d'une part, le dispositif d'exonération s'applique bien dès lors que la société dont les titres sont cédés bénéficie ou a bénéficié du statut de JEI, ce qui inclut les situations où elle n'en bénéficie plus ou n'a pas bénéficié des exonérations fiscales attachées à ce statut. D'autre part, pour la condition de détention des titres cédés depuis au moins trois ans à partir de leur libération (période pendant laquelle l'entreprise doit avoir été qualifiée de JEI pendant au moins trois ans), la libération s'entend de la libération totale des titres et la durée de détention est décomptée à partir de la date du dernier versement effectué au titre de la souscription des titres. Par ailleurs, si les cessions de titres de JEI exonérées ne sont pas prises en compte pour l'appréciation du seuil de cession annuel de valeurs mobilières, les cessions de titres de JEI imposables ou exonérées en application d'un autre dispositif doivent l'être. Enfin, l'instruction rappelle que, outre le dépôt d'une déclaration spéciale des plus-values, le contribuable doit mentionner la plus-value sur cession de titres de JEI exonérée sur sa déclaration d'ensemble des revenus.

*

* *

22-07.— Loi de finances initiale pour 2005

Article 26

Aménagement du régime de faveur applicable aux sociétés d'investissements immobiliers cotés

a) Contenu :

Cet article aménage le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotés (SIIC) sur trois points.

En premier lieu, il en étend le bénéfice au crédit-bail (opérations de sous-location d'immeubles pris en crédit bail et cession de droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier).

Ensuite, il met en place un régime de neutralité pour les opérations de restructuration patrimoniale des SIIC et de leurs filiales intervenant à compter du 1^{er} janvier 2005. À cet effet, d'une part, une fusion de deux SIIC n'entraîne pas la sortie du régime lorsqu'il y a reprise des obligations de distribution par l'absorbante. D'autre part, cet article autorise le bénéfice du régime spécial des fusions et opérations assimilées (scissions et apports partiels d'actifs) pour les SIIC et leurs filiales, dès lors que la société absorbante s'engage à se substituer à la société absorbée dans ses obligations de distribution. En cas de scission, ces obligations sont reprises au prorata du montant de l'actif net réel apporté. En outre, en cas de fusion entre deux SIIC, le boni de fusion est exonéré sous condition de distribution de 50 % de son montant avant la fin du deuxième exercice qui suit celle de sa réalisation. La plus-value dégagée sur les immeubles dans une opération de fusion ou assimilée, réintégrée dans les bénéfices imposables de l'absorbante, doit en revanche satisfaire à une obligation de distribution de 85 % et non 50 %.

Enfin, cet article instaure une taxation spécifique des plus-values latentes sur les immeubles, droits afférents à un contrat de crédit-bail et participations dans des sociétés ayant une activité ouvrant droit au régime, qui deviennent éligibles à l'exonération. Il s'agit donc d'encadrer la réévaluation de bilan après exercice de l'option. La société doit alors réintégrer au résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés la somme correspondant à la plus-value déterminée par rapport à la valeur fiscale des biens. La réintégration est effectuée à parts égales sur quatre ans. La cession des biens entraîne l'imposition immédiate de la plus-value non réintégrée. Cette disposition s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation. L'instruction devrait apporter quelques précisions d'ordre technique, mais aussi et surtout procéder à une mise à jour de l'instruction antérieure relative au SIIC. Compte tenu des fréquents aménagements de ce régime (articles 138 de la loi de finances rectificative pour 2006 et 28 de la loi de finances initiale pour 2008), on peut comprendre le report de publication de cette instruction, pour laquelle les consultations ne sont pas achevées.

*

* *

Article 27

Taxation réduite des plus-values d'apport à une société immobilière

a) Contenu :

Cet article incite les entreprises à externaliser leur patrimoine immobilier en prévoyant une taxation au taux réduit de 16,5 % des plus-values d'apport d'immeubles ou de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, pour les apports réalisés du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2007 au profit de sociétés faisant appel public à l'épargne et ayant pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location ou la détention de participations dans des sociétés dont l'objet social est identique.

Le bénéfice de ce taux réduit est conditionné à l'engagement de la société bénéficiaire de l'apport, souscrit dans l'acte d'apport, de conserver pendant cinq ans l'immeuble ou les droits apportés. En l'absence de respect de cet engagement, la société bénéficiaire est redevable d'une amende égale à 25 % de la valeur d'apport.

b) Application :

La présente mesure n'a pas fait à ce jour l'objet d'une instruction. Ce régime de taxation réduite des plus-values d'apport n'était pas stabilisé. Il a en effet connu plusieurs aménagements substantiels :

– son extension aux cessions au profit d'un organisme HLM ou une société d'économie mixte gérant des logements sociaux par la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement ;

– son extension par la même loi aux cessions réalisées par des sociétés d'économie mixte gérant des logements sociaux sur leur secteur lucratif sous condition de réinvestissement dans le logement social ;

– son extension à l'ensemble des cessions par l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005, instituant le régime fiscal des organismes de placement collectif dans l'immobilier, la limitation du champ du bénéfice de la mesure aux apports ne se justifiant pas, aucune obligation de conservation des titres n'étant posée en contrepartie (un avantage ne peut en effet être remis en cause qu'à raison du comportement du seul bénéficiaire).

Cependant, l'instruction n° 8-M-1-07 du 18 mai 2007 est venue commenter les aménagements de la loi portant engagement national pour le logement et il aurait été souhaitable qu'il en soit de même pour les cessions aux sociétés faisant appel public à l'épargne. Cette remarque reste d'actualité dès lors que ce régime a été prolongé et élargi aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière par les articles 29 et 34 de la loi de finances pour

2008. L'administration a indiqué au Rapporteur général que l'instruction commentant l'article 210 E du code général des impôts est en cours d'élaboration et portera bien sur les quatre volets institués. L'élargissement aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière pourrait toutefois nécessiter de nouvelles consultations, retardant d'autant la parution de l'instruction.

*

* *

22-09.– Loi de finances initiale pour 2006

Article 113

Modernisation du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation prévu à l'article 212 du code général des impôts

a) Contenu :

Cet article modifie en profondeur, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation, consistant à réintégrer le montant des intérêts d'emprunts dans le résultat imposable des sociétés sous-capitalisées qui les servent au-delà d'une certaine limite, afin de lui restituer une efficacité compatible avec le droit communautaire et conventionnel et, tout en élargissant son champ d'application pour le conforter, de veiller à cibler les cas de sous-capitalisation abusive.

Les principaux apports de cet article sont les suivants :

– il est introduit la notion de sociétés liées pour appréhender l'intégralité des emprunts pouvant donner lieu à une sous-capitalisation excessive d'une société imposable en France, cette universalité d'application étant contrebalancée par quelques exclusions expresses, notamment pour les montants non significatifs, les établissements de crédit, les opérations de financement réalisées au titre d'une convention de gestion centralisée de trésorerie et certaines opérations de crédit-bail ;

– une alternative à la limite de taux d'intérêt versés aux sommes mises à la disposition par les associés, fixée à l'article 39-1-3^o du code général des impôts, est instaurée. Elle est égale au taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements financiers indépendants dans des conditions analogues ;

– la limite de montant des intérêts servis à l'ensemble des entreprises liées directement ou indirectement est redéfinie par référence à trois limites cumulatives : une limite d'endettement global basée sur le ratio d'une fois et demie le montant des capitaux propres, une limite de couverture d'intérêts

correspondant à 25 % du résultat courant avant impôts, majoré de certains éléments, et une limite correspondant aux intérêts reçus des sociétés liées ;

– le dépassement de la limite de montant se traduit par un différé d'imputation de la fraction excédentaire, le régime défini pour les déficits étant transposé à ces intérêts différés. La déduction au titre des exercices ultérieurs est conditionnée par une recapitalisation et le respect de la limite de couverture d'intérêts. À compter de l'exercice N +2, une décote de 5 % est appliquée ;

– le sort des intérêts non déduits par une société membre d'un groupe fiscal est aménagé pour prendre en compte la remontée dans les résultats de la société tête de groupe ;

– les intérêts demeurent déductibles si l'entreprise apporte la preuve que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal au sien.

b) Application :

Le décret n° 2007-282 du 1^{er} mars 2007 énonce les obligations déclaratives en matière de suivi et n'appelle pas de commentaires. En revanche, **l'instruction 4 H-8-07 du 31 décembre 2007** (B.O.I n° 133), très attendue, commentant ce dispositif applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2007 (on remarquera la simultanéité des dates) résulte de nombreuses consultations et sa richesse implique de présenter ici certaines des précisions apportées, même si du fait de sa complexité (plus de 60 pages) les quelques lignes qui suivent ne prétendent guère à l'exhaustivité.

L'instruction apporte tout d'abord des précisions sur le champ d'application respectif de la limitation des intérêts par le taux et par les ratios visés à l'article 212. Elle confirme que pour les avances consenties par des associés « contrôlant » qui entrent nécessairement dans la définition d'entreprises liées, mais non pour celles d'associés minoritaires, la société emprunteuse peut déroger à la limitation des intérêts par le taux. Ainsi, le recours à la preuve contraire n'est possible que pour les emprunts consentis par les entreprises liées et les intérêts servis à des associés minoritaires (non placés sous contrôle commun) ne sont déductibles que dans la limite du taux défini à l'article 39-1-3°. *A contrario*, une société mère détenant le contrôle de sa filiale peut donc financer cette dernière à un taux supérieur au taux de l'article 39-1-3° sous réserve d'apporter la preuve de la normalité de ce taux. Ce résultat est satisfaisant mais paradoxal : une société peut être conduite à réintégrer une fraction des intérêts servis à ses actionnaires minoritaires alors même que les intérêts versés à un actionnaire majoritaire seraient dans les mêmes circonstances entièrement déductibles. Concernant la preuve contraire elle-même, l'instruction précise que l'entreprise qui entend bénéficier de l'exception doit préalablement s'assurer que le taux auquel elle accepterait de rémunérer les avances qui lui sont faites par des entreprises liées correspond au plus à celui que lui aurait proposé un établissement ou organisme financier indépendant dans le cadre d'une offre de prêt, ce qui est assez strict.

S'agissant du ratio d'endettement, l'instruction autorise, dans les limites du respect des dispositions du code de commerce, à substituer le montant du capital social, s'il est supérieur, à celui des capitaux propres. À noter, également, les précisions apportées par l'instruction quant à l'incidence des restructurations, selon que celles-ci entrent dans le cadre d'un régime de faveur ou emportent « cessation fiscale » de la société emprunteuse, sur le sort de ses intérêts excédentaires différés.

Font également l'objet de développements significatifs, d'une part, la possibilité pour une société de renverser la présomption de sous-capitalisation en démontrant que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur à son propre ratio global d'endettement et, d'autre part, les cas particuliers des centrales de trésorerie et des opérations de crédit-bail. En ce qui concerne l'exclusion du dispositif de sous-capitalisation applicable à l'activité de gestion centralisée de la trésorerie dans un groupe, l'instruction encadre assez strictement les dispositions légales. Elle confirme que l'exception ne vise pas les intérêts versés à la centrale de trésorerie par les entreprises liées à raison des financements dont elles ont pu bénéficier en exécution de la convention de trésorerie. De même, seules les sommes mises à disposition de la centrale de trésorerie par des entreprises liées parties à la convention de trésorerie, en application de cette même convention, sont exclues du dispositif de sous-capitalisation. Enfin l'exclusion est sujette à des obligations formelles assez lourdes (conclusion d'un accord conventionnel signé par toutes les sociétés concernées ; en comptabilité, enregistrement des flux financiers résultant de l'accord conventionnel dans des comptes spécifiques, etc.).

L'instruction apporte d'intéressantes précisions également s'agissant des sociétés de personnes. Elle admet que les avances accordées par les associés d'une société transparente ne donnent pas lieu à rémunération si chaque associé a apporté un montant d'avances non rémunérées à proportion de ses droits dans la société et si la société de personnes n'utilise pas ces avances pour prêter à son tour à d'autres sociétés liées. Cette position devrait permettre de régler certaines des situations de double imposition.

Enfin, l'instruction apporte un certain nombre de précisions utiles quant aux modalités d'application des nouvelles règles de sous-capitalisation aux établissements stables français de sociétés étrangères ou lorsqu'une société française dispose d'établissements stables étrangers, ou encore aux sociétés qui font partie d'un groupe fiscalement intégré en application des dispositions des articles 223 A et suivants du CGI. Sur ces sujets complexes, l'application pratique de l'article 212 pourrait donner lieu encore à de nombreuses interrogations.

*

* *

22-10.— Loi de finances rectificative pour 2006

Article 63

**Mise en œuvre du contrat de croissance signé
entre les organisations professionnelles et l'État en faveur de l'emploi
et de la modernisation du secteur des hôtels, cafés et restaurants**

a) Contenu :

Le présent article prend trois mesures en faveur des entreprises exerçant leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants :

– les matériels et installations acquis ou créés pour répondre aux obligations légales ou réglementaires de mise en conformité peuvent être amortis de manière accélérée sur 24 mois à compter de la date de leur mise en service. Ces dispositions s'appliquent aux matériels et installations acquis ou créés entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2009 ;

– pour les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) soumises à l'impôt sur le revenu, le présent article permet la constitution d'une provision pour dépenses de mise en conformité au titre des exercices clos avant le 1^{er} janvier 2010 ;

– le présent article crée un crédit d'impôt pour les entreprises imposées d'après leurs bénéfices réels dont le dirigeant possède le titre de maître restaurateur obtenu entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2009. Le crédit d'impôt est égal à 50 % d'une large liste de dépenses et plafonné à 15 000 euros sur une période de trois ans.

b) Application :

Le décret n° 2007-1359 du 14 septembre 2007 a fixé les conditions à remplir et les formalités à accomplir pour bénéficier du titre de maître-restaurateur.

Le décret n° 2007-726 du 7 mai 2007 a précisé les formalités déclaratives à accomplir pour bénéficier du crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs.

L'instruction 4 A-8-07 du 11 octobre 2007 a défini les modalités d'application du crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs, en particulier les dépenses éligibles et les obligations déclaratives.

L'instruction 4 D-2-07 du 18 juillet 2007 a commenté la mesure d'amortissement exceptionnel. Elle a en particulier précisé que celle-ci ne s'applique qu'aux entreprises relevant du code NAF de la division 55 de la nomenclature INSEE, à l'exception des entreprises de la restauration collective (codes NAF 55.5.A et 55.5.C) et d'hébergement non touristique

(code NAF 55.2 F), ainsi que les établissements de bowling compris dans la classe « Gestion d'installations sportives » (code NAF 92.6.A).

Par ailleurs, les biens éligibles à cet amortissement exceptionnel sont les matériels ou installations acquis ou créés en vue de répondre aux obligations de mise en conformité en vertu d'une obligation légale ou réglementaire en matière d'hygiène, de sécurité, de protection contre l'incendie, de lutte contre le tabagisme, d'insonorisation ou d'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées. Sont donc exclus les remplacements de matériels et équipements déjà aux normes.

L'application de cette mesure revêt un caractère facultatif. La décision de l'appliquer ou non est prise par les entreprises concernées à la clôture du premier exercice au titre duquel elle est susceptible de s'appliquer. Elle est matérialisée par la constatation régulière en comptabilité, au titre de l'exercice en cause, de la dotation aux amortissements afférents aux biens concernés.

*
* *

Article 79

Extension aux lieux de foires, de salons et de congrès de la possibilité de bénéficier de l'amortissement dégressif de certains biens d'équipement

a) Contenu :

Le présent article intègre à la liste des investissements permettant de bénéficier de l'amortissement dégressif prévu à l'article 39 A du code général des impôts les immeubles destinés à titre exclusif à accueillir des expositions et des congrès et les équipements affectés à ces mêmes immeubles.

b) Application :

L'instruction 4 D-1-07 du 28 juin 2007 a précisé que sont visés par cette mesure, en pratique, les parcs des expositions enregistrés et les centres de congrès, sous réserve qu'ils soient affectés à titre exclusif à l'accueil des manifestations commerciales et congrès. Sont seuls visés les immeubles destinés à être occupés par les exposants ou les participants au congrès, ainsi que les locaux d'entreposage sous réserve que ces derniers soient affectés à l'entreposage des matériels, équipements et marchandises nécessaires à la tenue des expositions et des congrès. En pratique, il s'agit notamment d'auditorium, d'amphithéâtres, de salles de commissions, de bureaux et de surfaces d'exposition mis à la disposition des organisateurs.

Ne sont donc pas visés par le dispositif les immeubles qui accueilleraient occasionnellement des expositions et des congrès. Sont également exclus du dispositif les bureaux et autres locaux commerciaux qui seraient situés dans

l'enceinte du parc d'exposition ou du centre de congrès : boutiques, espaces de restauration, salles de spectacles, bureaux à vocation administrative, affectés au gardiennage, à la sécurité... Il en est de même des parkings réservés à l'accueil du public.

Lorsqu'un immeuble est affecté à l'accueil exclusif de manifestations commerciales et congrès mais contient des locaux qui n'y sont pas affectés (boutiques, salles de spectacles...), l'immeuble en cause sera éligible à l'amortissement dégressif à proportion de la seule superficie consacrée à cet accueil.

L'instruction précise également que les équipements visés sont ceux utilisés pour les besoins de l'exposition ou du congrès. Ces équipements regroupent notamment les matériels sanitaires, de chauffage, de climatisation, d'éclairage, de sonorisation ainsi que les ascenseurs, les cabines de traduction et les expositions modulables (cloisons mobiles), sous réserve qu'ils répondent aux conditions fixées par l'article 22 de l'annexe II au code général des impôts, c'est-à-dire qu'il s'agisse d'équipements neufs et dont la durée normale d'utilisation est au moins égale à trois ans.

Se trouvent donc exclus du bénéfice de l'amortissement dégressif les matériels et équipements qui sont la propriété des exposants qui, bien qu'utilisés à titre exclusif lors des diverses manifestations commerciales, ne sont pas affectés aux immeubles. Sont également hors du champ d'application du dispositif les chapiteaux, qui ne répondent pas à la condition relative au caractère permanent.

*
* *

Article 82

Aménagement du régime fiscal des groupes de sociétés

a) Contenu :

Le présent article apporte plusieurs aménagements au régime de groupe des articles 223 A et suivants du code général des impôts.

En premier lieu, le seuil d'intégration fiscale de 95 % ouvrant droit au bénéfice du régime est désormais apprécié sans tenir compte du capital détenu du fait de l'attribution de titres émis aux salariés et mandataires sociaux par le jeu des mécanismes d'options de souscriptions d'actions, d'attribution gratuite d'actions et d'abondement en faveur des détenteurs d'un plan d'épargne entreprise. Il est également fait abstraction des titres attribués après rachat d'actions aux salariés dans le cadre des mêmes dispositifs. L'exclusion de l'ensemble de ces titres est soumise à une limite de 10 % du capital.

En deuxième lieu, le dispositif de réintégration des charges financières dit « amendement Charasse » est réaménagé sur trois points :

– la durée d’application est ramenée de quatorze exercices suivant celui de l’acquisition des titres à huit exercices ;

– la clause de rétrocession emportant exclusion du dispositif est améliorée, incluant les titres cédés à la société membre du groupe lorsqu’ils ont été acquis par l’intermédiaire de l’acquisition d’une société qui contrôle la société rachetée ;

– la réintégration s’applique à toutes les opérations qui ont vocation à entrer dans son champ, quelles que soient les modalités et la chronologie des opérations d’acquisition et d’intégration fiscale ;

– la base de calcul du montant de la réintroduction des charges est modifiée : doivent être rapportées au résultat d’ensemble du groupe, non plus les charges financières déduites par ses sociétés membres, mais les charges financières déduites pour la détermination de ce résultat d’ensemble.

Enfin, le présent article poursuit la réforme de l’exonération des plus-values à long terme issue de la loi de finances rectificative pour 2004 (n° 2004-1415 du 30 décembre 2004) en prévoyant la neutralisation de la quote-part de frais et charges applicables aux titres exonérés cédés au sein du groupe, jusqu’à la sortie des titres ou de la société détentrice du groupe, comme le prévoit le régime de groupe pour les plus-values intragroupes.

b) Application :

L’instruction 4 H-2-08 du 2 avril 2008 (BOI n° 35) a apporté d’utiles précisions.

Concernant l’appréciation du seuil de 95 %, elle admet que si la société attributrice qui emploie le salarié est absorbée par une société membre du groupe fiscal, il est fait abstraction des titres attribués aux salariés en contrepartie de l’annulation des titres de la société absorbée. Concernant le délai de régularisation en cas de dépassement du plafond de détention du capital de la société mère du fait du nouveau mode de calcul, l’instruction respecte les positions prises par le Rapporteur général : *« Si un problème de cette nature se présentait, il se manifesterait au 1^{er} janvier 2007, date d’entrée en vigueur du présent article. Il convient de noter que les sociétés disposent alors de l’exercice pour régulariser la situation. En effet le d du 6 de l’article 223 L du code général des impôts permet aux groupes de sociétés pour lesquels le seuil n’est plus respecté, notamment dans le cadre des opérations publiques d’achat, de régulariser leur situation avant la clôture de l’exercice. Il apparaîtrait normal, surtout dans le cas d’exercices qui ne coïncident pas avec l’année civile et prennent fin plus tôt dans l’année, que les opérations mises en œuvre pour repasser sous le seuil de 95 % ne soient pas considérées par l’administration comme relevant d’un but exclusivement fiscal. Votre Rapporteur général considère que l’acte anormal de gestion ne devrait pas*

pouvoir leur être opposé. Il ne faudrait pas en effet qu'une mesure favorable comme celle ici proposée pénalise des sociétés mères. »⁽¹⁾. C'est ce que prévoit explicitement l'instruction.

Concernant les aménagements apportés au régime de réintégration des charges financières (amendement « Charasse »), l'instruction détaille les effets de la diminution de la durée de réintégration selon les dates d'acquisition et les exercices, avec un tableau comportant les différents cas de figure, et précise la période d'application (début et fin) avec deux exemples. Un exemple illustre également l'entrée en vigueur de l'assouplissement tenant à l'exception de rétrocession.

Concernant enfin la quote-part de frais et charges de 5 %, l'instruction explique et illustre dans quelles conditions le montant de la quote-part imposée peut s'avérer plus ou moins élevé que celui initialement neutralisé et les modalités d'application du dispositif en présence de plus ou moins-values hors groupe.

*
* *

Article 138

Aménagements apportés au régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées

a) Contenu :

Cet article modifie sur plusieurs points le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées :

– il instaure un régime de faveur des apports d'immeubles aux SIIC et aux SPPICAV (sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable) pour les entreprises du secteur des hôtels, cafés et restaurants pendant deux ans (du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009). Ce régime se traduit par un sursis d'imposition au-delà de cinq ans de détention (imposition au taux de 16,5 %) avec exonération au terme de quinze ans (décompté en tenant compte des périodes antérieures et postérieures à l'apport), sous réserve de la poursuite de l'exploitation postérieurement à l'apport et de la conclusion d'un bail à long terme ;

– il abaisse l'obligation de distribution des bénéfices exonérés provenant des opérations de location du secteur des hôtels, cafés et restaurants de 85 % à 50 % ;

(1) Rapport n° 3469, novembre 2006, p. 445.

– il institue à compter du 1^{er} janvier 2009 une condition de détention maximale du capital par un actionnaire ou plusieurs actionnaires agissant de concert de 60 % ;

– il instaure un volant minimal de flottant, puisque 15 % du capital doit être détenu par des actionnaires possédant chacun moins de 2 % de celui-ci, cette condition devant être remplie lors de l'exercice de l'option ;

– il étend l'exonération d'imposition à certains droits réels immobiliers, par analogie avec les organismes de placement collectif immobilier (OPCI), excluant notamment les concessions ;

– il ouvre la possibilité pour les SIIC de détenir des filiales ensemble pour le calcul du seuil de 95 % et que ces filiales optent pour le régime SIIC ;

– il prévoit la neutralisation des restructurations entre SIIC pour l'imposition des plus-values ;

– il ouvre l'exonération des plus-values de cession de titres aux titres de SIIC détenus par une autre SIIC lorsque cette dernière est détenue à au moins 5 % par la première, pour les titres détenus depuis au moins deux ans ;

– il institue un prélèvement de 20 % des produits distribués ou réputés distribués par la SIIC sur des produits exonérés à un associé personne morale détenant directement ou indirectement 10 % du capital de la SIIC lorsque ces produits ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent.

b) Application :

L'instruction 4 B-2-08 du 18 avril 2008 (BOI n° 45) commente le régime de faveur des apports d'immeubles aux SIIC et aux SPPICAV dont bénéficie le secteur des hôtels, cafés, restaurants. Le **décret n° 2007-1179 du 3 août 2007** en avait explicité les obligations déclaratives ayant trait au suivi des plus-values en report, tout à fait classiques. L'instruction détaille le régime de report institué, reprenant la doctrine qui s'est affirmée sur les biens et droits de nature immobilière dans le patrimoine d'entreprise (nature des biens, conditions d'affectation, biens migrants, etc.) en cohérence notamment avec les conditions d'application de l'article 151 *septies* A du code général des impôts. Outre cette maturité de la doctrine qui résulte aujourd'hui des développements législatifs de ces dernières années en matière de plus-values professionnelles, on peut relever que l'instruction admet l'application du régime de faveur institué aux entreprises exerçant seulement leur activité principale dans le secteur des HCR.

Les autres dispositions de l'article n'ont toujours pas fait l'objet de mesures d'application. Elles seront commentées dans l'instruction à paraître sur l'ensemble du régime des SIIC qui concernera également les articles 26 de la loi de finances pour 2005 et 28 de la loi de finances initiale pour 2008).

22-11.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 14

Aménagement de la provision pour entreprises de presse

a) Contenu :

Le présent article a pour objet :

– d'aménager le champ de la provision pour entreprises de presse et d'en proroger l'application jusqu'en 2010 ;

– d'instituer, en faveur des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, une réduction d'impôt égale à 25 % du montant des sommes versées au titre des souscriptions en numéraire réalisées entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2009 au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et exploitant soit un journal quotidien, soit une publication de périodicité au maximum mensuelle consacrée à l'information politique et générale.

b) Application :

Pour l'application de la provision pour entreprises de presse, le **décret n° 2008-260 du 14 mars 2008** a précisé que sont regardées comme se consacrant principalement ou pour une large part à l'information politique et générale les publications :

– qui apportent de façon permanente sur l'actualité politique et générale, locale, nationale ou internationale des informations et des commentaires tendant à éclairer le jugement des citoyens ;

– qui consacrent la majorité de leur surface rédactionnelle à cet objet ;

– et qui présentent un intérêt dépassant d'une façon manifeste les préoccupations d'une catégorie de lecteurs.

Le **décret n° 2008-261 du 14 mars 2008** a inséré dans l'annexe III au code général des impôts un nouvel article 46 *quater-0* YZD fixant les modalités de la déclaration nécessaire pour bénéficier de la réduction d'impôt.

*

* *

Article 21

Étalement sur cinq ans de la déduction des frais d'acquisition des titres de participation

a) Contenu :

Cet article oblige les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés à incorporer au prix de revient des titres de participation les frais engagés pour leur acquisition (par exemple les honoraires, commissions et frais d'acte) et permet d'amortir sur cinq ans à compter de l'acquisition des titres en cause la fraction de leur prix de revient correspondant à ces frais.

Ces dispositions s'appliquent aux frais engagés au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2006 pour l'acquisition de titres de participation au cours de ces exercices.

b) Application :

L'instruction 4 H-1-08 du 4 janvier 2008 (BOI n° 2) a apporté plusieurs précisions.

En premier lieu, l'instruction rappelle l'adossement des définitions fiscales sur les principes comptables, notamment la distinction entre frais d'acquisition et frais d'établissement ou frais d'emprunts. Tenant compte du fait que des frais liés à certaines opérations de LBO avaient été assimilés à tort à des frais d'établissement, elle prévoit une déclaration rectificative de résultat pour les sociétés concernées. Elle fait par ailleurs état de l'avis du Comité d'urgence du Conseil nationale de la comptabilité n° 2007-C du 15 juillet 2007 autorisant à modifier l'option au plan comptable comme suite au nouveau traitement fiscal de ces frais.

Des précisions pratiques sont apportées :

– pour la réintégration des frais au bénéfice de l'exercice d'acquisition lorsque l'entreprise a opté pour la déduction immédiate au plan comptable, le montant des frais doit être porté soit sur le tableau 2058 A de détermination du résultat fiscal, soit 2033 B de compte de résultat simplifié, dans la case « réintégrations diverses » ;

– l'amortissement est linéaire et calculé sur une période de cinq années décomptée à partir de la date d'acquisition des titres de participation. Lorsque cette acquisition est réalisée en cours d'exercice, la première et la dernière annuité sont réduites *prorata temporis* ;

– l’amortissement des frais d’acquisition doit respecter les mêmes règles que les amortissements habituels, c’est-à-dire être comptabilisé dans les écritures de l’entreprise à un compte d’amortissement dérogatoire. Cependant, pour les entreprises opérant une déduction immédiate des frais au plan comptable, il est admis que la dotation d’amortissement des frais fasse l’objet d’une déduction extra-comptable, sous réserve que cette déduction soit prise en compte pour la détermination de la plus-value de cession des titres en cas de cession ultérieure. Dans ce cas, la dotation d’amortissement est directement portée par l’entreprise sur le tableau 2058 A de détermination du résultat fiscal dans la case XG « déductions diverses »,

– aucun amortissement ne peut être pratiqué pour les frais non concernés par l’article (dont la date d’engagement et/ou celle d’acquisition est intervenue au cours d’un exercice clos avant le 31 décembre 2006), même si l’entreprise avait opté pour leur incorporation au prix de revient.

L’instruction apporte également des précisions importantes s’agissant de la détermination de la part de résultats d’une société de personnes au titre de l’exercice d’acquisition des titres de participation revenant aux associés soumis à l’impôt sur les sociétés. Pour ces cas, elle admet que l’amortissement ne soit pas comptabilisé dans les comptes de la société de personnes mais qu’il soit déduit extra-comptablement. Pendant cinq ans, la part de résultat revenant aux associés soumis à l’IS sera minorée d’une somme correspondant à un cinquième du montant total des frais d’acquisition non admis en déduction, le cas échéant ajusté *pro rata temporis*. La répartition se fait comme de coutume au prorata des droits. Au-delà de cette période, aucun amortissement ou déduction n’est possible à raison de frais d’acquisition non admis en déduction au titre de cette période. La méthode est illustrée par un exemple comportant deux hypothèses. Si la société de personnes opte pour l’IS pendant cette période, ou si une société cesse d’être soumise à cet impôt, l’amortissement des frais d’acquisition peut se poursuivre sur la durée restant à courir par la voie d’une déduction extra-comptable, sous réserve notamment de calculer les plus-values de cession ultérieure en tenant compte des déductions pratiquées avant et après le changement.

Enfin, l’instruction apporte des précisions sur l’effet de la réforme dans différents cas de figure, notamment :

– la neutralité, pour l’amortissement, des opérations de fusions et assimilées placées sous le régime spécial des fusions en cas de transfert des titres, mais pas en cas d’annulation ;

– la situation du transfert des titres de compte à compte avec pas ou plus d’amortissement en cas de sortie du compte de participation ou de la subdivision spéciale et l’absence de retraitement en sens inverse.

*

* *

22-12.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 3

Obligation pour les centres de gestion agréés de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux les déclarations de leurs adhérents

a) Contenu :

Le présent article impose aux centres de gestion agréés de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les attestations qu'ils délivrent à leurs adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. Il prévoit que les centres doivent recevoir mandat de leurs adhérents pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel.

b) Application :

Les mesures d'application de cet article sont en cours de préparation.

*
* *

Article 4

Obligation pour les associations de gestion agréées de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux les déclarations de leurs adhérents

a) Contenu :

Le présent article impose aux associations de gestion agréées de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les attestations qu'ils délivrent à leurs adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. Il prévoit que les associations doivent recevoir mandat de leurs adhérents pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel.

b) Application :

Les mesures d'application de cet article sont en cours de préparation.

Article 5

Élargissement des possibilités d'adhésion à un centre de gestion agréé

a) Contenu :

Le présent article ouvre la possibilité d'adhérer à un centre de gestion agréé :

– aux titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC) non professionnels, soumis au régime de la déclaration contrôlée de droit ou sur option, qui auront souscrit un engagement d'amélioration de la connaissance des revenus selon un modèle fixé par arrêté ministériel ;

– aux titulaires de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) non professionnels, soumis aux régimes d'imposition selon le bénéfice réel.

b) Application :

Les mesures d'application de cet article sont en cours de préparation.

*
* *

Article 6

**Aménagement exceptionnel du délai d'adhésion
à un organisme de gestion agréé**

a) Contenu :

Le présent article reporte, à titre exceptionnel, le délai d'adhésion à un organisme de gestion agréé jusqu'au 31 janvier 2008 pour les exercices clos en 2007.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

*
* *

Article 69

Réforme du crédit d'impôt recherche

a) Contenu :

Afin de renforcer l'efficacité du crédit d'impôt recherche, le présent article a pour objet :

– de dé plafonner le montant du crédit d'impôt afin de prendre en compte 100 % des dépenses de recherche des entreprises ;

– de porter le taux du crédit d'impôt à 30 % jusqu'à 100 millions d'euros de dépenses de recherche (puis 5 % au-delà de ce seuil) ;

– de porter le taux à 50 % la première année et 40 % la seconde année lorsque les entreprises bénéficient du crédit d'impôt pour la première fois ou n'en n'ont pas bénéficié au cours des cinq années précédant leur demande ;

– de ramener de six à trois mois le délai de réponse de l'administration à une entreprise qui demande si son projet de dépense de recherche est éligible au dispositif du crédit d'impôt (rescrit).

b) Application :

Une instruction fiscale est en préparation pour fixer les modalités d'application de ces dispositions.

*
* *

Article 70

Éligibilité au crédit d'impôt recherche des dépenses relatives aux contrats d'assurance de protection juridique

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'étendre le crédit d'impôt recherche aux primes et cotisations d'assurance de protection juridique prévoyant la prise en charge des dépenses exposées dans le cadre de litiges portant sur un brevet ou un certificat d'obtention végétale dont l'entreprise est titulaire. Ces dépenses sont prises en compte dans la limite de 60 000 euros par an.

b) Application :

Une instruction est en préparation pour fixer les modalités d'application de cette disposition.

Article 71

**Exonération de fiscalité professionnelle
en faveur des jeunes entreprises universitaires**

a) Contenu :

Afin d'encourager la création d'entreprise par les étudiants et les chercheurs, le présent article étend le bénéfice du statut de jeunes entreprises innovantes de l'article 44 *sexies-0 A* du code général des impôts aux jeunes entreprises qui valorisent les travaux de recherche d'un établissement d'enseignement supérieur, à la condition toutefois qu'elles soient dirigées ou détenues directement à hauteur de 10 % au moins par un étudiant, un diplômé d'un master ou d'un doctorat depuis moins de 5 ans, un enseignant ou un chercheur.

b) Application :

Un décret en Conseil d'État est en attente de publication, qui doit fixer les modalités et le contenu de la convention conclue entre l'entreprise et l'établissement d'enseignement supérieur.

*

* *

22-13.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 21

**Application du régime des sociétés mères
et filiales aux participations de SACICAP**

a) Contenu :

Cet article étend le régime fiscal des sociétés mères aux participations détenues par les sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif pour l'accès à la propriété (SACICAP) dans le capital du Crédit immobilier de France développement (CIFD) quand le seuil de 5 % de détention n'est pas atteint, dès lors que la participation des SACICAP dans le CIFD, appréciée conjointement, est au moins égale à 22,8 millions d'euros.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

Article 51

**Renforcement du crédit d'impôt
en faveur des entreprises de production phonographique**

a) Contenu :

Le présent article a pour objet :

– de préciser que le crédit d'impôt est ouvert aux entreprises situées dans un État-membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention fiscale particulière ;

– d'élargir l'assiette du crédit d'impôt par l'assouplissement de la définition des nouveaux talents et la prise en compte des dépenses de personnel permanent ;

– de porter le plafond du crédit d'impôt de 500 000 à 700 000 euros, voire à 1,1 million d'euros, à la double condition que l'effectif du personnel permanent constaté au dernier jour de l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé soit au moins égal à celui constaté à la clôture de l'exercice précédent et que la part des ventes légales de musique numérique dans le total des ventes de musique enregistrée constatée à la clôture de l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé ait augmenté de trois points de pourcentage au moins par rapport à la même part constatée au titre de l'exercice précédent.

b) Application :

Un décret est en attente de publication.

*
* *

Article 53

**Aménagement du régime fiscal des groupes de sociétés
en faveur des scissions partielles**

a) Contenu :

Cet article facilite les opérations de restructurations effectuées sous la forme d'une scission partielle d'un groupe (apport de titres de filiales intégrées par la société mère à une société tierce, suivi du désengagement de la société mère du capital de la société bénéficiaire des apports).

Les dispositions antérieures prévoyaient que, contrairement aux fusions, scissions et apports partiels d'actifs, ces scissions partielles se traduisaient par la

sortie du groupe des filiales ainsi cédées dès le premier jour de l'exercice au cours duquel intervient l'opération, sans permettre la constitution immédiate d'un nouveau groupe intégré par la société bénéficiaire des apports. En outre, les déficits réalisés par les filiales au cours de la période d'appartenance au groupe demeuraient dans le groupe cédant et ne pouvaient donc être transmis au groupe cessionnaire dont elles pouvaient ultérieurement devenir membres.

Cet article autorise la constitution immédiate d'un nouveau groupe intégrant des filiales cédées par un autre groupe, sous réserve du respect des critères posés pour le bénéfice du régime de l'intégration fiscale et dans les mêmes conditions d'application, y compris le transfert des déficits y afférents sur agrément.

Par ailleurs, la définition des distributions intra-groupe qui font l'objet d'un retraitement pour la détermination du résultat imposable est alignée sur celle retenue dans le régime des sociétés mères et filiales, plus large.

Enfin, cet article apporte un ajustement technique au régime de groupe en neutralisant les provisions pour dépréciation de titres qu'une société du groupe détient dans d'autres sociétés du même groupe, lorsque ces titres sont exclus du régime des plus ou moins-values à long terme défini à l'article 219 du code général des impôts. Le montant de ces provisions vient donc désormais majorer le résultat d'ensemble.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation (décret et instruction). Des consultations sont préalablement nécessaires.

*
* *

Article 91

Modification du crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéo

a) Contenu :

Avant même son entrée en vigueur effective, le présent article aménage le crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéo en le réservant aux entreprises qui :

- respectent la législation sociale en vigueur ;
- bénéficient d'une exonération d'IS au titre de leur statut d'entreprise créée pour la reprise d'une entreprise en difficulté, de leur implantation dans une ZFU de 3ème génération ou dans un bassin d'emploi à redynamiser ;

– produisent des jeux vidéo qui contribuent au développement de la création française et européenne ;

– et obtiennent un agrément définitif dans un délai fixé désormais à trente-six mois.

En outre, la liste des dépenses éligibles est modifiée et comprend désormais les rémunérations versées aux auteurs ayant participé à la création du jeu, ainsi que les charges sociales afférentes aux dépenses de personnel et les dépenses de sous-traitance dans la limite d'un million d'euros par exercice.

Toutes les dépenses éligibles au dispositif ne sont toutefois désormais prises en compte qu'à la condition qu'elles financent des opérations réalisées en France, dans un pays membre de l'Union européenne ou de l'EEE (à l'exclusion du Liechtenstein).

Enfin, les autres dépenses de fonctionnement restent éligibles mais sont désormais retenues pour leur quote-part affectée à l'activité de création du jeu vidéo.

b) Application :

Le **décret n° 2008-509 du 29 mai 2008** a inséré dans l'annexe III au code général des impôts une section VI *decies* intitulée : « Crédit d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo », comprenant les articles 46 *quater-0* YZG à 46 *quater-0* YZI qui précisent :

– l'assiette des dépenses éligibles au sens du IV de l'article 220 *terdecies* du code général des impôts ;

– les formalités de déclaration ;

– l'imputation du crédit d'impôt sur l'impôt dû après les prélèvements non libératoires et les crédits d'impôt non restituables.

Quant au **décret n° 2008-508, du 29 mai 2008**, il précise les conditions à remplir et les formalités à accomplir pour l'obtention de l'agrément ouvrant droit au crédit d'impôt.

*

* *

23.– PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

23-04.– Loi de finances rectificative pour 2004

Article 39

Réforme du régime fiscal des plus-values à long terme

a) Contenu :

Cet article exonère progressivement d'impôt sur les sociétés les plus-values à long terme réalisées lors de la cession des titres de participation, diminue de 19 % à 15 % le taux applicable aux autres plus-values à long terme et introduit progressivement une taxe exceptionnelle sur la réserve spéciale des plus-values à long terme (*exit tax*). En contrepartie, il est institué une quote-part de frais et charges de 5 %.

S'agissant de l'exonération progressive, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation, y compris les plus-values en sursis ou report d'imposition, est imposé au taux de 8 % au 1^{er} janvier 2006 et de 0 % à compter du 1^{er} janvier 2007. Sont ainsi concernés : les titres de participation qui ont été acquis ou créés depuis plus de deux ans, ceux qui sont ainsi définis au plan comptable ou qui y sont assimilés et ceux dont le prix de revient excède 22 millions d'euros et ouvrent droit au régime des sociétés mères et filiales, seuls les titres de sociétés à prépondérance immobilière étant exclus. Les moins-values restent reportables uniquement pour la fraction liée à des cessions imposées.

S'agissant des autres produits bénéficiant d'un taux réduit, le taux d'imposition est abaissé à 15 % dès le 1^{er} janvier 2005. Sont concernés : les produits nets de concession de brevets, les titres détenus depuis plus de deux ans mais non éligibles à l'exonération (les parts de FCPR et SCR, les titres dont le prix de revient excède 22 millions d'euros mais n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères et filiales) et les titres des sociétés à prépondérance immobilière.

L'obligation de doter la réserve spéciale est en conséquence supprimée. Les sommes doivent être virées de la réserve spéciale avant le 31 décembre 2005 dans la limite de 200 millions d'euros. Une taxe additionnelle est instituée au taux de 2,5 % sur les sommes sorties de la réserve. Cette *exit tax* est obligatoire pour la fraction de la réserve n'excédant pas 200 millions d'euros, sous réserve d'un abattement de 500 000 euros qui permettra d'exonérer 90 % des 48 828 entreprises actuellement taxables. Les entreprises disposant d'une réserve supérieure (62 entreprises sont dotées d'une réserve excédant ce seuil) peuvent opter jusqu'au 31 décembre 2006 pour le paiement de la taxe sur tout ou partie des sommes restantes. Les sommes qui sont maintenues continuent de se voir appliquer le système actuel, à savoir le complément d'impôt (14,33 %) en cas de prélèvement ou distribution. La taxe est acquittée pour moitié le 15 mars 2006 et le solde à la date du 15 mars 2007.

b) Application :

Le décret n° 2005-1583 du 19 décembre 2005 (JO du 20 décembre 2005) prévoit les modalités déclaratives pour la liquidation et le paiement de la taxe exceptionnelle. Le redevable doit ainsi déposer auprès du comptable de la direction générale des impôts dont il dépend une déclaration comportant les éléments nécessaires à la liquidation et au paiement de la taxe, selon un modèle établi par l'administration. Cette déclaration est remise en même temps que le paiement de la taxe (15 mars 2006 et 15 mars 2007).

Le décret n° 2007-1797 du 23 décembre 2006 définit la notion de sociétés à prépondérance immobilière applicable au régime des plus-values à long terme des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. La définition donnée à l'article 46 *quater*-0 RH de l'annexe III au code général des impôts, inséré par ledit décret, présente des différences notables par rapport à celles existant pour l'application d'autres régimes, notamment celui des plus-values immobilières des particuliers qui s'applique aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisées par des personnes physiques. Elle propose une conception plus extensive de la notion de prépondérance immobilière et des modalités d'appréciation de la composition de l'actif différentes.

Une société à prépondérance immobilière est ainsi une société dont l'actif est composé pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des éléments de nature immobilière. Le caractère principalement immobilier (50 %) emporte donc à lui seul la notion de prépondérance. Les éléments de nature immobilière recouvrent les immeubles et les droits portant sur des immeubles, mais aussi les droits afférents à des contrats de crédit-bail conclus dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier et les titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Cette précision permet d'éviter les montages articulés autour de différents niveaux d'interposition pour bénéficier de l'exonération des plus-values sur titres de participation. Il n'est pas tenu compte pour la détermination du taux d'imposition applicable de la localisation de la SPI dont les titres sont cédés. Enfin, c'est le seul dispositif qui inclut les sociétés cotées à prépondérance immobilière.

Pour l'appréciation du seuil de 50 %, comme dans le régime des plus-values immobilières des particuliers, ne sont pas pris en compte les éléments de nature immobilière affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

L'entreprise est qualifiée de société à prépondérance immobilière si le seuil de 50 % de composition de son actif est franchi, à l'un ou l'autre des deux moments suivants :

– à la date de cession de ses titres générant pour l'entreprise cédante les plus-values dont il convient de déterminer si elles bénéficient ou non du taux réduit d'imposition ;

– à la clôture du dernier exercice précédant la cession (pour les plus-values immobilières des particuliers, il n'est pas tenu compte de la composition de l'actif de la société dont les titres sont cédés à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession).

L'instruction 4 B-1-08 du 4 avril 2008 (BOI n° 36) est enfin venue apporter les précisions nécessaires à l'application de cette importante réforme. Elle intègre les aménagements opérés par l'article 3 de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie (anticipation du taux à 0 % pour les PME sur Alternext) et l'article 22 de la loi de finances pour 2007 (exclusion du champ du long terme des titres d'un prix de revient supérieur ou égal à 22,8 millions d'euros). Pour mémoire, le régime a également été modifié par l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2006 (quote-part de frais et charges de 5 %) et l'article 26 de la loi de finances pour 2008 (titres de sociétés à prépondérance immobilière) qui devront donc faire l'objet d'instructions distinctes.

L'instruction apporte d'intéressantes précisions sur de nombreux aspects. On peut regretter à cet égard qu'elle n'ait pas été publiée dès l'année 2006, notamment pour les opérations de sectorisation des moins-values en stock. Il n'est pas possible, compte tenu de la richesse et de la complexité de l'instruction, de les reproduire ici. Toutefois, les points suivants méritent d'être évoqués :

– les précisions tenant à la définition des titres de participation au sens fiscal : l'instruction rappelle et détaille les positions doctrinales permettant de qualifier ou non les titres de titres de participation en explicitant les critères utilisés et les limites qu'ils contiennent : possession durable, détention estimée utile à l'activité de l'entreprise, influence, contrôle, exercice conjoint d'une influence ou d'un contrôle, participation durable dans le capital d'une société-sœur, incidence du franchissement du seuil de détention de 10 %, portée de l'inscription en compte, titres ouvrant droit au régime des sociétés mères ou au prix de revient supérieur ou égal à 22,8 millions d'euros, titres reçus à l'occasion d'une OPA ou d'une OPE, titres de capital-risque, titres de capital sans droit de vote et participations dans des sociétés ou groupements sans capital ;

– la notion de société à prépondérance immobilière : l'instruction fait une lecture stricte de l'exclusion des éléments affectés à l'exploitation pour l'appréciation du seuil de 50 % qualifiant la nature immobilière de la société. Les éléments de nature immobilière qui ne sont pas pris en compte doivent être affectés par la seule société dont les titres sont détenus à sa propre exploitation. Notamment, si la société est une filiale d'un groupe et qu'elle a pour activité de mettre à disposition des autres sociétés du groupe des immeubles qu'elle détient à l'actif, ces derniers ne seront pas considérés comme affectés à sa propre exploitation ;

– les modalités de détermination de la quote-part de frais et charges de 5 % applicables aux cessions de titres de participation relevant du taux de 0 % : l'instruction précise que sont seules concernées les plus et moins-values à long terme, y compris antérieurement en sursis ou report, provenant de titres éligibles à l'exonération et non de dotations ou reprises de provisions. Sont exclues les plus ou moins-values faisant l'objet d'un sursis, d'un report ou d'une exonération au titre de la cession, de même lors d'un transfert de compte à compte. La réintégration dans l'assiette de la quote-part intervient à l'exercice de cession ou de fin du report ou du sursis. Par ailleurs, les incidences de ce mécanisme de quote-part sur d'autres régimes sont explicitées (sociétés de personnes, régime de groupe, crédits d'impôts étrangers, prélèvement de l'article 244 bis B) ;

– un changement de doctrine concernant la méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) qui désormais ne concerne que les cessions partielles, s'applique si elle est également retenue au plan comptable – l'option s'exerçant pour chaque ligne de titres de même nature et jusqu'à la cession de la totalité des titres de la ligne – et ne peut avoir pour conséquence de faire apparaître ou de majorer une moins-value à court terme par rapport aux montants qui seraient déterminés par application de la méthode « premier entré premier sorti » (PEPS). Hormis celle concernant les acquisitions successives en exécution d'un même ordre d'achat, les tolérances qui figuraient dans la doctrine antérieure sont rapportées ;

– les modalités de sectorisation des moins-values : l'instruction apporte de très utiles et complètes précisions sur les moins-values à long terme restant à reporter à l'ouverture de l'exercice 2006 avec un raisonnement par étape tendant à scinder le stock de moins-values. La méthode de détermination et d'imputation des moins-values relevant des titres exclus du régime du long terme est également très détaillée.

*

* *

23-07.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 34

Pérennisation, élargissement et renforcement du dispositif d'exonération des transmissions de petites entreprises individuelles

a) Contenu :

Cet article pérennise et modifie le régime d'exonération des plus-values de cession de branches complète d'activité, prévu antérieurement à l'article 238 *quaterdecies* du code général des impôts, applicable lorsque la valeur du fonds ou de la branche cédé n'excède pas 300 000 euros.

Par rapport au dispositif antérieur, en premier lieu, il est institué une exonération dégressive entre 300 000 euros et 500 000 euros. En second lieu, le dispositif est applicable à l'ensemble des transmissions d'entités ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, mais aussi agricole et il est étendu aux droits ou parts de sociétés de personnes cédés dans leur intégralité, ainsi qu'aux activités qui font l'objet d'un contrat de location-gérance ou un contrat comparable si la transmission est réalisée au profit du locataire. Enfin, l'exonération est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans.

Il convient de souligner que certaines limites encadrent l'exonération. D'une part, pendant les trois années suivant la transmission, aucune fonction de direction de droit ou de fait ne doit être exercée dans l'entreprise cessionnaire, la situation des associés étant également prise en compte. En outre, les droits détenus dans celle-ci sont limités à 50 % pour une entreprise ou une branche et exclus pour les sociétés de personnes. D'autre part, sont exclues les plus-values portant sur des biens immobiliers bâtis ou non bâtis, celles portant sur des droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière, sauf si les biens immobiliers sont affectés à sa propre exploitation, et celles portant sur les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier. Enfin est interdit le cumul avec les autres régimes de faveur, à l'exception de ceux prévus aux articles 151 *septies* A et 151 *septies* B du code général des impôts.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation et il serait hautement souhaitable que l'instruction, dont la parution était prévue pour 2007, soit publiée très prochainement.

*
* *

Article 36

Régime des plus-values immobilières des entreprises individuelles

a) Contenu :

Cet article réforme le régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées par une entreprise ou une société de personnes soumises à l'impôt sur le revenu au titre d'une activité commerciale industrielle, artisanale, libérale ou agricole. Il instaure en effet un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième sur le montant des plus-values à long terme portant sur des biens immobiliers et des droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière lorsque les actifs immobiliers sont affectés à l'exploitation de l'entreprise. Les terrains à bâtir ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation et sont donc exclus du bénéfice de l'abattement. Cette mesure s'applique aux plus-values de cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006.

b) Application :

L'instruction 4 B-3-08 du 7 mai 2008 (BOI n° 49) a apporté plusieurs précisions. Tout d'abord elle explicite la notion d'affectation à l'exploitation. Elle comporte une tolérance lorsque l'immeuble est affecté d'une part à l'exploitation et d'autre part à un usage privatif, ce qui devrait donner lieu à la définition d'une quote-part éligible. Lorsque la surface du bien non affectée à l'exploitation n'excède pas 10 % de la surface totale du bien cédé et que le local utilisé à titre privatif ne constitue pas un immeuble juridiquement distinct de celui affecté à l'exploitation, l'abattement s'appliquera sur l'ensemble de la plus-value constatée. L'instruction précise également que la condition d'affectation est appréciée à la date de la cession.

S'agissant du délai de détention, l'instruction prévoit que le point de départ est la date d'inscription à l'actif, la date d'affectation du bien à l'exploitation ou, dans le cas où l'immeuble a été inscrit après levée d'une option ou au terme d'un contrat de crédit-bail, la date de souscription du contrat si l'immeuble a respecté la condition d'affectation de manière continue depuis. Quant à la date de cession, en cas d'apport, la date à retenir est celle à laquelle l'opération est réalisée d'un point de vue juridique, ce qui s'entend, en cas de société nouvelle, de la date d'immatriculation au registre du commerce ou des sociétés si elle est postérieure à celle de réalisation de l'apport. Enfin, le nombre d'années de détention se calcule par période de douze mois.

L'instruction apporte enfin deux types de précisions importantes. Le premier concerne les biens migrants, avec prise en compte uniquement des périodes d'inscription au bilan et d'affectation à l'exploitation, en les cumulant en cas d'affectations successives si l'activité est inchangée. Le second concerne le régime applicable aux plus-values en report d'imposition ou en période d'étalement par application, respectivement, des articles 151 *octies* et 41 du code général des impôts. Les plus-values placées en report ou étalées sont déterminées après application de l'abattement. Pour les plus-values réalisées ultérieurement par le bénéficiaire de l'apport ou de la transmission, la durée de détention pour l'application de l'abattement court à compter de la date de l'apport ou de la transmission.

*

* *

Article 37

Simplification du dispositif d'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises individuelles

a) Contenu :

Cet article modifie l'article 151 *septies* du code général des impôts relatif aux exonérations d'impôt sur le revenu des plus-values professionnelles pour les petites entreprises (exonération lorsque les recettes n'excèdent pas 250 000 euros pour les entreprises d'achat-revente ou 90 000 euros pour les autres activités et exonération dégressive lorsqu'elles n'excèdent pas, respectivement, 350 000 euros et 126 000 euros), en simplifiant et uniformisant les conditions ouvrant droit à cette exonération. L'article 202 *bis* du même code, relatif aux modalités particulières pour l'imposition des plus-values réalisées dans le secteur agricole, devenu sans objet, est supprimé.

Le nouveau dispositif modifie l'appréciation des seuils de recettes en prévoyant que leur montant s'entend hors taxes, qu'il est déterminé par la moyenne des recettes réalisées les deux années précédentes et, dans le cas d'une société de personnes ou d'un groupement soumis à l'impôt sur le revenu, s'apprécie au niveau de l'associé ou du membre à proportion de ses droits, sauf si la plus-value est réalisée par la société ou le groupement. Il précise que l'exonération s'applique aux activités exercées à titre professionnel, excluant la location-gérance de son champ d'application.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation et il serait hautement souhaitable que l'instruction, dont la parution était prévue pour 2007, soit publiée très prochainement.

*

* *

Article 38

Aménagement des régimes de report d'imposition des plus-values professionnelles

a) Contenu :

Cet article modifie en premier lieu les modalités d'application du dispositif de report d'imposition des plus-values pour apport d'une entreprise individuelle à une société (article 15 *octies* du code général des impôts) par :

– l’harmonisation du champ d’application avec le dispositif d’exonération prévu à l’article 238 *quindecies* du code général des impôts en visant, outre l’apport d’une branche complète d’activité, l’apport d’une entreprise individuelle,

– son extension aux transmissions de la seule nue-propriété,

– sa déchéance en cas d’annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l’apport,

– l’aménagement de ce report en cas de mise à disposition dans le cadre d’un bail en l’ouvrant à toutes les activités dès lors que la mise à disposition est réalisée par un contrat d’une durée d’au moins neuf ans, et sans qu’il soit exigé que cette mise à disposition soit immédiate.

Ensuite, cet article prévoit de maintenir les reports d’imposition de plus-values visés aux articles 151 *octies*, 151 *octies* A (opérations de fusion, apport partiel d’actif et scission entraînant la cessation d’une société civile professionnelle) et 151 *nonies* (transmission à titre gratuit ou transformation d’une société de personnes) du code général des impôts, en cas d’échange de droits sociaux rémunérant l’apport résultant d’une restructuration entrant dans le champ du régime de faveur des fusions et restructurations

Enfin, cet article pose le principe du non-cumul des dispositifs de report d’imposition des plus-values professionnelles avec l’article 151 *septies* du code général des impôts relatif à l’exonération de plus-values professionnelles en fonction du chiffre d’affaires.

b) Application :

Le décret n° 2006-1603 du 14 décembre 2006 (JO du 16 décembre 2006) pris pour l’application de l’article 151 *nonies* du code général des impôts, relatif aux états de suivi à produire pour l’application des dispositifs de report d’imposition des plus-values et modifiant l’annexe III à ce code, n’appelle pas de commentaire particulier. À noter toutefois qu’il prévoit parmi les renseignements à transmettre dans les états de suivi des plus-values en report au titre de l’article 151 *nonies* de mentionner les événements de nature à affecter les reports (transmission, fin du report ou maintien du report).

L’instruction 4 B-1-06 du 29 décembre 2006 (BOI n° 216) est venue commenter les modifications apportées à l’article 151 *octies* A du code général des impôts (report d’imposition des plus-values réalisées à l’occasion des opérations de restructuration réalisées par les sociétés civiles professionnelles relevant de l’impôt sur le revenu). **L’instruction 4 B-2-07 du 20 mars 2007** (BOI n° 40) a également apporté des précisions sur l’articulation des reports de plus-values avec le régime d’exonération de l’article 151 *septies* A du code général des impôts (en faveur des dirigeants partant à la retraite).

Les autres dispositions de cet article (modifications apportées aux articles 151 *octies* et 151 *nonies* du code général des impôts) n'ont pas donné lieu à des mesures d'application. Les principales modifications portent toutefois sur des notions qui ont été largement commentées dans les instructions précitées et une nouvelle instruction n'apparaît pas nécessaire.

*
* *

23-10.— Loi de finances initiale pour 2007

Article 22

Aménagement du régime des plus-values à long terme

a) Contenu :

Cet article exclut le bénéfice du régime des plus-values à long terme pour les titres dont le prix de revient est supérieur à 22,8 millions d'euros et qui satisfont aux conditions posées pour ouvrir droit au régime des sociétés mères et filiales autres que celle relative au seuil de 5 % de détention du capital.

Ces dispositions s'appliquent aux plus et moins-values réalisées au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2006.

b) Application :

L'instruction 4 B-1-08 du 4 avril 2008 (BOI n° 36) commente la réforme du régime des plus-values à long terme opérée par l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004 en intégrant les modifications apportées par cet article. Il convient pour plus de précisions de se reporter au commentaire dudit article 39.

*
* *

Article 60

Extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque

a) Contenu :

Cet article accorde le bénéfice de l'exonération des plus-values à long terme, d'une part, aux répartitions d'actifs des fonds de capital-risque (FCPR) fiscaux et aux distributions de sociétés de capital-risque (SCR) qui investissent au travers d'un FCPR ou d'une SCR et, d'autre part, aux distributions de SCR qui portent sur les titres détenus depuis plus de deux ans qui ne sont pas éligibles au quota d'investissement de la SCR.

S'agissant de l'exonération des produits issus d'une entité intermédiée, cet article s'inscrit dans le prolongement de l'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2005 qui a institué un principe de transparence pour le calcul du quota de 60 % d'actifs éligibles. Ce principe de transparence est étendu au régime d'imposition des plus-values par le présent article. Concernant l'extension du régime des plus-values à long terme dont bénéficient les SCR aux titres non éligibles qu'elles détiennent, il s'agit d'une mise en cohérence avec le régime applicable aux FCPR.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

*
* *

23-11.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 14

**Aménagement des régimes fiscaux des cessions de brevets
et éléments assimilés par les entreprises soumises à l'impôt sur les
sociétés et de la plus-value d'apport d'un brevet à une société**

a) Contenu :

Cet article modifie la fiscalité applicable aux plus-values et aux produits issus de certains droits de propriété industrielle :

– il permet l'application du régime des plus et moins-values à long terme aux produits issus, non seulement des concessions, mais également des cessions de brevets, procédés et inventions brevetables et réalisés par des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, rétablissant la neutralité entre les contribuables et entités soumises à l'impôt sur le revenu et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ;

– il aménage le régime des apports réalisés par un inventeur personne physique à une société, en maintenant le report d'imposition des plus-values au-delà du délai de cinq ans antérieurement fixé, en instituant un abattement d'un tiers par année de détention des titres reçus en rémunération de l'apport au-delà de la cinquième et, enfin, en neutralisant les opérations d'échange et les transmissions à titre gratuit desdits titres pendant le report.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation. Des consultations préalables sont nécessaires.

Article 26

**Aménagement du régime des plus ou moins-values
sur titres de sociétés à prépondérance immobilière
pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés**

a) Contenu :

Le présent article exclut du bénéfice du régime des plus et moins-values à long terme des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, à compter du 26 septembre 2007, les titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, qui auparavant bénéficiaient du taux réduit d'imposition de 15 %. Pour les plus-values à long terme sur titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées, un taux spécifique de 16,5 % est institué pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation. Donneront lieu à commentaires aussi bien l'application du taux de droit commun aux titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, et l'institution d'un taux réduit nouveau de 16,5 % pour les sociétés de même nature cotées, que les conséquences en matière de plafonnement des provisions pour dépréciation compte tenu de l'existence de trois taux (15 %, 16,5 % et 33,33 %).

*

* *

Article 28

**Produits des participations distribuées par les SIIC étrangères
ou par les SPPICAV**

a) Contenu :

Cet article exonère, sous condition de redistribution, les produits des participations distribués à des sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) par des sociétés étrangères de même nature que les SIIC et exonérées dans leur État de résidence ou par des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV). Les conditions de redistribution à respecter sont les mêmes que celles applicables aux SIIC et aux SPPICAV (85 % sur les revenus des immeubles, 50 % sur les cessions) Cette exonération est conditionnée par la détention de 5 % du capital et des droits de vote de la société étrangère ou de la SPPICAV et par la détention des titres pendant aux moins deux ans.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation. Ces nouvelles dispositions s'intégreront dans les instructions attendues relatives aux SIIC et aux OPCI.

*
* *

Article 29

Extension du taux réduit de 16,5 % applicable aux plus-values sur les biens et droits immobiliers apportés par une société à des foncières cotées ou bailleurs sociaux

a) Contenu :

Cet article étend aux apports de titres de sociétés à prépondérance immobilière le taux réduit de 16,5 % de plus-values réalisées par des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés à l'occasion d'un apport de biens ou droits immobiliers :

– à des sociétés foncières cotées ou agréées par l'AMF (SIIC, SCPI, SPPICAV), ou à leurs filiales exonérées dans le cadre du régime SIIC (filiales de SIIC ou de SPPICAV) ;

– ou à des bailleurs sociaux.

Cet article a pour effet de maintenir un taux réduit pour les plus-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées que la loi de finances pour 2008 soumet au taux de droit commun.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

*
* *

23-12.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 19

**Neutralité des apports en société des titres d'entreprises individuelles
et des sociétés de personnes**

a) Contenu :

Cet article neutralise au plan fiscal à compter du 1^{er} janvier 2008 les opérations de restructuration réalisées par apports de titres en instituant un report d'imposition des plus-values professionnelles constatées à cette occasion. Ce report est ouvert aux personnes physiques, entrepreneurs individuels ou associés de sociétés de personnes, qui réalisent des opérations d'apports de titres, nécessaires à leur activité, dans le cadre de restructurations. Ce report s'applique sous réserve :

– qu'il s'agisse de titres inscrits à l'actif du bilan ou dans le registre des immobilisations ;

– que l'intégralité des titres soit apportée ;

– que la société bénéficiaire reçoive à l'occasion de cet apport ou d'apports concomitants plus de 50 % des droits de vote de la société dont les droits ou parts sont apportés ;

– que les titres reçus lors de l'échange soient également nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur.

Les biens et actifs immobiliers sont exclus sauf s'ils sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation.

Le report est maintenu en cas de transmission à titre gratuit ou d'échange de droits sociaux. Il prend fin lorsque l'apporteur cesse d'exercer l'activité opérationnelle à titre professionnel, que les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport sont cédés, rachetés ou annulés, ou enfin lorsqu'ils cessent d'être nécessaires à l'exercice de l'activité.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

*

* *

Article 35

Extension aux SPPICAV des dispositions applicables aux SIIC

a) Contenu :

Cet article étend aux sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) certaines dispositions de faveur applicables aux sociétés d'investissement immobilier cotées, compte tenu de leur nature similaire :

– la dérogation à la disposition prévoyant que, lorsqu'une société cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés, ce qui est le cas de la transformation en SIIC ou SPPICAV, les bénéfices et réserves sont réputés distribués ;

– le taux de 16,5 % (« *exit tax* ») sur les plus-values latentes lors d'une transformation en SPPICAV et l'étalement sur quatre ans du paiement de cet impôt (le 15 décembre de l'année de l'option et les trois années suivantes au plus tard le 15 décembre) ;

– l'exonération de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation et s'intégreront dans l'instruction à paraître relative aux OPCI.

*

* *

Article 43

Report d'imposition des plus-values professionnelles en cas de transmission à titre gratuit

a) Contenu :

Cet article prévoit, pour les plus-values en report pour transformation d'une société de personnes en société à l'impôt sur les sociétés, une exonération en cas de transmission à titre gratuit lorsque, pendant les cinq années suivantes :

– le bénéficiaire exerce une des fonctions de direction ouvrant droit au bénéfice de l'exonération d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des biens professionnels,

– la société dont les parts ou actions ont été transmises poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale ou libérale.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation et nécessiteront des consultations préalablement à leur publication. L'instruction devrait également constituer l'opportunité d'apporter des précisions sur les reports d'imposition prévus aux III et IV de l'article 151 *nonies* du code général des impôts qui n'ont jamais été commentés.

*
* *

24.– DISPOSITIONS DIVERSES

24-10.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 45

Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art

a) Contenu :

Le présent article institue un crédit d'impôt en faveur des entreprises relevant des métiers d'art qui engagent des dépenses de conception de nouveaux produits. Ce crédit d'impôt, codifié à l'article 244 *quater* O du code général des impôts, est égal à 10 % des dépenses de création exposées, taux porté à 15 % pour les entreprises bénéficiant du label « *entreprise du patrimoine vivant* ». Il s'impute sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre des exercices au cours desquels les dépenses ont été exposées.

Le présent article étend également le bénéfice du crédit d'impôt apprentissage majoré (soit 2 200 euros par apprenti) de l'article 244 *quater* G du code général des impôts aux entreprises portant le label « *entreprise du patrimoine vivant* ».

b) Application :

Le **décret n° 2006-907 du 21 juillet 2006** qui complète l'annexe III au code général des impôts :

– définit les « *opérations de conception de nouveaux produits* » au sens du présent article comme « *des travaux portant sur la mise au point de produits ou gamme de produits qui, par leur apparence caractérisée en particulier par leurs lignes, contours, couleurs, matériaux, forme, texture, ou par leur fonctionnalité, se distinguent des objets industriels ou artisanaux existants ou des séries ou collections précédentes* » ;

– précise que le taux majoré s’applique à l’ensemble des dépenses éligibles exposées au cours d’une année lorsque l’entreprise est titulaire, au 31 décembre de cette même année, du label « *entreprise du patrimoine vivant* » ;

– organise les obligations déclaratives des bénéficiaires.

L’**instruction 4 A-7-07 du 21 mai 2007** (B.O.I n° 73) commente les dispositions du présent article et de son décret d’application.

*

* *

24-12. – Loi de finances rectificative pour 2006

Article 92

Création d’un crédit d’impôt pour les débiteurs de tabac

a) Contenu :

Le présent article crée un crédit d’impôt pour les entreprises exerçant l’activité de débiteur de tabac et imposés d’après leur bénéfice réel. Ce crédit d’impôt est égal à 25 % des dépenses portant sur la rénovation des linéaires, la rénovation des vitrines ou l’acquisition de terminaux informatiques.

Les dépenses mentionnées sont retenues dans la limite de 10 000 euros au titre des exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2009.

b) Application :

Le **décret n° 2007-1680 du 28 novembre 2007** a fixé les modalités déclaratives à accomplir pour bénéficier du crédit d’impôt.

L’**instruction 4 A-5-08 du 5 mai 2008** a précisé les modalités d’application de ce crédit d’impôt, en particulier la nature des dépenses éligibles.

*

* *

Article 103

Création d'un crédit d'impôt pour les entreprises de commercialisation de droits audiovisuels

a) Contenu :

Le présent article crée un crédit d'impôt pour les entreprises ayant une activité de commercialisation de programmes audiovisuels réalisés intégralement ou principalement en langue française. Le crédit d'impôt s'applique aux exercices clos entre le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2008. Il est égal à 20 % des dépenses éligibles (dépenses permettant la circulation des programmes, certaines dépenses artistiques, etc.) et soumis au plafonnement des aides *de minimis*.

b) Application :

Le **décret n° 2007-1579 du 7 novembre 2007** a précisé, d'une part, que pour bénéficier du crédit d'impôt, les entreprises doivent déposer une déclaration spéciale conforme à un modèle établi par l'administration auprès du comptable de la direction générale des impôts et, d'autre part, que le montant du crédit d'impôt est imputé sur l'impôt dû après les prélèvements non libératoires et les crédits d'impôt non restituables.

*

* *

III.- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

31.— CHAMP D'APPLICATION

31-01.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 58

Exonération de la TVA pour les professionnels exerçant l'ostéopathie à titre exclusif

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'exonérer de la TVA les soins dispensés à compter du 29 décembre 2007 par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe.

b) Application :

L'instruction 3 A-1-08 du 22 janvier 2008 a précisé que praticiens qui cessent d'être redevables de la TVA au 29 décembre 2007 doivent procéder à la régularisation de la taxe antérieurement déduite ayant grevé leurs immobilisations. Cette régularisation, qui s'effectue par vingtième pour les immeubles et par cinquième pour les autres biens immobilisés, est opérée conformément aux dispositions de l'article 210 de l'annexe II au CGI dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007. Elle doit être versée au même moment que la TVA exigible au titre des opérations réalisées du 1^{er} au 28 décembre 2007.

Si l'autorisation accordée à un praticien de faire usage à titre provisoire du titre d'ostéopathe n'est pas confirmée par l'autorité compétente, celui-ci devra soumettre à la TVA les actes d'ostéopathie réalisés à compter du lendemain du jour où la demande a été rejetée ou réputée rejetée. Il sera corrélativement éligible à une déduction complémentaire de la TVA qu'il aura régularisée dans les conditions susmentionnées, conformément aux dispositions du 4^o du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, dans sa rédaction en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008.

Enfin, il est rappelé que ces praticiens sont également susceptibles de devenir redevables, dans les conditions de droit commun, de la taxe sur les salaires à compter du 1^{er} janvier 2008 sur la base des salaires versés en 2008 à leurs employés.

*

* *

32.– TAUX

32-01. – Loi de finances rectificative pour 2007

Article 33

Régime fiscal des logements construits dans le cadre d'un « pass foncier »

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer un « *pass foncier* » au bénéfice des primo-accédants à la propriété ayant des ressources inférieures aux plafonds PSLA et bénéficiant d'une aide des collectivités territoriales. Ce dispositif, géré par le 1% Logement, permet de différer l'acquisition du foncier après celle du bâti, dans la limite d'une durée maximale de 25 ans et de bénéficier d'un taux réduit de TVA pour les deux phases de l'opération.

b) Application :

Le décret n° 2008-226 du 5 mars 2008 a inséré dans l'annexe III au code général des impôts un nouvel article 70 *quinquies* A précisant que l'acquisition différée du terrain doit faire l'objet d'un bail à construction dans le cadre du Pass-foncier prévu par la convention conclue entre l'État, l'Union d'économie sociale pour le logement et la Caisse des dépôts et consignations sur le développement de l'accession sociale par portage foncier du 20 décembre 2006, modifiée par l'avenant du 27 septembre 2007.

De plus, les ressources de l'accédant s'entendent comme la somme des revenus fiscaux de référence, au sens du 1° du IV de l'article 1417 du code général des impôts, des personnes destinées à occuper le logement, figurant sur l'avis d'imposition établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle au cours de laquelle la décision d'octroyer le Pass-foncier est signée par l'accédant.

Enfin, l'aide à l'accession sociale à la propriété attribuée par une ou plusieurs collectivités territoriales ou un groupement de collectivités territoriales du lieu d'implantation du logement doit respecter les conditions mentionnées au b de l'article R. 318-10-1 du code de la construction et de l'habitation.

*

* *

34.– OBLIGATIONS DES REDEVABLES – RECOUVREMENT

34-07.– Loi de finances rectificative pour 2006

Article 93

Adaptation du dispositif de lutte contre la fraude de type carrousel

a) Contenu :

Afin de permettre à l'administration fiscale de lutter efficacement contre les fraudes à la TVA de type « carrousel », le présent article dispose :

– que l'exonération de TVA dont bénéficient les livraisons intracommunautaires de biens ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de la livraison n'avait pas d'activité réelle ;

– que la taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de bien ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait, ou ne pouvait ignorer, que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison ;

– que l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de bien et qui savait, ou ne pouvait ignorer, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison, ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens, ne serait pas reversée de manière frauduleuse, est solidairement tenue, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe.

b) Application :

L'instruction 3 A 7-07 du 30 novembre 2007 a précisé les conditions d'application de la remise en cause de l'exonération et de la déduction de TVA, en particulier les indices, précis et convergents, que l'administration peut utiliser afin de démontrer que le fournisseur ou l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à un mécanisme de fraude.

De plus, s'agissant de la solidarité de paiement, l'instruction précise que la mise en œuvre de la solidarité de l'acquéreur s'effectue selon les principes généraux de mise en cause des redevables solidaires. Cependant, dès lors que le 4 *bis* de l'article 283 du CGI qui institue ledit mécanisme de solidarité ne vise que la « taxe » non reversée de manière frauduleuse par le redevable principal, les pénalités ou intérêts de retard grevant les rappels de TVA ne peuvent, en aucun cas, être mis à charge du débiteur solidaire.

*

* *

34-08.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 59

Dispense de facturation pour les opérations exonérées de la TVA

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de dispenser les assujettis à la TVA de facturer leurs opérations effectuées sur le territoire français et exonérées de TVA en application des dispositions des articles 261 à 261 E du CGI. Cette disposition s'applique également aux factures d'acompte afférentes à de telles opérations.

b) Application :

L'instruction 3 E-1-08 du 8 février 2008 a précisé que ces dispositions ne dispensent pas les opérateurs de respecter les obligations qui leur sont imposées par d'autres dispositions fiscales, ou par d'autres réglementations, telles que, par exemple et le cas échéant, celles prévues par l'article L. 441-3 du code de commerce. En pratique, ces dispositions auront donc surtout pour effet de ne plus rendre passibles des sanctions fiscales prévues à l'article 1737 du CGI l'absence des mentions jusqu'à présent obligatoires ou le défaut d'émission de facture.

Néanmoins, les opérateurs économiques restent tenus de fournir à l'administration fiscale les justificatifs nécessaires à l'appui de leur comptabilité. L'administration fiscale leur recommande donc, même si l'obligation d'apposer un numéro séquentiel sur leurs documents a disparu, de se donner les moyens de prouver l'exhaustivité des opérations qu'ils comptabilisent.

*

* *

IV.- ENREGISTREMENT – IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

41.– MUTATIONS A TITRE GRATUIT

41-04.– Loi de finances rectificative pour 2003

Article 52

Report d'imposition pour les plus-values constatées à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle et exonération de ces plus-values en cas de reprise de l'exploitation pendant plus de cinq ans

a) Contenu :

Cet article a pour objet, d'une part, de remplacer le sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion des transmissions à titre gratuit (successions ou donations) d'entreprises individuelles par un régime de report et, d'autre part, de permettre l'exonération définitive de ces plus-values lorsque l'un des héritiers ou donataires poursuit l'exploitation pendant au moins cinq ans.

Ce dispositif est par ailleurs étendu aux transmissions à titre gratuit de parts de sociétés de personnes dans lesquelles l'associé exerce son activité professionnelle.

b) Application :

Les mesures d'application étaient en cours de préparation pour déterminer les tolérances nécessaires, notamment lorsque certains héritiers ne souhaitent pas poursuivre l'activité, et les précisions relatives aux situations d'indivision successorales. Il semblerait cependant que ce projet d'instruction ait été abandonné, du fait que ce régime s'applique sans poser de problème pratique depuis maintenant presque cinq ans.

*

* *

41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 21

Prise en compte des holdings de reprise dans les engagements collectifs de conservation en matière de donations et de successions

a) Contenu :

Cet article ouvre droit à l'abattement de 75 % sur les droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission de titres de société avec pacte de conservation

de six ans, lorsque les bénéficiaires ont préalablement constitué une holding ayant vocation à détenir ces titres. Le bénéfice de cette disposition est soumis à deux conditions devant être respectées pendant toute la durée de l'engagement de conservation : les héritiers ou donataires doivent individuellement poursuivre cet engagement et aucun actionnaire extérieur ne doit entrer dans la holding.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, instruction attendue depuis plusieurs années et dont on peut espérer la sortie prochaine.

*
* *

41-12.— Loi de finances rectificative pour 2006

Article 48

Droit de retour en faveur des ascendants

a) Contenu :

Cet article exclut l'imposition au titre des droits de mutation des retours aux ascendants des biens qu'ils ont transmis par donation à un enfant prédécédé. En cela, il aligne le droit de retour légal sur le droit de retour conventionnel, qui ne donne pas lieu à taxation, car le bien revient dans le patrimoine du donateur initial.

b) Application :

L'instruction 7 G-6-07 du 22 novembre 2007 (BOI n° 121), commentant les articles 42 à 54 de la loi de finances rectificative pour 2006 d'adaptation du droit fiscal à la réforme des successions et libéralités, apporte deux précisions. En premier lieu, l'absence de taxation est acquise que le retour s'exerce en nature ou en valeur. Dans ce dernier cas, il s'exécute dans la limite de l'actif successoral. En second lieu, le droit de retour légal des familles adoptives et par le sang au décès de l'adopté simple demeure soumis aux droits de mutation.

*
* *

41-13.— Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat

Article 8

**Réduction de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit
et modification de l'imposition des *stock options***

a) Contenu :

Cet article réforme en profondeur le régime des droits de mutation à titre gratuit en prévoyant :

– d'exonérer totalement le conjoint survivant de droits de succession et d'appliquer aux réversions d'usufruit à son profit le régime des successions ;

– d'aligner le régime des partenaires liés par un PACS sur celui des conjoints mariés, pour les successions comme pour les donations ;

– d'exonérer du prélèvement de 20 % applicable aux sommes reçues en exécution d'un contrat d'assurance-vie les frères et sœurs vivant sous le même toit ;

– de relever les abattements au profit des enfants de 50 000 à 150 000 euros, l'abattement global de 50 000 euros étant supprimé ;

– de relever de 50 000 à 150 000 euros l'abattement applicable sur la part de tout héritier, légataire ou donataire incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, du fait d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise ;

– de relever l'abattement applicable aux frères et sœurs de 5 000 à 15 000 euros ;

– d'étendre aux successions l'abattement en faveur des neveux et nièces applicable aux donations et en le portant à 7 500 euros ;

– d'instaurer une exonération des dons en numéraire au profit des enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants, ou à défaut d'une telle descendance, des neveux et nièces, dans la limite de 30 000 euros.

A contrario, cet article apporte un correctif au régime des options de souscription ou d'achat d'actions (*stock options*) afin d'assujettir, lors des donations des actions issues de levées d'options, les plus-values réalisées à la levée de l'option.

Accessoirement, le délai de rappel des donations antérieures pour le bénéfice de l'exonération partielle de droits de mutation applicable aux parts de

groupements fonciers agricoles et aux biens ruraux loués par bail à long terme est abaissé de dix à six ans.

b) Application :

L'instruction 7 G-5-07 du 24 août 2007 (BOI n° 101) apporte des précisions quant à l'exonération des dons manuels à hauteur de 30 000 euros réalisés au profit du cercle familial. Elle indique, comme pour la précédente mesure d'exonération de cette nature, qu'il convient d'entendre par neveux et nièces les seuls enfants des frères et sœurs du donateur. Lorsque la somme d'argent donnée est prélevée sur la communauté des époux, elle est considérée, sauf intervention, comme attribuée pour sa totalité par l'oncle ou la tante pour son compte personnel. L'instruction précise également les formalités d'enregistrement : en l'absence d'acte, le don doit faire l'objet d'une déclaration auprès de l'administration fiscale par la souscription en double exemplaire de l'imprimé n° 2731 mais, en cas de dons excédant 30 000 euros, une déclaration unique sur l'imprimé n° 2735 est autorisée avec mention expresse de l'application du régime de l'article 790 G. L'enregistrement d'un acte sous seing privé ou le dépôt d'une déclaration doit se faire dans le délai d'un mois à compter du don au service des impôts du domicile du donataire.

L'instruction 7 G-7-07 du 3 décembre 2007 (BOI n° 125), commentant les autres dispositions, à l'exclusion de celles tenant au régime des *stock options*, apporte plusieurs précisions dont deux méritent d'être soulignées :

– s'agissant de l'abattement au profit des neveux et nièces, elle rappelle en note de bas de page qu'il convient d'entendre par neveux et nièces les seuls enfants des frères et sœurs du donateur ou du testateur, à l'exclusion de ceux du conjoint de ce dernier ;

– s'agissant des sommes reçues en exécution d'un contrat d'assurance-vie à concurrence de la fraction des primes versées après l'âge de 70 ans, soumise aux droits de succession, l'abattement de 30 500 euros prévu à l'article 757 B du code général des impôts est réparti entre les différents bénéficiaires sans tenir compte de la part revenant au conjoint survivant, au partenaire d'un PACS ou au frère ou à la sœur exonéré de droits de succession.

L'instruction comporte en annexe trois exemples fondés sur les hypothèses suivantes : renonciation à succession, présence d'un contrat d'assurance-vie et présence de donations rapportables.

Une instruction spécifique au régime des *stock options*, incluant l'aménagement opéré par cet article, est en cours de préparation.

*

* *

Article 10

Suppression sous certaines conditions des droits de mutation, par décès, entre frères et sœurs habitant sous le même toit

a) Contenu :

Cet article exonère de droits de succession les frères et sœurs vivant sous le même toit sous réserve du respect des conditions antérieurement posées pour bénéficier de l'abattement spécifique de 57 000 euros, à savoir :

– être âgé au moment de l'ouverture de la succession de plus de cinquante ans ou atteint d'une infirmité mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence ;

– avoir été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès.

b) Application :

L'instruction 7 G-7-07 du 3 décembre 2007 (BOI n° 125), commentant les articles 8 à 10 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, précise que l'exonération pourra être accordée lorsque le logement commun est quitté pour des raisons de santé, le délai de cinq ans de cohabitation effective s'appréciant alors à compter de la date de départ.

*

* *

41-14.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 17

Droit de partage sur les testaments–partage

a) Contenu :

Cet article prévoit que les testaments-partage déposés chez les notaires ou reçus par eux doivent être enregistrés au plus tard lors de l'enregistrement de l'acte constatant le partage de la succession.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008.

Article 18

Exonération du droit de partage de 1,1 % des partages et licitations portant sur des biens indivis entre époux, parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus et entre partenaires d'un PACS

a) Contenu :

Cet article exonère du droit de partage de 1,1 % les partages qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux, dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale, ce qui était déjà prévu, mais aussi ceux :

– portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage ;

– portant sur des biens indivis acquis par des partenaires liés par un PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.

Ce régime est étendu aux licitations (licitations de biens dépendant d'une indivision ordinaire intervenant à la suite d'une donation-partage ou entre des époux ou partenaires d'un PACS).

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

*

* *

Article 19

Présomption de propriété en présence d'une donation ayant réalisé indirectement le démembrement

a) Contenu :

Cet article permet que la preuve contraire de présomption de propriété d'un bien indivis au décès de l'usufruitier puisse être apportée par la donation régulière, plus de trois mois avant le décès, de deniers préalable à l'acquisition démembrée du bien.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008.

*

* *

Article 21

Assimilation à des mutations par décès des réversions d'usufruit

a) Contenu :

Cet article prévoit que les réversions d'usufruit sont assimilées à des mutations par décès quel qu'en soit le bénéficiaire. L'article 8 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat avait réservé cette disposition nouvelle aux réversions d'usufruit réalisées au profit du conjoint.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008.

*
* *

41-15.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 30

Déduction de l'actif successoral de la rémunération du mandataire à titre posthume

a) Contenu :

Cet article autorise la déduction de l'actif successoral de la rémunération du mandataire à titre posthume dès lors que la rémunération est déterminée de manière définitive dans les six mois suivant le décès et que le montant de la déduction n'excède pas 0,5 % de l'actif successoral géré dans la limite de 10 000 euros.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008.

*
* *

Article 31

Maintien de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit accordée dans le cadre d'un engagement collectif de conservation en cas de donation

a) Contenu :

Cet article maintient le bénéfice de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit obtenue dans le cadre du dispositif d'engagement collectif de conservation, lorsque les parts ou titres sont transmis à titre gratuit par l'héritier, légataire ou donataire à un ou des descendants qui poursuivent l'engagement jusqu'à son terme.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, instruction attendue depuis plusieurs années et dont on peut espérer la sortie prochaine.

*
* *

Article 32

Minoration des droits de mutation à titre gratuit en cas de clause de retour conventionnel ou légal

a) Contenu :

Cet article prévoit l'imputation des droits payés sur une première donation en ligne directe sur ceux dus lors d'une seconde donation, toujours en ligne directe, des mêmes biens ayant réintégré le patrimoine du donateur après la première donation par suite d'une clause de retour conventionnel ou du retour conventionnel (donataire prédécédé).

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

*
* *

Article 37

**Exonération de droits de mutation à titre gratuit
en faveur d'organismes d'intérêt général**

a) Contenu :

Cet article étend l'exonération de droit de mutation à titre gratuit en faveur des associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique et des sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État, aux dons et legs faits aux fondations universitaires, aux fondations partenariales et établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique, ainsi qu'aux établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des œuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008.

*
* *

Article 44

**Exonération des dons réalisés au profit des petits-neveux
et des petites-nièces**

a) Contenu :

Cet article étend le bénéfice de l'exonération à hauteur de 30 000 euros des dons en numéraire au profit d'un membre du cercle familial aux dons au profit d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce venu en représentation ; les neveux et nièces étant éligibles au bénéfice de la mesure lorsque le donateur n'a pas descendance.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008.

*
* *

43.– DROITS INTÉRESSANT LES SOCIÉTÉS

43-01.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 20

Aménagement de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés par des personnes morales

a) Contenu :

Cet article modifie le champ d'application de la taxe de 3 % applicable aux personnes morales sur les immeubles possédés en France ou les droits réels sur ces biens. Il améliore la lutte contre l'évasion fiscale, d'une part, en prévoyant l'assujettissement des entités, y compris sans personnalité morale, possédant des immeubles ou droits réels immobiliers, quels que soient, le cas échéant, la chaîne de participation et le nombre d'entités interposées. D'autre part, la plupart des exonérations, par ailleurs améliorées pour faciliter les investissements immobiliers de source étrangère, sont soumises à la condition que l'entité soit située dans un État membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France. Cette restriction concerne :

– les entités pour lesquelles la valeur vénale du ou des immeubles situés en France ou des droits réels sur ces biens est inférieure à 5 % de la valeur de leurs actifs immobiliers ou à 100 000 euros (exonération nouvelle) ;

– les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable, ainsi que, ce qui est nouveau, les fonds de placement immobilier ;

– l'ensemble des institutions et non uniquement les caisses de retraite qui gèrent et administrent les régimes de sécurité sociale, les retraites professionnelles et individuelles ;

– l'ensemble des entités reconnues d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, et dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ;

– les entités autres qui communiquent chaque année ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration sur demande les renseignements concernant l'identité des actionnaires, associés ou autres membres, dont la participation est supérieure à 1 % ;

– à proportion des actionnaires dont elles ont connaissance, les entités qui déclarent chaque année les renseignements concernant cet actionnariat (exonération partielle nouvelle).

Il est à noter également que l'exonération, sans condition, des entités qui ne sont pas à prépondérance immobilière est assouplie en ne retenant pas pour l'appréciation du seuil de 50 %, qualifiant la prépondérance, les immeubles et droits affectés directement ou indirectement par les entités à leur activité professionnelle autre qu'immobilière ou à l'activité professionnelle d'une société qu'elles contrôlent.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

*
* *

44.— ENREGISTREMENT, DROITS DE TIMBRE, DROITS DIVERS

44-07.— Loi de finances initiale pour 2007

Article 25

Allègement de la taxation des jeux automatiques installés dans les lieux publics

a) Contenu :

Le présent article institue au profit de l'État une nouvelle taxe forfaitaire d'un montant unique pour tous les appareils de jeux automatiques fixé à 5 euros par an et par appareil qui se substitue à l'impôt sur les spectacles perçu par les communes.

b) Application :

Cet article n'a toujours pas fait l'objet de mesures d'application. Trois arrêtés prévus par l'article sont en attente de publication. L'article 25 dispose en effet que les appareils automatiques mis en service à partir du 1^{er} juillet 1987 doivent être munis d'un compteur de recettes dont les caractéristiques et les modalités de fonctionnement sont fixées par arrêté. Il dispose par ailleurs que lors de l'installation d'un appareil automatique chez un tiers, l'exploitant est tenu de déclarer à l'administration la part des recettes revenant à ce tiers. Le modèle de cette déclaration doit être fixé par arrêté. Enfin, un arrêté du ministre chargé du budget doit déterminer le modèle et les modalités de dépôt de la déclaration à l'administration.

*
* *

45.– IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

45-01.– Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat

Article 16

Réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune en faveur des investissements dans les PME et des dons au profit d'organismes d'intérêt général

a) Contenu :

Cet article institue deux réductions d'impôt de solidarité sur la fortune pour investissements dans les PME et pour dons à certains organismes d'intérêt général, codifiées respectivement aux articles 885-0 V *bis* et 885-0 V *bis* A du code général des impôts, et applicables aux versements réalisés à compter du 20 juin 2007. Ces dispositifs ont été modifiés par l'article 22 de la loi de finances pour 2008 et par les articles 38, 39 et 40 de la loi de finances rectificative pour 2007.

● La réduction pour investissements dans les PME :

Les redevables peuvent imputer sur leur cotisation d'ISF à hauteur de 75 % de leur montant les versements, en numéraire ou par apport de biens nécessaires à l'exploitation, effectués au titre de la souscription de titres participatifs de SCOP ou au capital de PME opérationnelles, non cotées, soumises à l'impôt sur les sociétés ou équivalent, établies en France ou dans l'EEE hors Liechtenstein. La réduction est conditionnée à l'engagement de conserver les parts reçues en contrepartie pendant cinq ans.

Cette réduction s'applique dans les mêmes conditions aux souscriptions au capital de sociétés respectant toutes les conditions précitées à l'exception de celle d'activité et dont l'objet social exclusif est de détenir des participations dans des sociétés exerçant une activité opérationnelle. La réduction s'applique alors à hauteur des versements effectués par la société interposée au titre de souscriptions au capital de PME éligibles en direct. L'obligation de conservation s'applique au niveau de la holding comme du contribuable.

Cette réduction s'applique également, mais à hauteur de 50 %, aux versements effectués au profit d'un fonds d'investissement de proximité dont 20 % de l'actif est composé de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés de moins de cinq ans. La réduction s'applique alors dans la limite de l'actif du fonds investi en titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés éligibles en direct, antérieurement fixé par le fonds. Le montant de la réduction obtenu ne peut excéder 10 000 euros. L'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2007 a étendu cette possibilité d'intermédiation aux investissements réalisés au travers de FCPR « fiscaux » et de « FCPI » respectant

un quota d'entreprises récentes de 40 %. Le montant de la réduction obtenu au travers d'un ou plusieurs fonds a été alors relevé à 20 000 euros.

- La réduction pour dons à certains organismes :

Les redevables peuvent imputer sur leur cotisation d'ISF à hauteur de 75 % de leur montant les versements, en numéraire ou en titres de sociétés cotées, au profit :

- des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique d'intérêt général à but non lucratif ;

- des fondations reconnues d'utilité publique éligibles à la réduction d'impôt sur le revenu pour dons ;

- des entreprises et associations intermédiaires d'insertion, des entreprises de travail temporaires d'insertion, des chantiers et ateliers d'insertion ;

- des entreprises adaptées ;

- de l'Agence nationale de la recherche.

- Conditions communes aux deux réductions :

La fraction des versements pour lesquels il est demandé le bénéfice de la réduction d'ISF ne peut ouvrir droit à une réduction au titre d'un autre impôt.

Le montant global de la réduction obtenue par application des deux articles 885-0 V *bis* et 885-0 V *bis* A ne peut excéder 50 000 euros.

Le bénéfice de chacune des réductions est soumis au respect des règles *de minimis*. Sur ce dernier point toutefois, l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2007 a prévu, à compter d'une date fixée par décret pris avant le 30 juin 2008, la non-application de cette réglementation pour les investissements, directs ou indirects, dans des PME éligibles en phases d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices concernant les aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises.

b) Application :

La parution de deux instructions commentant la réduction d'ISF pour dons est imminente, l'une de portée générale, l'autre relative à l'imposition des plus-values en cas de donation de titres.

La réduction d'ISF pour investissement dans les PME a été commentée par **l'instruction 7 S-2-08 en date du 21 février 2008** (BOI n° 23). Ce dispositif ayant été modifié par l'article 22 de la loi de finances pour 2008 et par les articles 38, 39 et 40 de la loi de finances rectificative pour 2007 (se reporter à ces

articles pour le descriptif de leur contenu), l'instruction précitée a été annulée et remplacée par **l'instruction 7 S-3-08 du 11 avril 2008** (BOI n° 41).

Le décret n° 2008-336 du 14 avril 2006 :

- énonce les obligations déclaratives et administratives ;
- fixe le plafond de versements applicable aux investissements placés sous le bénéfice des lignes directrices européennes à 1,5 million d'euros ;
- fixe l'entrée en vigueur du dispositif placé sous le bénéfice des lignes directrices européennes.

L'instruction 7 S-3-08 précitée apporte plusieurs précisions, en déclinant le régime de la réduction d'ISF en deux dispositifs distincts⁽¹⁾:

– le régime recentré sur certaines phases de développement des sociétés sans application de la réglementation relative aux aides *de minimis* et sous plafond de 1,5 million d'euros, applicable à compter du 11 mars 2008 ;

– le dispositif initial soumis à la réglementation relative aux aides *de minimis*, réaménagé notamment par l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2008 l'étendant aux investissements réalisés au travers de FCPI et FCPR.

• S'agissant des sociétés cibles, l'instruction rappelle, d'une part, l'assimilation des sociétés holding animatrices aux sociétés ayant une activité opérationnelle, et, d'autre part, que la notion d'activité commerciale englobe toutes celles considérées comme tel en droit fiscal, dont les résultats sont classés dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, y compris donc celles de marchands de biens, lotisseurs, intermédiaires immobiliers, de promotion immobilière ou encore de gérants d'affaires. Enfin, contrairement aux conditions d'absence de cotation, de qualification de PME et de soumission à l'impôt sur les sociétés, celles tenant à l'activité et à la localisation du siège social doivent être respectées pendant le délai de conservation de cinq ans. L'instruction précise que la gestion par la société des immeubles et de la trésorerie nécessaires à l'exercice d'une activité éligible n'exclut pas du bénéfice du dispositif et admet qu'une société puisse être éligible si une activité non éligible est exercée à titre accessoire et constitue le complément indissociable d'une activité éligible.

• S'agissant des souscriptions indirectes, l'instruction explicite la condition d'exclusivité de l'objet social de la holding, en la considérant remplie dès lors que celle-ci détient au moins 90 % de son actif brut comptable en titres de

(1) Les développements qui suivent portent sur le dispositif en vigueur après intégration des modifications apportées par les lois de finances et suite à la décision d'autorisation de la Commission européenne du 11 mars 2008 de soustraire à la réglementation relative aux aides *de minimis* les investissements dans les sociétés en amorçage, en démarrage ou en expansion, qui peuvent par ce biais recevoir jusqu'à 1,5 millions d'euros par an.

sociétés opérationnelles. Ce seuil s'apprécie sans tenir compte des apports nécessaires à la constitution du capital minimum de la holding, des sommes reçues des personnes physiques au titre de souscriptions à son capital avant emploi, des apports constitutifs de créances liquides et exigibles sur elle ou réalisés au titre de souscriptions ou acquisitions d'obligations souscrites à l'origine ou acquises de précédents porteurs sur le marché obligataire, enfin, du produit de cession de titres de sociétés cibles cédés en application d'une clause de sortie forcée avant le délai de six mois prévu pour le réinvestir. La condition d'exclusivité de l'objet social ne fait par ailleurs pas obstacle à la détention de titres participatifs de sociétés coopératives ouvrières. Elle s'apprécie à la date limite de déclaration de l'année au titre de laquelle le redevable entend bénéficier de la réduction d'ISF et doit être satisfaite au 1^{er} janvier de chaque année jusqu'à la cinquième suivant la souscription.

• S'agissant du dispositif autorisé par la Commission européenne, l'instruction rappelle que le plafond de 1,5 million d'euros ne s'applique pas aux sociétés intermédiaires et aux fonds d'investissements et que les plafonds du *de minimis* sont maintenus pour les sociétés qui exercent exclusivement une activité d'exportation. Le plafond s'apprécie par période de douze mois de manière glissante au regard de l'ensemble des versements perçus éligibles à la réduction d'ISF, sans tenir compte de ceux pour lesquels la société bénéficiaire ne délivre pas de justificatif destiné à permettre aux investisseurs de bénéficier de cette réduction.

L'instruction produit la définition des notions d'amorçage, démarrage et expansion qu'il convient de retenir pour l'application de la réduction d'ISF, interprétation pratique des principes des lignes directrices illustré d'exemples :

– l'amorçage⁽¹⁾ est la période au cours de laquelle l'entreprise n'est qu'au stade de projet et n'est donc pas encore constituée juridiquement. Les versements sont susceptibles d'être éligibles au bénéfice de la réduction d'ISF dès que la société est définitivement constituée, c'est-à-dire à la date de signature des statuts ;

– le démarrage⁽²⁾ est la phase correspondant à la période au cours de laquelle l'entreprise est juridiquement constituée mais n'a encore commercialisé aucun produit ou service, ce qui signifie qu'aucun chiffre d'affaires ne peut avoir été réalisé ;

– la croissance ou l'expansion⁽³⁾ est la période où la société est déjà constituée et a commencé à commercialiser des produits ou des services, sous

(1) *Défini par les lignes directrices comme « le financement fourni pour étudier, évaluer et développer un concept de base préalablement à la phase de démarrage ».*

(2) *Défini comme « le financement fourni aux entreprises qui n'ont pas commercialisé de produits ou de services et ne réalisent pas encore de bénéfices, pour le développement et la première commercialisation de leurs produits ».*

(3) *Défini comme « le financement visant à assurer la croissance et l'expansion d'une société qui peut ou non avoir atteint le seuil de rentabilité ou dégager des bénéfices, et employé pour augmenter les capacités de production, développer un marché ou un produit ou renforcer le fonds de roulement de la société ».*

deux conditions : la phase de croissance ou d'expansion peut être interne ou externe, notamment en cas de prises de participations en capital dans d'autres entreprises, et les versements sont utilisés pour l'augmentation des capacités de production, le développement d'un marché ou d'un produit ou le renforcement d'un fonds de roulement. Cela inclut notamment les sociétés qui développent une activité nouvelle éligible, qui investissent dans de nouveaux outils de production ou encore les sociétés holding animatrices qui utilisent les versements reçus pour l'acquisition de participations nouvelles. De plus, l'instruction indique bien que le dispositif n'est pas limité aux investissements dans les PME situées dans des régions assistées au sens des lignes directrices communautaires relatives aux aides d'État à finalité régionales, ce qui signifie qu'aucune restriction géographique n'est prévue quant au lieu d'implantation de la société en phase d'expansion bénéficiaire des versements.

- S'agissant du plafond de 200 000 euros sur une période de trois exercices prévu pour le dispositif soumis à la réglementation des aides *de minimis*, l'instruction rappelle qu'il s'apprécie en retenant l'ensemble des aides publiques (État, collectivités, Union européenne) perçues sous quelle que forme que ce soit, dès lors que celles-ci n'ont pas été notifiées à la Commission européenne ou ne sont pas couvertes par un règlement d'exemption (certaines aides sont en outre exclues). L'articulation dans le temps de ce dispositif subsidiaire avec celui autorisé par la Commission européenne est illustrée par un exemple.

- S'agissant des souscriptions de parts de fonds, l'instruction précise que l'éligibilité à l'avantage fiscal est étendue aux versements aux entités équivalentes constituées, et que le siège social et l'administration centrale peuvent se situer dans un autre État de la Communauté européenne ou de l'Espace économique européen hors Liechtenstein, sous réserve de la délivrance par l'AMF de l'autorisation préalable de commercialisation en France. Les fonds doivent s'engager dans un document destiné aux souscripteurs et produit à l'AMF sur le pourcentage de son actif qu'ils entendent investir de façon permanente en titres de sociétés éligibles. S'agissant du respect de ce quota et de ceux de 20 % et 40 %, les règles posées sont identiques à celles régissant le quota de 60 % des fonds (souscriptions nouvelles, annulation des titres avec délai de cinq ans, cession avec délai de deux ans, pré-liquidation, inventaires semestriels etc.). L'instruction précise que les souscriptions effectuées indirectement ou en indivision par des personnes physiques ne sont pas éligibles.

- S'agissant des modalités d'application de la réduction d'impôt, d'une part, l'instruction apporte des explications pratiques sur le calcul de la réduction d'impôt pour les investissements réalisés par l'intermédiaire d'une holding. On voit d'ailleurs avec les illustrations données, que la non-concordance des exercices, généralement calés sur l'année civile, et de la période fixée pour la réduction d'ISF (15 juin au 14 juin) n'est pas commode et peut donner lieu à des frottements. D'autre part, l'instruction énonce clairement que la réduction d'impôt est appliquée sur le montant d'ISF déterminé avant application éventuelle du plafonnement prévu à l'ISF. Telle était bien entendu l'intention du législateur. Par

ailleurs, l'instruction donne des exemples utiles pour le respect de la condition de conservation en présence de titres fongibles. Enfin, s'agissant des règles de non-cumul, l'instruction précise bien que seule la fraction du versement ayant effectivement donné lieu à la réduction d'ISF ne peut donner lieu à une réduction d'impôt sur le revenu. Dans le cas de souscriptions de parts de FIP ou FCPI, la fraction d'un versement non prise en compte pour le calcul de la réduction d'ISF (40 % si le fonds a fixé un quota d'investissements en sociétés éligibles de 60 %) ouvre droit à la réduction d'impôt sur le revenu.

● S'agissant enfin des modalités déclaratives, l'instruction apporte de nombreuses précisions que l'on retrouve pour l'essentiel dans le décret précité. À noter que pour la première année d'application du dispositif, les contribuables auront trois mois après le dépôt de la déclaration pour remplir les obligations instituées.

*

* *

45-02.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 15

Assouplissement des dispositifs existant en matière de mutation à titre gratuit et d'impôt de solidarité sur la fortune en faveur des entreprises

a) Contenu :

Cet article contient plusieurs dispositions tendant à faciliter la mise en œuvre durable des engagements de conservation ouvrant droit à un abattement de 75 % sur la valeur des entreprises ou des droits sociaux de sociétés, soit transmis à titre gratuit, soit, s'agissant de droits sociaux, entrant dans la détermination de l'impôt de solidarité sur la fortune. Cet article s'applique à compter du 26 septembre 2007 non seulement aux pactes conclus à partir de cette date, mais aussi aux engagements, collectifs ou individuels, alors en cours.

En premier lieu, cet article assouplit les conditions ouvrant droit au bénéfice de l'exonération partielle pour les transmissions impréparées de droits sociaux, notamment en ouvrant aux héritiers la possibilité de conclure entre eux ou avec d'autres associés un engagement collectif de conservation dans les six mois qui suivent un décès.

Ensuite, il harmonise les conditions de durée des engagements, prévoyant :

– un engagement collectif d'une durée minimale de deux ans, remplacé dans le cadre de la transmission d'une entreprise individuelle par une condition de détention de deux ans, suivie d'un engagement individuel de conservation de quatre ans. Pour l'ISF, l'engagement individuel débute à l'expiration de

l'engagement collectif ; pour les mutations, il débute à compter de la transmission ;

– l'exercice par un des signataires du pacte collectif d'une fonction de direction ou, s'agissant des sociétés de personnes, d'une activité professionnelle principale, pendant une durée minimale de cinq ans démarrant à compter de la conclusion de l'engagement collectif pour les sociétés et de trois ans à compter de la transmission pour les entreprises individuelles.

Par ailleurs, s'agissant des pactes en matière d'ISF, certaines dispositions supplémentaires doivent être soulignées : la dérogation à la condition de conservation attachée aux opérations de restructuration, prévue pendant la période d'engagement collectif, est transposée à la période d'engagement individuel ; l'exonération n'est pas remise en cause non plus après deux ans d'engagement collectif quand bien même ce dernier aurait une durée plus longue si l'engagement individuel est respecté ; enfin, l'exonération est acquise au terme d'un délai global de six ans et sa remise en cause ne peut plus porter que sur l'année au cours de laquelle les conditions de son application ne sont plus réunies.

Cet article ouvre également la possibilité pour les titres de sociétés faisant l'objet d'un pacte de mutation à titre gratuit, sous condition, d'être apportés à une holding dont l'unique objet est la gestion de son propre patrimoine mobilier, aux holdings dont le patrimoine est constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe ayant une activité similaire, connexe ou complémentaire, dont les parts ou actions ont été transmises

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation. Elles figureront, s'agissant de l'ISF, dans une instruction prochaine consolidant les commentaires de l'instruction du 23 février 2004 pour tenir compte des multiples aménagements opérés depuis lors. S'agissant des droits de mutation à titre gratuit, l'instruction commentant l'exonération partielle, attendue depuis plusieurs années maintenant, devrait enfin paraître et intégrer les modifications importantes de cet article. On peut souligner que le décret n° 2008-57 du 17 janvier 2008 relatif aux obligations déclaratives devra également être actualisé.

*

* *

Article 22

Diverses adaptations de la réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune en faveur des investissements dans les petites et moyennes entreprises et des dons au profit d'organismes d'intérêt général

a) Contenu :

Cet article modifie la réduction d'ISF pour investissements dans les PME :

– en supprimant l'impossibilité pour un dirigeant de bénéficier de la réduction d'ISF au titre des investissements réalisés dans son entreprise pour les titres de laquelle il bénéficie de l'exonération au titre des biens professionnels ;

– en renforçant l'obligation de conservation des titres reçus en contrepartie des souscriptions par la remise en cause de l'avantage en cas de remboursement des apports pendant cette période ;

– en dérogeant, pour les entreprises solidaires qui exercent une activité de gestion immobilière à vocation sociale, à l'exclusion des investissements dans des sociétés exerçant une activité de gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier ;

– en autorisant, pour les versements à des fonds éligibles, la prise en compte des obligations converties.

b) Application :

L'instruction 7 S-3-08 du 11 avril 2008 (BOI n° 41) relative au dispositif de l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts, qui n'appelle pas de commentaire sur ces modifications, est présentée dans le commentaire de l'article 16 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat. La parution de l'instruction commentant la réduction d'ISF pour dons est imminente.

*

* *

45-03.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 38

Extension du dispositif de réduction d'impôt de solidarité sur la fortune aux investissements réalisés au travers de FCPI et de FCPR

a) Contenu :

Cet article, d'une part, étend le champ du bénéfice de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune pour investissements dans les PME (article 885-0 V bis du code général des impôts) à ceux réalisés au travers de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou de fonds communs de placements à risques (FCPR) dits « fiscaux ». Sont ainsi rendues éligibles les souscriptions aux parts de FCPI et FCPR dont 40 % de l'actif est investi en titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de PME non cotées de moins de cinq ans. La réduction s'applique à hauteur de 50 % des investissements retenus dans la limite du quota fixé par le fonds de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de PME éligibles « en direct » à la réduction d'ISF. Le redevable est soumis à l'obligation de conserver les parts du fonds cinq ans. Par ailleurs, le plafond spécifique de réduction d'impôt aujourd'hui fixé à 10 000 euros pour les FIP est porté à 20 000 euros pour l'ensemble des fonds, toujours au sein du plafond global de 50 000 euros.

D'autre part, cet article prévoit la non-application de la règle *de minimis* aux investissements réalisés en faveur de PME éligibles en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices concernant les aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises. Cette disposition n'entraîne en vigueur qu'à l'issue des discussions avec la Commission européenne par l'adoption d'un décret pris au plus tard le 30 juin 2008 tendant à fixer le plafond retenu, dans la limite de 1,5 million d'euros par période de douze mois.

Enfin, cet article prévoit que le délai de conservation des titres continue à courir sans remise en cause de l'avantage en cas de mise en œuvre d'une clause de cession obligatoire contenue dans un pacte d'associés ou d'actionnaires si l'intégralité du prix de vente est réinvestie dans les six mois dans une autre société éligible à la réduction d'impôt.

b) Application :

L'**instruction 7 S-3-08 du 11 avril 2008** (BOI n° 41) relative au dispositif de l'article 885-0 V bis du code général des impôts issu des dispositions adoptées dans la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, la loi de finances pour 2008 et la loi de finances rectificative pour 2007 a apporté plusieurs précisions, présentées dans le commentaire de l'article 16 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

Article 39

**Allongement du délai laissé à une holding pour réinvestir dans une PME
les sommes ouvrant droit à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune**

a) Contenu :

Cet article, d'une part, rallonge d'un an le délai dont dispose une société interposée pour investir dans les PME cibles afin que les versements du contribuable puissent ouvrir droit à la réduction d'ISF. Au délai entre la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année d'imposition, s'ajoute la période d'imposition antérieure, ce qui porte le délai global à deux ans.

D'autre part, cet article précise que la société interposée, pour être éligible, est dispensée, non seulement du respect de la condition d'activité, mais aussi d'être une société en amorçage, en démarrage ou en expansion au sens des lignes directrices européennes.

b) Application :

L'instruction **7 S-3-08 du 11 avril 2008** (BOI n° 41) relative au dispositif de l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts issu des dispositions adoptées dans la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, la loi de finances pour 2008 et la loi de finances rectificative pour 2007 a apporté plusieurs précisions, présentées dans le commentaire de l'article 16 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

*

* *

Article 40

**Application de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune aux titres
participatifs des sociétés coopératives**

a) Contenu :

Cet article étend le bénéfice de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune pour investissements dans les PME aux souscriptions de titres participatifs de sociétés coopératives, soit non seulement celles entrant dans la catégorie des SCOP (sociétés coopératives ouvrières de production), mais aussi toutes celles régies par la loi 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, à savoir aussi les SCIC (sociétés coopératives d'intérêt collectif) et les UES (unions d'économie sociale).

b) Application :

L'**instruction 7 S-3-08 du 11 avril 2008** (BOI n° 41) relative au dispositif de l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts, qui n'appelle pas de commentaire sur ces modifications, est présentée dans le commentaire de l'article 16 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

*
* *

Article 41

Maintien de l'abattement de 75 % sur l'impôt de solidarité sur la fortune en présence d'un pacte d'actionnaires en cas de donation ou de cession de titres de sociétés interposées entre associés

a) Contenu :

Cet article autorise, sans remise en cause de l'abattement d'ISF lié à un pacte d'actionnaires, les cessions ou donations entre actionnaires des sociétés interposées qui détiennent la participation dans la société dont les titres font l'objet du pacte. La faculté de cession ou de donation ne concerne que les cessions entre associés d'une même société interposée bénéficiaires du régime d'exonération partielle présents à la date de signature du pacte et pour les seules actions qu'ils détenaient à cette date.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation. Elles figureront dans une instruction prochaine consolidant les commentaires de l'instruction du 23 février 2004 afin de tenir compte des multiples aménagements opérés depuis lors.

*
* *

Article 42

**Exclusion de la valeur de capitalisation des rentes et indemnités perçues
en réparation de dommages corporels**

a) Contenu :

Cet article exclut de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune la valeur de capitalisation des rentes ou indemnités perçues en réparation de dommages corporels liés à un accident ou à une maladie, pour les personnes bénéficiaires des rentes ou indemnités mais aussi pour le conjoint survivant en cas de transmission à titre gratuit par décès.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation, la parution d'une instruction étant imminente.

*

* *

V.- FISCALITÉ LOCALE

51.– TAXES FONCIÈRES

51-07.– Loi de finances rectificative pour 2006

Article 119

Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les logements situés en zone SEVESO

a) Contenu :

Le présent article instaure, à compter des impositions établies au titre de 2008, une exonération facultative permanente de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les logements situés dans le périmètre d'exposition aux risques d'un plan de prévention des risques technologiques, et qui avaient été achevés avant la mise en place de ce plan.

Cette exonération est partielle. Les collectivités locales qui veulent l'instaurer doivent choisir entre une exonération de 25 % ou de 50 % de la part de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties leur revenant.

b) Application :

Cet article a été commenté par **l'instruction 6 C-3-08 du 11 avril 2008** (BOI n° 41), qui précise notamment l'articulation de cette exonération facultative partielle avec les autres dispositifs d'exonération totale temporaire de taxe foncière.

L'instruction rappelle également que les plans de prévention des risques technologiques, prévus par l'article L. 515-1 du code de l'environnement, sont arrêtés par le préfet et qu'à ce titre leur périmètre, voire leur existence, est susceptible d'être remis en cause. Ceci n'affecte pas le caractère permanent et la portée générale de la délibération prise par une collectivité concernée, ce qui implique qu'une exonération décidée en vertu du présent article peut être suspendue, ou « réactivée », sans action particulière de la collectivité.

*

* *

51-08.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 77

Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les hôtels, gîtes ruraux, meublés de tourisme et chambres d'hôtes situés en zone de revitalisation rurale

a) Contenu :

Le présent article instaure une exonération facultative permanente de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les hôtels, gîtes ruraux (tels que définis à l'article 1459 du code général des impôts), meublés de tourisme (au sens de l'arrêté du 28 décembre 1976) et chambres d'hôtes (au sens de l'article L. 24-3 du code du tourisme). Cette exonération peut être décidée pour les impositions établies à compter de 2008. Elle ne concerne que les biens situés dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du code général des impôts.

Chaque collectivité locale ou groupement bénéficiaire d'une part de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties doit délibérer pour instituer l'exonération pour la part lui revenant.

b) Application :

Cet article a été commenté par **l'instruction 6 C-1-08 du 3 mars 2008** (BOI n° 27), qui précise notamment l'articulation de cette exonération facultative avec les autres dispositifs d'exonération totale temporaire de taxe foncière. Cette instruction apporte également deux précisions qu'il convient de relever :

– elle autorise les collectivités locales à délibérer pour n'accorder l'exonération qu'à une ou plusieurs catégories des locaux mentionnés par le présent article, ce qui paraît déroger, sinon à la lettre formelle, du moins à l'esprit de la mesure adoptée par le législateur, qui avait entendu permettre une exonération en bloc des locaux affectés à une activité de tourisme ;

– elle intègre la modification apportée au dispositif par l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007), dont le paragraphe XXXII dispose que l'exonération prévue par le présent article s'entend sous condition de respect au règlement (CE) n° 1998-2006 de la Commission concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

Enfin, l'instruction souligne aussi que les ZRR sont arrêtées annuellement par le Premier ministre alors que la délibération prévue par le présent article est à durée indéterminée. Ceci implique qu'une exonération décidée en vertu du présent article peut être suspendue, ou « réactivée », sans action particulière de la collectivité, en fonction de l'évolution du périmètre des ZRR.

52.– TAXE D'HABITATION

52-03.– Loi de finances initiale pour 2006

Article 92

Résidences mobiles terrestres

a) Contenu :

Le présent article institue une taxe annuelle représentative de la taxe d'habitation à la charge des personnes dont la résidence principale est constituée à titre principal d'une résidence mobile terrestre.

Compte tenu des difficultés de mise en œuvre de cette taxe, l'article 80 de la loi de finances pour 2007 (n° 2006-1666 du 21 décembre 2006) a reporté au premier janvier 2008 la date de son entrée en vigueur.

Par la suite, l'article 77 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007), compte tenu de l'impossibilité de l'administration à mettre en œuvre la taxe, a reporté son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

Cet article n'a fait l'objet d'aucune mesure d'application. Ses modalités d'application doivent être précisées par un décret en Conseil d'État en attente de publication.

*

* *

52-05.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 78

Exonération des gîtes ruraux, meublés de tourisme et chambres d'hôtes situés en zone de revitalisation rurale

a) Contenu :

Le présent article instaure une exonération facultative permanente de taxe d'habitation pour les gîtes ruraux (tels que définis à l'article 1459 du code général des impôts), meublés de tourisme (au sens de l'arrêté du 28 décembre 1976) et chambres d'hôtes (au sens de l'article L. 324-3 du code du tourisme). Cette exonération peut être décidée pour les impositions établies à compter de 2008.

Elle ne concerne que les biens situés dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du code général des impôts.

L'exonération est soumise à délibération de la commune concernée, mais vaut, le cas échéant, pour l'ensemble de la cotisation de taxe d'habitation du contribuable (c'est-à-dire également pour les parts revenant au département et éventuellement à un EPCI à fiscalité propre).

b) Application :

Cet article a été commenté par **l'instruction 6 D-1-08 du 4 mars 2008** (BOI n° 28), qui précise notamment l'articulation de cette exonération facultative avec les autres dispositifs d'exonération totale temporaire de taxe d'habitation ou de taxe professionnelle.

Cette instruction précise également le champ de la délibération prise par la commune. En effet, l'instruction autorise les communes à délibérer pour n'accorder l'exonération qu'à une ou plusieurs catégories des locaux mentionnés par le présent article, ce qui paraît déroger, sinon à la lettre formelle, du moins à l'esprit de la mesure adoptée par le législateur, qui avait entendu permettre une exonération en bloc des locaux affectés à une activité de tourisme.

Enfin, l'instruction souligne aussi que les ZRR sont arrêtées annuellement par le Premier ministre alors que la délibération prévue par le présent article est à durée indéterminée. Ceci implique qu'une exonération décidée en vertu du présent article peut être suspendue, ou « réactivée », sans action particulière de la collectivité, en fonction de l'évolution du périmètre des ZRR.

*

* *

52-06.– Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat

Article 7

Modulation du taux de la taxe d'habitation en fonction des revenus

a) Contenu :

Le présent article aligne le taux de calcul de la cotisation plafond de taxe d'habitation (CGI, art. 1414 A) sur les nouveaux revenus fiscaux de référence résultant de la réforme du barème de l'IR.

En effet, la suppression de l'abattement de 20 % et la réforme du barème de l'IR ont conduit à rehausser les revenus fiscaux de référence, qui sont pris en compte pour déterminer le plafonnement. Cet effet a été neutralisé s'agissant de l'éligibilité des ménages, par une coordination sur les plafonds de revenus en deçà

desquels les ménages peuvent bénéficier d'un plafonnement. En revanche, le taux permettant le calcul de la cotisation plafond elle-même (4,3 %) n'ayant pas été modifié, cette cotisation aurait augmenté mécaniquement avec le revenu de référence.

En retenant le taux de 3,44 %, le présent article neutralise la hausse des revenus de référence des contribuables, et garantit l'innocuité de la réforme de l'IR sur le plafonnement de la taxe d'habitation.

b) Application :

Cet article n'a pas donné lieu formellement à la publication d'une instruction fiscale. Cependant, comme le prévoit cet article entré en vigueur le 23 août 2007, le changement de taux s'applique aux impositions établies au titre de 2007 (comme le nouveau barème).

Compte tenu de l'urgence et des conséquences qui auraient résulté du maintien de l'ancien taux, l'administration fiscale a préparé la campagne des taxes d'habitation pour 2007 sur le fondement d'une « mesure de correction d'origine administrative » qui anticipait la décision du législateur.

*

* *

52-07.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 77

**Report de l'entrée en vigueur de la taxe d'habitation
sur les résidences mobiles terrestres**

Cet article est commenté sous l'article 92 de la loi de finances initiale pour 2006.

*

* *

54.– TAXE PROFESSIONNELLE

54-09.– Loi de finances initiale pour 2006

Article 93

Exonération des jeunes avocats

a) Contenu :

Afin de neutraliser, au regard de la taxe professionnelle, la suppression du statut d'avocat stagiaire, le présent article accorde aux avocats ayant suivi le nouveau cursus de formation une exonération d'une durée de deux ans à compter de l'année qui suit le début de l'exercice de la profession d'avocat.

b) Application :

Le présent article a été commenté par **l'instruction 6-E-1-08 du 8 avril 2008** (BOI n° 38), qui a apporté deux précisions utiles :

– d'une part, le délai de deux ans court à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la première inscription au tableau de l'Ordre des avocats, afin de s'articuler avec l'exonération générale couvrant l'année de création de l'activité (CGI, art. 1478) ;

– d'autre part, ce délai court de façon continue et s'achève au 31 décembre de la 2^{ème} année suivant celle de la création d'activité, sans qu'il soit tenu compte, par exemple, d'une éventuelle interruption d'activité.

Le Rapporteur général regrette le caractère tardif de cette instruction, publiée postérieurement à la survenance des situations exonératoires, puisque des avocats ayant achevé leur CAPA en 2007 bénéficient de cette mesure depuis le 1^{er} janvier 2008.

*

* *

54-10.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 76

**Exonération de taxe professionnelle
des établissements de cinéma d'art et d'essai**

a) Contenu :

Le présent article augmente le seuil de clientèle caractérisant les cinémas d'art et d'essai éligibles à l'exonération facultative de taxe professionnelle prévue à l'article 1464 A du CGI, afin d'ouvrir le dispositif aux salles réalisant entre 5 000 et 7 500 entrées en moyenne hebdomadaire.

b) Application :

Le présent article n'a toujours pas fait l'objet de mesure d'application.

En revanche, il a été brièvement commenté à l'intention des préfets et des élus locaux par **la circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)**.

*

* *

Article 79

**Neutralisation des déménagements intracommunautaires
au regard des FDPTP**

a) Contenu :

Le présent article a été complété par l'article 74 de la loi de finances rectificative pour 2007.

Ces deux articles aménagent les ressources des Fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle perçues sur un EPCI, lorsqu'elles proviennent d'un écrêtement des bases d'un établissement dit « exceptionnel » implanté dans le périmètre de l'EPCI à TPU, et non d'un prélèvement sur les recettes de l'EPCI. Dans ce cas, la qualité d'établissement « exceptionnel » se définit par comparaison au montant moyen des bases de taxe professionnelle **par habitant** à l'échelle nationale, et dépend donc notamment de la population de la commune accueillant l'établissement, ce qui peut sembler paradoxal dans le cadre d'un EPCI à taxe professionnelle unique. De surcroît, ce mode de calcul peut causer préjudice à l'EPCI lorsqu'un établissement déménage entre deux communes appartenant au périmètre.

C'est pourquoi ces deux articles neutralisent les déménagements d'établissements au sein même du périmètre de l'EPCI en tant qu'ils pouvaient entraîner des conséquences contradictoires avec l'objectif même de la mutualisation communautaire de la taxe professionnelle :

– un établissement pouvait devenir exceptionnel (et donc être écrêté) à raison du seul déménagement (vers une commune beaucoup moins peuplée que celle d'origine) ;

– les bases de l'établissement pouvaient faire l'objet d'un écrêtement accru ou diminué à raison du seul déménagement.

Pour prévenir ces situations, les deux articles prévoient que le caractère exceptionnel de l'établissement, et, le cas échéant, l'écrêtement de ses bases, se calculent par rapport à la population de sa commune de domiciliation l'année du transfert.

L'article 74 de la loi de finances rectificative pour 2007 précise également que cette neutralisation s'applique à compter du 1^{er} janvier 2008 aux déménagements intervenus depuis le 1^{er} janvier 2006, interrompant le cas échéant une éventuelle compensation des pertes de base perçue à compter de 2007.

b) Application :

Ces articles ont été commentés, de façon groupée, par **la circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)**, qui n'a pas apporté de précision complémentaire au dispositif, mais a éclairé ce dernier de l'exemple suivant :

Soit un établissement implanté, en année N, sur le territoire d'une commune A. Les bases de taxe professionnelle de l'établissement sont de 2,5 m€ et la commune compte 5 000 habitants. Cet établissement est transféré, au cours de l'année N+1, sur le territoire d'une commune B, qui compte 500 habitants, soit dix fois moins que la commune A. Les deux communes appartiennent à la même communauté de communes à taxe professionnelle unique, laquelle est soumise au régime de l'écrêtement des bases de TP communales et non à celui du prélèvement sur les recettes fiscales de l'EPCI.

La moyenne des bases de taxe professionnelle par habitant au niveau national (ou « seuil de péréquation ») était de 3 230 euros en année N et de 3 394 euros en année N+1. En année N : le calcul des bases excédentaires de l'établissement implanté sur le territoire de la commune A est donc :

– bases de TP de l'établissement – (seuil de péréquation x population de la commune d'implantation A) ;

– soit $2\,500\,000 - (3\,230 \times 5\,000) = -159\,000\,000$.

Il n'y a pas de bases excédentaires et donc pas d'écrêtement.

En année N+1 :

Dans le cadre de l'ancien dispositif, le calcul des bases excédentaires de l'établissement transféré de la commune A à la commune B se serait effectué sur la base de la population de la commune B, dix fois moins importante que celle de la commune A, soit :

$$2\,500\,000 - (3\,394 \times 500) = 803\,000 \text{ euros}$$

À bases de TP identiques, l'établissement aurait fait l'objet d'un écrêtement de 803 000 euros du seul fait de son transfert entre A et B.

La population à prendre en compte pour le calcul du seuil de péréquation étant désormais celle de l'année du transfert, le calcul des bases excédentaires de l'établissement implanté sur le territoire de la commune B est effectué sur la base de la population de la commune de A, soit :

$$2\,500\,000 - (3\,394 \times 5\,000) = -167\,200\,000.$$

Il n'y a pas de bases excédentaires et donc pas d'écrêtement.

*
* *

Article 81

Définition des « départements limitrophes » applicable à la perception de la taxe professionnelle

a) *Contenu :*

Le présent article assouplit les conditions de répartition interdépartementale des FDPTP.

Cette répartition interdépartementale a lieu d'être lorsque certaines communes dites « concernées » par l'écrêtement d'un établissement exceptionnel ⁽¹⁾ se trouvent dans d'autres départements que celui d'implantation de l'établissement. Cependant, l'article 1648 A du CGI restreignait excessivement cette faculté aux départements limitrophes. Le cas du réacteur ITER situé à Cadarache ayant illustré les limites d'une telle restriction, le présent article supprime pour l'avenir la nécessité qu'un département ait une frontière commune avec celui d'implantation pour que ses communes concernées prennent part à la répartition du FDPTP.

(1) Selon l'article 1648 A du CGI : doivent y résider au moins 10 salariés de l'établissement, dont le nombre multiplié par 4 représente au moins 1 % de la population communale.

b) Application :

Le présent article a été commenté par **la circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)**, mais son application requiert une modification du décret n° 88-988 du 17 octobre 1988 relatif au Fonds départemental de la taxe professionnelle. Cette correction est en cours de préparation.

*

* *

Article 82

**Neutralisation des évolutions de pression fiscale liées
à une rétrocession de compétences d'une EPCI à fiscalité additionnelle
vers ses communes membres pour le calcul de leur ticket modérateur**

a) Contenu :

Le présent article adapte le mécanisme de calcul du ticket modérateur prévu pour le plafonnement de la taxe professionnelle au cas où un EPCI rétrocéderait une compétence à ses communes membres.

En effet, dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle décidée en 2005, les collectivités locales prennent en charge une partie du dégrèvement de taxe correspondant à la fraction de cotisation excédentaire résultant de leurs hausses de taux. Cette hausse se mesure par rapport à un taux de référence. Pour les communes et les EPCI, ce taux de référence est corrigé lorsque des compétences nouvelles sont transférées à l'EPCI, par majoration (pour l'EPCI) ou minoration (pour les communes membres) d'un taux représentatif du coût desdites compétences.

Cependant, l'article 85 de la loi de finances pour 2006 (n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) n'a pas envisagé le cas d'une rétrocession de compétence. Le présent article pallie cette lacune initiale en reproduisant en sens inverse le mécanisme du taux représentatif majorant ou minorant le taux de référence. Il précise également que cette nouvelle correction est susceptible de s'appliquer à compter des impositions établies au titre de 2008, et que, pour les rétrocessions de compétences opérées de 2004 à 2007, la délibération concordante fixant le montant du taux représentatif doit être prise avant le 31 mars 2008.

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application. Pourtant, il semble nécessaire de modifier à cet effet **l'instruction 6 E-3-07 du 30 mars 2007 (BOI n° 48)** commentant l'ensemble du mécanisme du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée, qui est devenue incomplète à la suite de l'adoption du présent article, notamment pour sa partie concernant le calcul du taux de référence déterminant la part du plafonnement incombant à l'État.

54-11.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 48

**Modalités d'imposition à la taxe professionnelle des sociétés civiles
professionnelles, des sociétés civiles de moyens
et des groupements de professions libérales**

a) Contenu :

Conformément aux dispositions prévues au second alinéa de l'article 1476 du code général des impôts, pour les sociétés civiles professionnelles, les sociétés civiles de moyens et les groupements réunissant des membres des professions libérales, la taxe professionnelle est établie au nom de chacun des membres, quels que soient le lieu d'exercice de leur propre activité et leur situation au regard de l'IR ou de l'IS.

Afin de simplifier ces modalités d'imposition et pour éviter toute contestation sur le terrain de la territorialité, le présent article prévoit de n'imposer que les associés exerçant leur activité professionnelle en France, y compris lorsque ce n'est pas le cas d'un ou plusieurs autres membres d'une même SCP, d'une SCM ou d'un groupement de professions libérales. Afin d'éviter toute diminution d'assiette, l'ensemble des bases est réparti entre les associés exerçant en France, chacun des associés étant imposé sur une fraction des bases, égale au rapport entre les droits sociaux qu'il détient et l'ensemble des droits sociaux détenus par les associés exerçant une activité professionnelle en France (les parts des associés n'exerçant pas en France sont donc réparties entre les associés exerçant en France en fonction de leurs parts relatives dans le groupement).

b) Application :

Cet article n'a pas encore fait l'objet de mesure d'application.

Pourtant, dans la mesure où cet article instaure une dérogation au principe général d'imposition des membres desdites sociétés posé à l'article 302 HP de l'annexe II du code général des impôts, il semble indispensable de modifier, à tout le moins, la documentation fiscale de base (DB 6 E 312) ainsi que l'instruction 6 E-13-97 du 12 août 1997 (BOI n° 152) précisant les personnes imposables à la taxe professionnelle.

*

* *

Article 68

Transfert du recouvrement de la cotisation minimale de taxe professionnelle à la direction générale des impôts

a) Contenu :

Le présent article assure au sein du code général des impôts et du livre des procédures fiscales les coordinations nécessaires afin que la cotisation minimale de taxe professionnelle puisse être recouvrée par les comptables des impôts.

b) Application :

L'entrée en vigueur de cet article est renvoyée à une date fixée par décret, et au plus tard le 1^{er} janvier 2009. Aucun décret n'est à ce jour en préparation pour organiser l'application de cet article.

*

* *

Article 70

Exonération de taxe professionnelle en faveur des librairies indépendantes de référence

a) Contenu :

Le présent article instaure pour les collectivités locales la faculté d'exonérer de taxe professionnelle les « librairies indépendantes de référence », et, subsidiairement, renvoie à un décret la définition de celles-ci ainsi que les modalités d'obtention du label qui devra reposer sur « *un service de qualité* » et « *une offre diversifiée de titres* ».

Cet article précise les conditions de l'exonération :

- la librairie doit être une PME, au sens du droit communautaire ⁽¹⁾ ;
- elle doit être majoritairement propriété de personnes physiques, ou d'une société elle-même détenue par des personnes physiques ;
- elle n'est pas liée à une autre entreprise par un contrat d'exclusivité tel qu'il est mentionné à l'article L. 330-3 du code du commerce.

(1) cf. Annexe I du Règlement n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001.

b) Application :

Le présent article doit entrer en vigueur pour les impositions établies au titre de 2009. Il appelle cependant plusieurs mesures d'application, dont aucune n'a été prise au 1^{er} juin 2008 :

– une instruction fiscale devrait préciser, notamment et à tout le moins, l'articulation de cette nouvelle exonération avec les dispositifs existants ;

– un décret en Conseil d'État doit créer et organiser le label de « librairie indépendante de référence », et bien qu'il ait été annoncé pour le mois de mai 2008, aucune mesure préparatoire n'a pu être communiquée au Rapporteur général.

*
* *

Article 74

**Neutralisation des déménagements intracommunautaires
au regard des FDPTP**

Le présent article est commenté sous l'article 79 de la loi de finances initiale pour 2008.

*
* *

Article 98

**Versement de la compensation des pertes de base de taxe professionnelle
aux FDPTP**

a) Contenu :

Le présent article autorise les EPCI qui le souhaitent à répercuter en faveur des FDPTP tout ou partie d'une compensation perçue au titre des pertes de base de taxe professionnelle, lorsque la perte concerne les bases d'un établissement exceptionnel présent sur son périmètre et entraîne par conséquent la diminution du montant prélevé en faveur du Fonds.

b) Application :

Le présent article a été commenté par **la circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)**, sans que celle-ci apporte véritablement les précisions nécessaires à son entrée en vigueur, telles que les conditions de délibération d'un EPCI souhaitant faire application de la mesure.

55.– DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES

55-08.– Loi de finances initiale pour 2006

Article 106

Communication des rôles supplémentaires d'impôts locaux et du montant des dégrèvements

a) Contenu :

Le présent article dispose que l'administration fiscale est tenue de transmettre, chaque année, aux collectivités locales et à leurs groupements dotés d'une fiscalité propre :

– les rôles généraux des impôts directs locaux comportant les impositions émises à leur profit et, à leur demande, les montants des rôles supplémentaires lorsqu'ils sont d'un montant supérieur à un seuil fixé par arrêté du ministre chargé du budget ;

– le montant total, pour chaque impôt perçu à leur profit, des dégrèvements dont les contribuables de la collectivité ont bénéficié.

Le présent article dispose par ailleurs que les services de l'État communiquent chaque année à chaque collectivité territoriale et à leurs groupements dotés d'une fiscalité propre :

– le montant qui leur est versé par l'État au titre des compensations d'exonération de la fiscalité directe locale ;

– et la part de la dotation globale de fonctionnement correspondant aux montants antérieurement perçus au titre de la compensation de la suppression de la part salariale de la taxe professionnelle.

b) Application :

L'arrêté du ministre délégué au budget du 22 janvier 2007 pris pour l'application de l'article L. 135 B du livre des procédures fiscales (JORF n° 31 du 6 février 2007 page 2176) a précisé que les rôles supérieurs à 5 000 euros doivent être transmis aux collectivités territoriales et à leurs groupements dotés d'une fiscalité propre.

*

* *

55-09.— Loi de finances rectificative pour 2006

Article 124

Étalement sur trois ans de certaines hausses des valeurs locatives cadastrales

a) Contenu :

Le présent article permet aux collectivités locales et EPCI, par des délibérations concordantes, d'instaurer un lissage sur trois ans des augmentations de valeur locative cadastrale supérieures à 30 % d'une année sur l'autre, lorsque ces augmentations résultent soit de changements de caractéristiques physiques soit de changements d'environnement. En effet, ces changements affectant la valeur d'un bien sont ceux qui sont constatés d'office par l'administration, sans qu'aucune obligation déclarative incombe au contribuable.

Le lissage peut entrer en vigueur pour les impositions établies à compter de 2008, sous réserve de la condition de délibérations concordantes. Il consiste à prendre en compte un tiers de l'augmentation de la valeur locative cadastrale chaque année (33 %, 66 % et 100 %).

b) Application :

Compte tenu des règles complexes d'évaluation de la valeur des immeubles, de nombreuses coordinations conditionnaient l'entrée en vigueur du présent article. **L'instruction 6 G-1-08 du 10 avril 2008 (BOI n° 40)** a apporté, quoique tardivement, ces précisions :

1°— L'instruction rappelle tout d'abord les changements affectant la valeur locative susceptibles d'être pris en compte pour le lissage. Il s'agit exclusivement des changements de caractéristiques physiques ⁽¹⁾ ou d'environnement ⁽²⁾ qui sont constatés par l'administration. « *Les augmentations de valeur locative dues aux constructions nouvelles et aux changements de consistance ou d'affectation des constructions déjà existantes pour lesquels une obligation déclarative est prévue conformément au I de l'article 1406 du CGI demeurent prises en compte dès la*

(1) *Les changements de caractéristiques physiques affectent la structure même de la construction. D'une manière générale, ils résultent de l'exécution de travaux importants hors de proportion avec les travaux d'entretien normaux qui incombent au propriétaire (DB 6 G 111). Il en est ainsi notamment de la remise en état d'un immeuble ancien au moyen de gros travaux (réfection des toitures, des façades ou des sols par exemple) ou de l'installation d'équipements nouveaux entrant en compte pour le calcul de la surface pondérée du local (chauffage central, salle de bains, ascenseur dans les immeubles locatifs, etc...).*

(2) *Les changements d'environnement affectent l'environnement du bien évalué. Dès lors, ils peuvent conduire à majorer la valeur locative du logement d'habitation alors même que la propriété n'a pas fait en elle-même l'objet de modification. Les variations positives de valeur locative des biens qui se trouvent affectés par ces changements peuvent notamment être consécutives à la réalisation d'opérations d'urbanisme ou d'équipements collectifs (rénovation urbaine, construction d'une voie d'accès, création d'espaces verts ou de plans d'eau etc...) et à la suppression d'établissements dangereux ou générateurs de nuisances (odeurs, poussières, bruits, fumées etc...) (cf DB 6 G 111).*

première année suivant celle de leur déclaration qui doit être déposée dans les 90 jours de la réalisation définitive de la construction ou des changements. » De même, ces changements de consistance ou d'affectation ne peuvent entrer en ligne de compte pour l'appréciation du seuil de 30 % déclenchant la mise en œuvre du lissage.

2°— Elle précise également l'articulation du mécanisme de lissage avec celui dit « *du dixième* ». En effet, il convient de rappeler que les changements de caractéristiques physiques ou d'environnement ne sont d'ores et déjà pris en considération par l'administration fiscale que lorsqu'ils « *entraînent une modification de plus d'un dixième de la valeur locative de la propriété concernée* ». En outre, ce critère s'apprécie isolément pour chaque catégorie de changements, alors que le seuil prévu par le présent article pour le mécanisme de lissage (30 %) s'entend de l'effet cumulé de tous les changements comptabilisés. Conformément à l'intention du législateur, l'instruction indique que, puisque le lissage ne peut s'appliquer qu'aux changements effectivement pris en considération par l'administration, le seuil déclencheur doit également se rapporter aux seuls changements effectivement constatés. Ainsi, bien que le seuil de 30 % se rapporte à la somme des changements, chaque catégorie de changements n'entre dans cette somme que si elle entraîne isolément une augmentation de valeur supérieure à 10 %. « *Si le changement de caractéristiques physiques augmente de 25 % la valeur locative et que le changement d'environnement l'augmente de 8 %, seul le changement de caractéristiques physiques doit être pris en compte pour la mise à jour annuelle des changements. Ce changement étant inférieur à 30 %, le seuil de déclenchement du dispositif de lissage n'est pas atteint et le local sera donc exclu du dispositif.* »

3°— S'agissant des conditions relatives aux délibérations concordantes, l'instruction indique que :

– la délibération des seuls EPCI percevant une imposition assise sur la valeur locative foncière est requise pour que le mécanisme s'applique, les EPCI à TPU ou sans fiscalité propre, notamment, n'étant pas concernés ;

– en revanche, si un EPCI à fiscalité propre perçoit également la TEOM, la mise en œuvre du mécanisme de lissage est subordonnée à une délibération concordante de sa part ;

– de plus, lorsqu'un EPCI est créé durant l'année au cours de laquelle les changements sont constatés, il n'est pas requis qu'il délibère pour que le mécanisme de lissage s'applique, dans l'hypothèse où celui-ci, bien sûr, a déjà été mis en œuvre.

– enfin, lorsqu’une des autorités délibérantes rapporte sa délibération, l’ensemble du mécanisme de lissage est annulé pour les nouveaux changements constatés à compter du 1^{er} janvier suivant la décision, mais les lissages déjà en cours ne sont pas interrompus ⁽¹⁾.

4°– Enfin, l’instruction s’attache à préciser l’articulation du mécanisme de lissage avec le calendrier de prise en considération des changements impactant la valeur locative. En effet, les changements ne sont pas tous constatés dans l’année au cours de laquelle ils interviennent ou dans la suivante, mais au contraire parfois avec un retard important. Dans tous les cas, leur effet sur la valeur locative est pris en considération pour les impositions ultérieures à la constatation. Mais, il peut également être retenu pour l’émission de rôles supplémentaires, qui, quant à eux, peuvent être recouverts jusqu’au 31 décembre de l’année suivant celle au titre de laquelle ils ont été émis. Cherchant à donner un cadre lisible à la mesure, l’instruction indique que « *D’une manière générale, il convient de mettre en œuvre le dispositif de lissage à compter de l’année qui suit celle au cours de laquelle les changements sont constatés même si cette constatation peut parfois intervenir tardivement. Le dispositif de lissage sera appliqué au titre des trois premières années de taxation des augmentations de valeurs locative résultant des changements de caractéristiques physiques ou d’environnement. Dès lors, certains rôles supplémentaires pourront être établis en appliquant le dispositif de lissage.* ⁽²⁾»

*

* *

(1) Exemple : En 2007, une maison X fait l’objet de travaux importants (réfection des toitures et des façades) qui se traduisent par une augmentation de plus de 30 % de sa valeur locative par rapport à celle de l’année précédente. La commune, le département et la région ont délibéré fin septembre 2007 pour adopter le dispositif de lissage triennal.

En 2008, la maison X est donc imposée aux impôts directs locaux sur sa valeur locative 2007 majorée d’un tiers de l’augmentation de valeur locative résultant des travaux effectués en 2007.

Au cours de l’année 2008, la maison Y fait l’objet de travaux identiques à ceux de la maison X qui ont pour conséquence de majorer de 37 % sa valeur locative de l’année précédente.

En 2008, le département rapporte sa délibération. En conséquence, le dispositif de lissage n’est plus applicable à compter de 2009 pour les biens susceptibles de bénéficier du lissage en 2009. Il en résulte que la maison Y voit sa valeur locative augmenter de 37 % au titre de 2009 alors que la maison X continue de bénéficier du dispositif de lissage des augmentations de valeur locative et voit donc sa valeur locative majorée de deux tiers de l’augmentation de valeur locative constatée en 2007.

(2) Exemple 1 : Un changement de caractéristiques physiques de plus de 30 % réalisé en 2009 est constaté en 2011. La valeur locative de ce bien pourra faire l’objet de rôles supplémentaires au titre de 2010 et, le cas échéant, de 2011. Ainsi, l’imposition supplémentaire au titre de 2010 sera établie à partir d’un tiers de l’augmentation de la valeur locative. Au titre de 2011, le dispositif de lissage est également applicable à concurrence de deux tiers de l’augmentation de la valeur locative. Cette augmentation sera prise en compte selon les circonstances soit dans le rôle général, soit dans un rôle supplémentaire. Au titre de 2012, l’imposition sera établie sur la totalité de l’augmentation.

Exemple 2 : Le changement de caractéristiques physiques de plus de 30 % réalisé en 2009 est constaté en 2012. La valeur locative de ce bien pourra faire l’objet de rôles supplémentaires au titre de 2011 et, le cas échéant, de 2012. Dans ce cas, le dispositif de lissage sera appliqué pour l’imposition établie au titre de 2011 à concurrence de un tiers de l’augmentation de la valeur locative. Au titre de 2012, le dispositif de lissage est applicable à concurrence de deux tiers de l’augmentation de la valeur locative. Au titre de 2013, l’imposition sera établie sur la totalité de l’augmentation.

55-10.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 83

Commission intercommunale des impôts directs

a) Contenu :

Le présent article ouvre la possibilité pour les EPCI de créer une commission intercommunale des impôts directs (CIID).

Cette commission, créée par une délibération prise avant le 1^{er} octobre pour l'année suivante, comprend onze membres : le président de l'EPCI (ou un vice-président délégué) et dix commissaires, désignés par le directeur des services fiscaux sur une liste de contribuables. Les conditions et caractéristiques du mandat de commissaire sont calquées sur celles de la commission communale prévue par l'article 1650 du code général des impôts.

Lorsqu'elle est créée, la CIID se substitue aux commissions communales :

– pour participer à la désignation des locaux types à retenir pour l'évaluation par comparaison de la valeur locative des locaux commerciaux et biens divers (art. 1504, CGI) ;

– pour donner un avis sur les évaluations foncières des locaux commerciaux et biens divers proposées par l'administration fiscale (art. 1505 CGI).

b) Application :

L'application du présent article est subordonnée à la publication d'un décret précisant toutes les conditions de fonctionnement de la CIID. Bien que ce décret soit annoncé pour le mois de septembre 2008, les informations recueillies par le Rapporteur général incitent à penser que la mise en œuvre de cet article – issu d'un amendement d'origine parlementaire souhaitant précipiter la traduction d'un engagement du Gouvernement – pourrait être repoussée au moins jusqu'en 2010. En effet, à défaut de texte d'application au mois de septembre 2008, les EPCI seraient dans l'impossibilité de créer la CIID avant le 1^{er} octobre 2008, pour que celle-ci exerce ses compétences en 2009.

*

* *

55-11.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 27

**Allègement de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées
en maison de retraite**

a) Contenu :

Le présent article prolonge, au bénéfice des personnes âgées accueillies dans un établissement social, médico-social ou de santé, les allègements de fiscalité locale dont elles bénéficiaient précédemment au titre de leur résidence principale. Ceci concerne les logements dont la personne âgée conserve la jouissance exclusive, et qui sont libres de toute occupation.

S'agissant de la taxe d'habitation, cet article maintient pour ces contribuables le bénéfice soit de l'exonération totale de taxe (CGI art. 1414), soit du plafonnement en fonction du revenu (dégrèvement prévu par l'art. 1414 A du CGI), sous les mêmes conditions d'éligibilité et de calcul.

S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés bâties, cet article maintient également le bénéfice soit des exonérations totales réservées aux personnes âgées (CGI art. 1390 et 1391), soit du dégrèvement forfaitaire de 100 euros (CGI art. 1391 B), sous les mêmes conditions d'éligibilité et de calcul (à l'exception, bien sûr, de la condition d'occupation effective du logement).

b) Application :

Le présent article n'a toujours pas fait l'objet d'une mesure d'application, mais il a été commenté par **la circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)**. Toutefois, celle-ci ne peut se substituer à une nécessaire instruction fiscale précisant les établissements d'accueil des personnes âgées visés par le présent article, ainsi que les conditions d'appréciation tant de la « jouissance exclusive » du logement que de son absence d'occupation.

*

* *

Article 71

Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales

a) Contenu :

Le présent article modifie le régime de la taxe pour le traitement des eaux pluviales, elle-même instaurée par l'article 48 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, qui a créé une nouvelle section comprenant cinq nouveaux articles dans le code général des collectivités territoriales.

Cette taxe, affectée au service public de traitement des eaux pluviales, due par les propriétaires se raccordant à un réseau de collecte et de traitement et assise sur la surface des immeubles raccordés, peut être instituée par toute commune ou EPCI exerçant la compétence afférente. Le cas échéant, la faculté d'instituer la taxe peut être déléguée à un groupement ou à une commune appartenant à un groupement, lorsque la compétence est exercée en commun par un EPCI ou un syndicat mixte.

Le présent article modifie le régime de la taxe sur plusieurs points :

– il dispose que la collectivité instituant la taxe assurera l'assiette, la liquidation et l'émission des titres de recettes afférents, tandis que le recouvrement sera assuré par son comptable, comme en matière d'impôts directs, ceci afin de respecter la séparation entre l'ordonnateur et le comptable ;

– il permet à une commune, un EPCI ou un syndicat mixte qui exercerait partiellement les missions afférentes aux eaux pluviales, mais ne percevrait pas la taxe, de bénéficier d'un reversement partiel de son produit, sauf délibération contraire ;

– enfin il précise que la taxe n'est pas recouvrée lorsque la superficie des immeubles assujettis est inférieure à une superficie minimale, qui peut être au plus égale à 600 m².

b) Application :

Un décret en Conseil d'État est indispensable à l'entrée en vigueur de la section du code général des collectivités territoriales consacrée à la taxe pour le traitement des eaux pluviales. Ce décret, prévu explicitement par l'article L. 2333-100, doit notamment définir les réseaux de collecte des eaux pluviales, les modalités de contrôle des dispositifs de raccordement et de limitation des déversements des eaux pluviales des immeubles raccordés ainsi que les modalités de calcul des abattements auxquels donnent droit ces dispositifs de limitation des déversements.

Ce décret, pourtant annoncé pour le premier semestre 2008, n'a pas encore été publié. Selon les informations recueillies par le Rapporteur général, ce décret ne devrait pas être publié avant le dernier trimestre 2008, repoussant par conséquent l'éventuelle institution de cette taxe au 1^{er} janvier 2010.

*
* *

Article 73

Réforme des taxes sur la publicité

a) Contenu :

Le présent article réforme le régime des taxes communales sur la publicité. Il supprime la taxe sur les véhicules publicitaires, et harmonise celles *frappant les affiches, réclames et enseignes lumineuses* et *sur les emplacements publicitaires fixes*. Elles deviennent respectivement taxe sur les affiches publicitaires et taxe sur les emplacements publicitaires, et peuvent être instituées par délibération de la commune de façon exclusive l'une de l'autre. Leur assiette est répartie en catégories de supports publicitaires, et leurs tarifs sont fixés par la commune, sous un plafond fixé par la loi.

Ces plafonds de tarifs prévus par le présent article offrent une possibilité de très forte augmentation du poids et du rendement des taxes sur la publicité. En outre, l'article dispose qu'en cas de défaut de délibération sur les tarifs les plafonds inscrits dans la loi s'appliquent, et prévoit également des sanctions à l'encontre des redevables qui ne souscriraient pas à leurs obligations déclaratives et de paiement.

C'est pourquoi le présent article a renvoyé au 1^{er} janvier 2009 sa propre entrée en vigueur, afin de permettre au Gouvernement, aux collectivités locales et aux annonceurs de s'adapter au nouveau régime des taxes sur la publicité.

b) Application :

Au plan strictement juridique, les nouveaux articles L. 2333-6 et L. 2333-19 insérés dans le code général des collectivités territoriales prévoient tous deux qu'un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application de ces deux taxes, en ce qui concerne sa liquidation et son recouvrement, d'une part, et plus précisément le montant des sanctions encourues, d'autre part. Ces deux décrets n'ont pas été publiés et ne le seront pas au cours de l'année 2008, selon les informations recueillies par le Rapporteur général.

*
* *

Article 75

Partage de la taxe sur les spectacles

a) Contenu :

Le présent article vise à élargir la répartition de l'impôt sur les spectacles.

La taxe sur les spectacles est un impôt indirect frappant les recettes enregistrées lors des manifestations qui se tiennent dans la commune. Le conseil municipal dispose d'un pouvoir limité de majoration du tarif de la taxe, et d'exonération de certaines manifestations. La taxe est recouvrée par la direction des douanes et des droits indirects, qui verse mensuellement son produit à la commune siège de l'établissement accueillant les manifestations.

Dans ce cadre, le présent article vise à permettre une répartition différente du produit de la taxe recouvrée. Il serait réparti entre :

– la commune sur le territoire de laquelle est sis l'établissement accueillant la manifestation ;

– l'EPCI et la ou les communes ayant assuré la maîtrise d'ouvrage de l'établissement ;

– l'EPCI et la ou les communes assurant la gestion de l'établissement.

Cette répartition, pour le moins originale, est subordonnée à deux conditions :

– que l'établissement accueillant la réunion sportive soit propriété publique ou ait « *vocation à devenir propriété publique* » ;

– que les collectivités locales concernées par une éventuelle répartition élargie adoptent une délibération concordante à son sujet.

b) Application :

Cet article nécessite la publication de textes d'application et de précision, qui, au 1^{er} juin 2008, n'ont pas été préparés par l'administration. Il soulève en effet plusieurs difficultés d'application :

– l'administration des douanes chargée de répartir le produit de la taxe qu'elle recouvre est placée devant une alternative. Lorsqu'elle a eu connaissance (mais l'article ne prévoit aucune publicité particulière) d'une délibération concordante prévue au présent article, elle doit répartir la taxe en suivant les prescriptions de cette délibération. Qu'en est-il en l'absence de délibération concordante ? Ou encore de délibération concordante entre certaines des collectivités locales mentionnées par le présent article, d'autres parmi celles-là n'ayant pas délibéré ?

– dans l’hypothèse où l’administration des douanes disposerait d’une délibération concordante, il semble nécessaire, bien que le présent article n’en fasse aucune mention, que celle-ci fixe explicitement la clé de répartition du produit recouvré. Le cas échéant, la délibération doit également préciser, malgré le silence du présent article, la liste des équipements dont les manifestations donnent lieu à une taxe au produit partagé ;

– faute de précision, il faut également considérer que les pouvoirs de majoration du tarif de la taxe et d’exonération totale ou partielle de certaines manifestations (ou équipements) demeurent exclusivement entre les mains du conseil municipal de la commune sur le territoire de laquelle est situé l’établissement. Le régime même de la taxe demeure donc, en l’état du droit, hors du champ d’une éventuelle délibération concordante de partage du produit.

*
* *

Article 76

Modernisation du système d’immatriculation des véhicules

a) Contenu :

Le présent article autorise le paiement des taxes assises sur l’immatriculation des véhicules auprès des professionnels ayant assuré la vente elle-même.

Dans le cadre de la mise en place, en 2009, du nouveau système d’immatriculation des véhicules (SIV), il est envisagé que les certificats d’immatriculation puissent être délivrés, au moins à titre provisoire, par les vendeurs des véhicules s’ils sont agréés par la préfecture. Dans ce cas, les taxes afférentes à la délivrance du certificat pourront également être réglées auprès du professionnel selon deux modalités alternatives :

– le professionnel est seulement « habilité » par la préfecture à être un « guichet » déconcentré du SIV : il saisit les informations dans la base, produit le certificat provisoire, délivre le numéro d’immatriculation définitif, et permet à son client – si celui-ci le souhaite – de régler immédiatement, à distance, les taxes d’immatriculation au moyen de sa carte bancaire ;

– le professionnel pourra, en sus, être agréé par le Trésor public, ce qui lui permettra de recouvrer lui-même les taxes concernées par tout moyen (espèce, carte, chèque), puis de les restituer par règlement ou prélèvement à l’État.

Le présent article autorise ce mode de perception, qui concerne les trois taxes assises sur l'immatriculation des véhicules, la taxe régionale sur les certificats d'immatriculation, la taxe perçue au profit de l'Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports et la taxe sur les véhicules polluants perçue au profit de l'ADEME.

b) Application :

Cet article prévoit la publication d'un décret d'application, précisant les conditions d'entrée en vigueur du nouveau dispositif. Ce décret n'a pas été publié, et aucun calendrier prévisionnel n'a pu être communiqué au Rapporteur général, qui note, cependant, que le présent article, dont la portée est essentiellement technique, n'aura de raison d'être qu'à compter du déploiement du SIV, c'est-à-dire au premier semestre de 2009.

*

* *

VIII.- FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT

80-09.— Loi de finances rectificative pour 2006

Article 36

**Instauration d'une taxe intérieure de consommation sur le charbon,
les houilles et les lignites**

a) Contenu :

Le présent article institue, à compter du 1^{er} juillet 2007, une taxe intérieure de consommation sur le charbon, les houilles et les lignites.

b) Application :

Le décret n° 2007-856 du 14 mai 2007 a fixé les modalités de contrôle de la destination et de l'utilisation des houilles, des lignites et des coques non soumis à la taxe intérieure de consommation.

Les utilisateurs finals doivent adresser à leurs fournisseurs une attestation certifiant que les quantités de houilles, de lignites ou de coques livrées sont destinées à l'une des utilisations non soumises à la taxe intérieure de consommation ou à un des usages exonérés. L'attestation doit être délivrée avant la livraison. Elle mentionne le nom ou la raison sociale, l'adresse du destinataire de la livraison, le lieu de livraison effectif, les quantités de produits affectées au procédé placé en dehors du champ d'application de la taxe ou au procédé exonéré exprimées en tonnes et en équivalent mégaWattheure qui font l'objet de la livraison.

L'instruction admet que l'utilisateur final qui a recours aux mêmes fournisseurs pour des livraisons fréquentes portant sur des quantités déterminées livrables sur une période déterminée peut établir une attestation globale au profit de chacun des fournisseurs concernés au titre de ces livraisons. En tout état de cause, une attestation globale ne peut couvrir une période supérieure à douze mois.

L'instruction de l'administration des douanes du 12 octobre 2007 (n° 07-057, BOD n° 67-36 du 17 octobre 2007) décrit les modalités de perception de cette taxe et les obligations qui s'imposent aux redevables et aux utilisateurs de houilles, lignites et coques. Elle établit aussi, en annexe, les modèles d'attestation, de déclaration et de comptabilité matière devant être utilisés par les redevables de la taxe.

*

* *

Article 37

Autorisation d'utiliser des huiles végétales pures comme carburant dans les véhicules des flottes captives des collectivités territoriales ou de leurs groupements

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'autoriser l'utilisation des huiles végétales pures comme carburant des véhicules des flottes captives des collectivités territoriales ou de leurs groupements ayant conclu un protocole avec le préfet et le directeur régional des douanes territorialement compétents. Ces huiles sont soumises à la taxe intérieure de consommation au tarif applicable au gazole identifié à l'indice 22 et mentionné au tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes. Ce tarif est diminué de la valeur de la réduction appliquée aux esters méthyliques d'huile végétale mentionnés au a du 1 de l'article 265 *bis* A du même code.

b) Application :

Le décret n° 2007-446 du 25 mars 2007 a fixé les obligations auxquelles doivent se conformer les distributeurs et les utilisateurs d'huiles végétales pures.

À l'exception des titulaires des entrepôts fiscaux de produits énergétiques, tout distributeur doit se déclarer auprès de la direction régionale des douanes et droits indirects territorialement compétente au regard de son lieu d'implantation. Cette déclaration doit comporter la raison sociale et le numéro SIREN de l'opérateur et, s'il y a lieu, la localisation et la description des installations de stockage d'huiles végétales pures.

Lors de leur vente comme carburant dans les moteurs des engins et tracteurs agricoles ou comme carburant d'avitaillement des bateaux des pêcheurs professionnels, les huiles végétales pures doivent être colorées et tracées.

Tout distributeur est responsable de la destination légale de l'huile végétale pure qu'il vend. À ce titre, il doit :

– établir pour chaque vente d'huile végétale pure une facture précisant la nature et la quantité de produit vendu, les coordonnées du vendeur et de l'acheteur ainsi que la date de la vente ;

– tenir pour ce produit une comptabilité matières qui fait apparaître quotidiennement, pour chacun de ses établissements, les quantités d'huiles produites ou reçues, les quantités d'huiles vendues, cédées, ou transférées sur un autre établissement et les quantités en stock.

Quant aux utilisateurs, le décret précise que les huiles végétales pures peuvent être utilisées pures ou en mélange avec du fioul domestique pour l'alimentation des engins et tracteurs agricoles, du gazole pêche ou du diesel marine léger pour l'avitaillement des bateaux de pêche professionnelle et du gazole pour l'alimentation des véhicules des flottes captives des collectivités territoriales et de leurs groupements ayant signé un protocole prévu au 3 de l'article 265 *ter* du code des douanes.

L'usage du produit, pur ou en mélange, relève de l'entière responsabilité de l'utilisateur, qui doit notamment s'assurer de la compatibilité du carburant utilisé avec le moteur et du respect des exigences en matière d'émissions.

Enfin, tout utilisateur d'huiles végétales pures est tenu de conserver durant trois ans les documents relatifs aux quantités d'huiles végétales pures reçues, de justifier l'emploi de ces quantités et de justifier de sa qualité d'utilisateur sur réquisition du service des douanes et droits indirects.

*
* *

80-10.— Loi de finances initiale pour 2007

Article 69

**Institution d'une filière de recyclage des déchets
issus des produits textiles**

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'insérer dans le code de l'environnement un article L. 541-10-3 disposant qu'à compter du 1^{er} janvier 2007, les personnes physiques ou morales qui mettent sur le marché national à titre professionnel des produits textiles d'habillement, des chaussures ou du linge de maison neufs destinés aux ménages sont tenues de contribuer ou de pourvoir au recyclage et au traitement des déchets issus de ces produits.

b) Application :

Un arrêté conjoint des ministres chargés de l'écologie et de l'industrie doit agréer l'organisme auquel les personnes physiques ou morales qui mettent sur le marché national à titre professionnel des produits textiles d'habillement, des chaussures ou du linge de maison neufs destinés aux ménages sont tenues de verser une contribution.

Un décret en Conseil d'État doit fixer les modalités d'application du présent article, notamment le mode de calcul de la contribution, les conditions dans lesquelles est favorisée l'insertion des personnes rencontrant des difficultés au regard de l'emploi ainsi que les sanctions en cas de non-respect de l'obligation de contribuer ou de pourvoir au recyclage et au traitement des déchets issus des produits textiles.

Ces deux textes n'ont pas encore été publiés.

80-11.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 35

Prorogation des dispositifs de remboursement partiel de TIPP et de TICGN en faveur des agriculteurs et aménagement de la défiscalisation en faveur des biocarburants

a) Contenu :

Le présent article a un double objet :

– d’une part, le dispositif de remboursement partiel de TIPP et de TICGN issu de l’article 33 de la loi de finances rectificative pour 2004 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004) en faveur des agriculteurs est prorogé jusqu’au 31 décembre 2007 ;

– d’autre part, les montants de défiscalisation applicables à l’éthanol et aux EMHV sont abaissés respectivement à 27 et 22 euros par hectolitre.

b) Application :

Le décret n° 2008-423 du 30 avril 2008 désigne les services auxquels sont adressées les demandes de remboursement de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers applicable au gazole sous condition d'emploi (fioul domestique) et au fioul lourd, ainsi que les demandes de remboursement de la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel et fixe les conditions de dépôt de ces demandes.

*
* *

Article 84

Aménagement du régime de la contribution sur les courriers non adressés

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d’étendre en deux temps l’assiette de la contribution sur les courriers non adressés de l’article L. 541-10-1 du code de l’environnement :

– à compter du 1^{er} juillet 2008, pour le publipostage, les catalogues de vente par correspondance et les magazines de marques ;

– à compter du 1^{er} janvier 2010, pour le papier « bureautique ».

b) Application :

Un décret est en attente de publication.

80-12.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 60

**Institution d'une taxe sur les livraisons de poissons, crustacés
et mollusques marins**

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer une taxe de 2% sur les livraisons de poissons, crustacés et mollusques marins, y compris les produits alimentaires comportant plus de 30% de produits de la mer.

b) Application :

L'arrêté du 16 janvier 2008 (JO du 18 janvier 2008) fixe la liste des poissons, crustacés, mollusques ou invertébrés marins entrant dans le champ d'application de la taxe.

L'instruction 7 M-2-08 du 25 janvier 2008 a précisé que les ventes au détail de poissons d'ornement, les ventes au détail de poissons, crustacés, mollusques et autres invertébrés d'eau douce, les ventes au détail d'huîtres et de moules ne sont pas soumis à la taxe.

De plus, s'agissant des produits alimentaires préparés, l'instruction précise que, conformément aux dispositions de l'article R. 112-17 du code de la consommation, la teneur en produit de la mer contenu dans les produits alimentaires à prendre en compte correspond à leurs quantités respectives au moment de leur mise en œuvre. À cet égard, lorsqu'une denrée alimentaire subit une perte d'humidité à la suite d'un traitement thermique ou autre, cette quantité correspond à son poids avant ce traitement. Les produits alimentaires visés sont, notamment, les plats préparés, les soupes et les extraits et jus. Les produits ainsi visés sont taxés quel que soit leur mode de présentation : produits frais, conserves et surgelés.

*

* *

Article 62

**Transposition de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003
restructurant le cadre communautaire
de taxation des produits énergétiques et de l'électricité**

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de transposer dans le droit français certaines dispositions de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques, d'aménager les règles de circulation et de contrôle applicables aux produits soumis à accises et de « toiletter » le code des douanes.

b) Application :

Un décret est en attente de publication pour fixer les modalités d'application de l'article 265 C du code des douanes ainsi que les modalités de contrôle de la destination des produits énergétiques et de leur affectation aux usages prévus par la loi.

Un décret est également en attente de publication pour fixer les modalités d'application des 4 et 5 de l'article 266 *quinquies* du code des douanes ainsi que les modalités de contrôle de la destination des produits énergétiques et de leur affectation aux usages prévus par la loi.

Un arrêté du ministre chargé du budget doit fixer la forme de la déclaration d'acquiescement ainsi que les modalités déclaratives de la TICGN.

*

* *

Article 63

« Éco-pastille » applicable aux véhicules automobiles les plus polluants

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer, à compter du 1^{er} janvier 2008, une « éco-pastille » frappant l'achat ou la location de véhicules automobiles neufs les plus polluants dont le barème est fonction de la performance environnementale desdits véhicules, mesurée par leur taux d'émission de dioxyde de carbone.

Il crée également un fonds d'aide à l'acquisition de véhicules automobiles « propres » ayant pour mission, au moyen du produit de « l'éco-pastille », de financer l'attribution d'aides à l'acquisition de véhicules propres complétées, le cas échéant, d'aides au retrait de véhicules anciens.

b) Application :

Le décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 a précisé les montants et les modalités d'attribution des aides à l'achat ou à la location des véhicules automobiles « propres » (« bonus » et « super-bonus » pour le retrait de la circulation d'un véhicule de plus de quinze ans).

L'arrêté du 26 décembre 2007 (JO n° 0303 du 30 décembre 2007) a fixé les formalités à accomplir pour l'attribution de ces aides.

L'instruction 7 M-1-08 du 9 janvier 2008 a commenté les dispositions du présent article. Elle précise que les véhicules des agents diplomatiques et consulaires ainsi que les véhicules immatriculés dans les séries W et WW, WAL à WZL, WAE et WZE et IT sont exonérés de « l'éco-pastille ».

L'instruction précise également que le taux d'émissions de CO₂ d'un véhicule est en principe indiqué sur la carte grise. Toutefois, si cette mention ne figure pas sur la carte grise, il convient de se rapporter aux documents techniques du véhicule, qui sont en principe fournis lors de l'acquisition, et qui doivent mentionner le taux d'émission de CO₂ mesuré lors de la réception. Cependant, seules font foi les données émanant de l'Organisme Technique Central (organisme chargé de l'homologation des véhicules) prévu à l'article R. 323-7 du code de la route.

*

* *

Article 66

Simplification du régime de TIPP applicable aux stocks de carburants et aux opérations de remboursement pour les transporteurs routiers

a) Contenu :

Afin de pallier les difficultés liées à l'application des modulations régionales de la TIPP, le présent article a pour objet, d'une part, de créer un taux forfaitaire de remboursement de TIPP pour les entreprises de transport routier de marchandises et de transport en commun de voyageurs et, d'autre part, de ne pas appliquer le mécanisme de reprise sur stocks aux variations de taux votées annuellement par les régions.

b) Application :

L'arrêté du 13 mai 2008 (JORF n° 0134 du 10 juin 2008 page 9 467) a fixé le taux forfaitaire de remboursement à 3,60 euros par hectolitre pour l'année 2008.

Article 67

**Création d'un fonds social pour le chauffage des ménages abondé
par une taxe exceptionnelle sur la provision
pour hausse des prix des sociétés pétrolières**

a) Contenu :

Le présent article institue une taxe exceptionnelle à la charge des entreprises ayant en France une activité principale de première transformation du pétrole brut ou de distribution des carburants issus de cette transformation.

Cette taxe, due au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2007, est égale à 25 % de la fraction excédant 15 millions d'euros de la provision pour hausse des prix inscrite au bilan à la clôture de cet exercice ou à la clôture de l'exercice précédent si le montant de cette provision est supérieur.

Elle est liquidée, déclarée, recouvrée et contrôlée comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et sous les mêmes garanties et sanctions.

La taxe n'est pas admise en déduction des résultats imposables de l'entreprise versante. Son montant brut est imputable sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel la provision sur laquelle elle est assise est réintégrée.

Les entreprises redevables de cette taxe peuvent toutefois effectuer un versement alternatif auprès du fonds social pour le chauffage des ménages qui les libèrent, à due concurrence, de la taxe.

b) Application :

L'instruction 4 L-3-08 du 20 mai 2008 a commenté ces dispositions. S'agissant de l'assiette de la taxe, elle a précisé qu'il y a lieu de prendre en compte le montant total de la provision inscrite au bilan de l'exercice concerné, quels que soient les matières ou les produits à raison desquels elle a été constituée ou la nature de l'activité pour laquelle ces matières ou produits sont utilisés. Sont donc dispensées du paiement de la taxe les entreprises dont le montant de la provision pour hausse des prix inscrite au bilan d'ouverture ou de clôture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2007 n'excède pas 15 millions d'euros. Mais il suffit qu'un seul de ces deux montants excède ce seuil pour que la taxe exceptionnelle soit due.

Quant au paiement de la taxe, il doit être accompagné d'une déclaration établie sur papier libre mentionnant, outre l'ensemble des indications nécessaires à l'identification de l'entreprise, les éléments suivants :

- l'exercice de référence retenu pour la détermination de l'assiette ;
- le montant à acquitter et ses modalités de calcul.

La taxe exceptionnelle étant un prélèvement distinct de l'impôt sur les sociétés, les entreprises ne peuvent pas s'en acquitter par imputation de crédits d'impôts ou autres créances d'impôt sur les sociétés telle que la créance née du report en arrière des déficits. De même, si l'entreprise assujettie à la taxe exceptionnelle est une société filiale d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, la société mère ne peut se substituer à elle pour le paiement de cette taxe.

Les entreprises redevables de la taxe exceptionnelle peuvent effectuer, au plus tard dans les quatre mois suivant la clôture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2007, un versement alternatif à la taxe et libérateur de cette dernière auprès du fonds social pour le chauffage des ménages ouvrant droit à une réduction d'impôt. Conformément aux dispositions combinées du présent article et de l'article 1^{er} du **décret n° 2007-1841 du 26 décembre 2007** désignant l'organisme gestionnaire du fonds social pour le chauffage des ménages, ce fonds est géré par le Centre français d'informations pétrolières, étant observé qu'en application de l'article 2 du décret précité, la comptabilité du fonds doit être distincte de celle des autres opérations pratiquées par ledit Centre.

Comme en cas de paiement de la taxe, les entreprises qui choisissent d'effectuer un versement alternatif à la taxe auprès du fonds social pour le chauffage des ménages doivent adresser au service des impôts des entreprises du lieu de dépôt de leur déclaration de résultats, dans un délai de quatre mois décompté à partir de la clôture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2007, une déclaration établie sur papier libre mentionnant, outre l'ensemble des indications nécessaires à leur identification, l'exercice de référence retenu pour la détermination de l'assiette de la taxe, le montant de la taxe à acquitter et ses modalités de calcul.

Cette déclaration doit en outre mentionner le montant des versements effectués auprès du fonds social pour le chauffage des ménages et ouvrant droit à une réduction d'impôt d'égale montant, imputable sur le montant de la taxe exceptionnelle due. Pour justifier de leurs versements au fonds, les entreprises concernées doivent joindre à ladite déclaration l'attestation délivrée par le fonds en retour de leurs versements.

La taxe exceptionnelle n'est pas admise parmi les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Il en est de même des sommes versées au fonds social pour le chauffage des ménages ainsi que des éventuelles provisions constituées pour faire face au paiement de la taxe ou à un versement alternatif auprès du fonds. En conséquence, il est corrélativement admis que la créance sur le Trésor résultant du mécanisme d'imputation ne soit pas imposable.

Le montant brut de la taxe exceptionnelle est imputable sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel la provision sur laquelle elle est assise est réintégrée dans le résultat imposable. On entend par montant brut de la taxe le montant de taxe due avant imputation de la réduction d'impôt à laquelle ouvrent droit les versements effectués par l'entreprise redevable de la taxe auprès

du fonds social pour le chauffage des ménages. Cependant, lorsque le montant brut de la taxe à imputer sur l'impôt sur les sociétés excède le montant de l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel la provision pour hausse des prix est réintégrée, l'excédent n'est ni reportable sur les exercices suivants, ni restituable.

*
* *

Article 96

Modification de la taxe sur les nuisances sonores aériennes

a) Contenu :

Le présent article porte le montant maximal de la taxe sur les nuisances sonores aériennes applicable au 1^{er} groupe d'aérodromes de 40 à 68 euros et intègre l'aéroport de Nantes-Atlantique dans le 2^{ème} groupe d'aérodromes.

b) Application :

Le décret n° 2007-1825 du 24 décembre 2007 a modifié les coefficients de modulation applicables aux tarifs de la taxe.

L'arrêté du 26 décembre 2007 (JORF n° 0303 du 30 décembre 2007 page 21 888) a fixé les tarifs de la taxe applicable à chaque aérodrome.

*
* *

IX.— RECOUVREMENT – CONTRÔLE

90-10.— Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat

Article 12

Droit de reprise de l'administration

a) Contenu :

Le présent article réduit, pour des procédures engagées à compter du 1^{er} juin 2008 en matière de droits d'enregistrement, timbre, impôt de solidarité sur la fortune et assimilés, le délai de prescription de droit commun de 10 à 6 ans.

b) Application :

L'instruction 13 L-1-08 du 3 janvier 2008 a précisé que la prescription décennale visée à l'ancien article L. 186 du livre des procédures fiscales continue à s'appliquer pour tous les contrôles engagés avant le 1^{er} juin 2008. De même, la limite de prolongation du délai de reprise de dix ans, visée à l'article L. 181 du même livre, reste en vigueur.

*
* *

90-11.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 14

**Aménagement de la durée des contrôles fiscaux
et des délais de réponse des contribuables et de l'administration**

a) Contenu :

Afin de renforcer les droits et garanties du contribuable dans le cadre de ses relations avec l'administration fiscale, le présent article, codifié à l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, porte de trente à soixante jours le délai dont dispose le contribuable pour faire parvenir son acceptation ou ses observations en réponse à la proposition de rectification de l'administration s'il le demande expressément.

b) Application :

L'instruction 13 L-3-08 du 31 mars 2008 a précisé que, par mesure de tempérament, il sera admis que le contribuable bénéficie du délai supplémentaire de trente jours dans les situations suivantes :

– mise en œuvre de l'article L. 69 du livre des procédures fiscales à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale. Par conséquent, bien qu'exclus du champ d'application de la mesure, les contribuables qui sont taxés d'office en application de l'article L. 69 du livre des procédures fiscales à l'issue d'un examen de leur situation fiscale personnelle pourront bénéficier de la prorogation pour répondre à la proposition de rectification s'ils le demandent expressément avant l'expiration du délai de 30 jours initial ;

– sanctions fiscales : lorsque le contribuable bénéficie du délai prorogé pour répondre aux rectifications proposées, il dispose de ce même délai pour présenter ses observations sur les sanctions motivées dans la même proposition de rectification. En revanche, lorsque des sanctions fiscales sont motivées séparément, elles continuent de relever des dispositions du seul article L. 80 D du LPF qui ouvre un délai de trente jours pour présenter ses observations ;

– application de l'article 117 du CGI : pour donner son plein effet à la mesure, le contribuable qui entend solliciter la prorogation pour répondre aux rectifications qualifiées de revenus distribués pourra disposer de cette prorogation pour désigner les bénéficiaires de ces distributions.

*
* *

Article 15

Création d'une procédure de flagrance fiscale

a) Contenu :

Afin de permettre à l'administration fiscale de lutter plus efficacement contre des fraudes toujours plus sophistiquées, le présent article a pour objet de créer une procédure de flagrance fiscale ouvrant la possibilité d'un contrôle en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxe sur le chiffre d'affaires alors même qu'aucune obligation déclarative n'est encore échue. Largement dérogoratoire au droit commun du contrôle fiscal et limitée à certains faits précis, cette nouvelle procédure permet à l'administration de « sécuriser », par des saisies conservatoires, le recouvrement des impôts et taxe dus au moment du procès-verbal de flagrance fiscale, les contribuables bénéficiant cependant de la possibilité d'en contester la régularité devant le juge du référé.

b) Application :

Le **décret n° 2008-482 du 22 mai 2008** a inséré dans l'annexe III au code général des impôts un nouvel article 350 *quaterdecies* disposant que peuvent consulter sur place les registres et documents de toute nature, dans les conditions prévues au IV de l'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales, les fonctionnaires de catégories A et B qui ont compétence, d'une part, pour fixer les

bases d'imposition, liquider les impôts, taxes et redevances et proposer les rectifications au sens de l'article 350 *terdecies* et, d'autre part, pour rechercher les manquements aux règles de facturation dans les conditions prévues aux articles R. 80 F-1 à R. 80 F-3 du livre des procédures fiscales.

*
* *

Article 16

Création d'une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires chargée, sur le modèle des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, d'émettre un avis sur les désaccords persistant entre l'administration fiscale et les grandes entreprises à l'issue d'une procédure de rectification contradictoire.

b) Application :

Un décret d'application est en attente de publication.

*
* *

Article 18

Adaptation du contrôle fiscal des comptabilités informatisées

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de moderniser certaines dispositions relatives aux modalités du contrôle des comptabilités informatisées et d'adapter la limitation à trois mois de la durée de la présence sur place du vérificateur prévue par l'article L. 52 du livre des procédures fiscales lorsque la comptabilité est informatisée, afin de tenir compte des délais nécessaires à la préparation des traitements informatiques demandés par le vérificateur.

b) Application :

L'instruction 3 L-2-08 du 6 mars 2008 a précisé que, lorsque le contribuable choisit de remettre au vérificateur une copie des fichiers des écritures comptables, il pourra graver un exemplaire des fichiers sur cédérom ou permettre au vérificateur d'en prendre une copie sur un support externe (clé USB, disque dur externe...). Quelle que soit la modalité de remise des fichiers, ceux-ci devront être conformes aux normes fixées par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales.

De plus, lorsque le contribuable a remis le fichier des écritures comptables, le vérificateur pourra, sans formalisme et sans recourir au dispositif prévu au II de l'article L. 47 A, effectuer sur ces fichiers des opérations simples s'agissant de la manipulation de données informatiques, à savoir des tris, classements ainsi que tous calculs (somme, multiplication...) qui lui permettent de s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales déposées par le contribuable.

Enfin, l'administration doit restituer au contribuable, avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification, les copies des fichiers transmis et n'en conserver aucun double. Cette restitution sera formalisée par un document remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable. Les copies remises par l'entreprise peuvent également lui être retournées en courrier recommandé avec accusé réception. Dans l'hypothèse où la remise des fichiers aurait été réalisée par copie sur un support fourni par l'administration (clé USB, disque dur externe...), la restitution au contribuable des copies de fichiers sera réalisée au moyen d'un cédérom.

L'instruction a également commenté les modifications apportées par le présent article aux modalités de mise en œuvre des traitements informatiques.

*

* *

Article 22

Levée du secret fiscal au profit des services de renseignement

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'autoriser les agents individuellement désignés et dûment habilités des services de renseignement spécialisés, placés sous l'autorité des ministres chargés de la défense et de l'intérieur, à demander aux administrations chargées de l'assiette, du recouvrement ou du contrôle des impôts et des recettes douanières de toutes sortes, sans qu'elles puissent leur opposer le secret professionnel, de leur communiquer tout document utile à l'exercice de leurs missions.

b) Application :

Un décret en Conseil d'État doit déterminer les modalités de désignation et d'habilitation des agents des services de renseignement du ministère de la défense et du ministère de l'intérieur autorisés à formuler les demandes de transmission des documents précités, la liste des documents accessibles strictement nécessaires à la poursuite des finalités poursuivies par le présent article, ainsi que la durée de leur conservation.

*

* *

ANNEXE

Dispositions fiscales d'application directe ⁽¹⁾

Textes législatifs		Textes d'application	Instruction administrative
Art.	Objet		
Loi de finances rectificative pour 2005			
33	Entreposage d'une production agricole	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi de finances rectificative pour 2006			
9	Actualisation des barèmes des droits de mutation à titre gratuit	–	7 G-8-07 du 28 décembre 2007 (BOI n° 132)
55	Mise en report d'imposition de plus-value correspondant à une créance de complément de prix détenue par un dirigeant	–	5 C-4-07 du 16 mai 2007 (BOI n° 71)
67	Possibilité d'étalement du montant des aides attribuées en 2007 aux exploitants agricoles au titre des nouveaux droits à paiement unique (DPU)	Ne nécessite pas de mesure d'application	
70	Transformation de la réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile en crédit d'impôt pour les activités de garde d'enfant et de soutien scolaire	–	5 B-1-08 du 14 janvier 2008 (BOI n° 6)
75	Relèvement du plafond de ressources ouvrant droit au prêt à taux zéro	Ne nécessite pas de mesure d'application	
101	Exception aux règles du secret professionnel en matière fiscale	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi de finances initiale pour 2006			
94	Portée juridique de la déclaration en douane électronique	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi de finances initiale pour 2007			
3	Majoration du plafond de déduction des cotisations versées pour l'épargne retraite à titre individuel et facultatif	Ne nécessite pas de mesure d'application	
4	Constitution du revenu fiscal de référence	Ne nécessite pas de mesure d'application	
10	Réduction d'impôt au titre du mécénat bénéficiant aux monuments privés	Décret n° 2008-195 du 27 février 2008	
37	Modification de l'affectation de la taxe d'aviation civile (TAC) et du tarif applicable aux passagers à destination de la Suisse	Ne nécessite pas de mesure d'application	
62	« Familialisation » du plafond de déductibilité des cotisations d'épargne retraite	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat			
4	Élargissement des conditions d'exonération des rémunérations des étudiants travaillant pendant leurs études	–	5 F-12-08 du 29 avril 2008 (BOI n° 46)
14	Augmentation de l'abattement sur la résidence principale pour l'impôt de solidarité sur la fortune	–	7 S-5-07 du 10 octobre 2007 (BOI n° 110)
Loi de finances initiale pour 2008			
2	Actualisation du barème de l'impôt sur le revenu 2007	–	5 B-11-08 du 4 mars 2008 (BOI n° 28)
7	Revalorisation des seuils et limites de la prime pour l'emploi	Ne nécessite pas de mesure d'application	
11	Suppression de l'impôt sur les opérations de bourse	–	7 N-1-08 du 18 février 2008 (BOI n° 20)
16	Imposition des plus-values s'agissant des soultes versées dans le cadre d'un partage	–	8 M-1-08 et 5 C-3-08 du 21 mai 2008 (BOI n° 54)
20	Actualisation des abattements applicables aux droits de mutation à titre gratuit	–	7 G-8-07 du 28 décembre 2007 (BOI n° 132)

⁽¹⁾ Sont considérées d'application directe les dispositions ne nécessitant pas de texte d'application et celles pour lesquelles les textes d'application n'apportent aucune précision aux dispositions législatives.

23	Suppression de la déduction de certaines sanctions et pénalités	Ne nécessite pas de mesure d'application	
24	Régime juridique des revenus agricoles issus de la biomasse	Ne nécessite pas de mesure d'application	
25	Régime juridique des revenus tirés de la biomasse et de la production d'électricité d'origine renouvelable en matière de TVA	Ne nécessite pas de mesure d'application	
30	Prorogation du taux réduit de 16,5% applicable aux écarts de réévaluation sur actifs immobiliers	Ne nécessite pas de mesure d'application	
32	Exonération de taxe intérieure sur le charbon, les houilles et les lignites en faveur des entreprises de valorisation de la biomasse	Ne nécessite pas de mesure d'application	
33	Application de la TGAP aux huiles et préparations lubrifiantes à usage perdu	Ne nécessite pas de mesure d'application	
72	Exonération de taxe sur les salaires en faveur des régions personnalisées	Ne nécessite pas de mesure d'application	
73	Prolongation du « privilège » des bouilleurs de cru	Ne nécessite pas de mesure d'application	
74	Relèvement à 18% du taux d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et droits sociaux	–	5 C-2-08 du 14 mai 2008 (BOI n° 50)
75	Relèvement du seuil d'imposition des plus-values sur cessions de valeurs mobilières et droits sociaux de 20 000 à 25 000 euros	–	5 C-2-08 du 14 mai 2008 (BOI n° 50)
77	Actualisation des valeurs locatives cadastrales	Ne nécessite pas de mesure d'application	
80	Obligation pour les établissements dont la taxe professionnelle abonde les FDPTP de fournir la liste de résidence de leurs salariés	–	INT/B/08/00048/C
85	Fixation d'un minimum de perception pour le tabac à rouler dans les départements d'outre-mer	Ne nécessite pas de mesure d'application	
87	Fixation du plafond d'augmentation du produit de la taxe pour frais de chambre d'agriculture	Ne nécessite pas de mesure d'application	
94	Prorogation de crédit d'impôt en faveur des entreprises qui favorisent la participation de leurs salariés à des activités dans la réserve militaire	Ne nécessite pas de mesure d'application	
95	Fixation du taux maximum d'augmentation de la taxe pour frais de chambre de commerce	Ne nécessite pas de mesure d'application	
96	Revalorisation de la taxe pour le développement des industries de la mécanique et de la construction métallique, des matériels et consommables de soudage et des produits de décolletage et des matériels aéronautiques et thermiques	Ne nécessite pas de mesure d'application	
97	Augmentation des plafonds du droit fixe de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle perçue au profit des chambres de métiers et de l'artisanat	Ne nécessite pas de mesure d'application	
99	Aménagement du régime de la taxe d'aéroport	Ne nécessite pas de mesure d'application	
103	Revalorisation de la taxe perçue au profit de l'Agence nationale de l'accueil des étrangers et des migrations	Ne nécessite pas de mesure d'application	
124	Extension aux fournisseurs de communications électroniques de la contribution sur la cession des droits de diffusion des manifestations ou compétitions sportives en faveur du centre national de développement du sport	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi de finances rectificative pour 2007			
17	Recours à l'expertise extérieure dans la procédure précontentieuse	Ne nécessite pas de mesure d'application	
28	Report de l'entrée en vigueur des dispositions fiscales applicables aux entreprises d'assurances, mutuelles et institutions de prévoyance	Ne nécessite pas de mesure d'application	

34	Exonération du droit d'enregistrement de 5 % dû par les personnes morales rachetant des parts d'OPCI	Ne nécessite pas de mesure d'application	
36	Suppression du régime spécifique de taxe spéciale d'équipement de l'EPORA	Ne nécessite pas de mesure d'application	
45	Actualisation des dispositifs fiscaux au regard de la nouvelle réglementation communautaire <i>de minimis</i>	Ne nécessite pas de mesure d'application	
46	Assouplissement des conditions requises pour bénéficier du statut de jeune entreprise innovante	Ne nécessite pas de mesure d'application	
47	Prorogation de certaines dispositions d'amortissement exceptionnel d'équipements concourant à la protection de l'environnement	Ne nécessite pas de mesure d'application	
49	Maintien du régime des micro-entreprises en cas de franchissement des seuils s'appliquant à ce régime	Ne nécessite pas de mesure d'application	
50	Régime fiscal des sociétés coopératives d'intérêt collectif	Ne nécessite pas de mesure d'application	
52	Aménagement des régimes incitatifs à l'investissement dans les entreprises de presse	Ne nécessite pas de mesure d'application	
54	Prorogation au 1 ^{er} janvier 2009 du régime fiscal des gros consommateurs d'électricité	Décret n° 2008-207 du 29 février 2008	-
55	Extension du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale aux dépenses de conseil	Ne nécessite pas de mesure d'application	
56	Prorogation du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique	Ne nécessite pas de mesure d'application	
57	Transposition de la directive 2006/12/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée	Ne nécessite pas de mesure d'application	
61	Régime fiscal des produits de la location des droits à paiement unique	Ne nécessite pas de mesure d'application	
64	Ajustement du taux de droit de licence dû par les débitants de tabac et mise en conformité communautaire de la fiscalité sur les cigarettes	Ne nécessite pas de mesure d'application	
65	Droit de consommation sur les alcools produits dans les départements d'outre-mer	Ne nécessite pas de mesure d'application	
69	Précision relative au calcul du ticket modérateur des FPCI à fiscalité additionnelle	Ne nécessite pas de mesure d'application	
72	Aménagement du calcul du ticket modérateur des EPCI à fiscalité additionnelle ayant augmenté leur taux en 2005 du fait d'un transfert de compétences	Ne nécessite pas de mesure d'application	
78	Mise en œuvre au niveau national d'un télé-service de gestion des documents d'accompagnement des produits soumis à accises	Ne nécessite pas de mesure d'application	
79	Conditions d'exonération du droit spécifique sur les eaux minérales naturelles	Ne nécessite pas de mesure d'application	
80	Conditions d'institution de la taxe spéciale d'équipement	Ne nécessite pas de mesure d'application	
92	Répartition des produits des taxes affectées aux comités professionnels de développement économique et aux centres techniques	Ne nécessite pas de mesure d'application	
109	Simplification du paiement des droits de consommation sur les alcools	Ne nécessite pas de mesure d'application	

EXAMEN EN COMMISSION

La Commission a examiné le présent rapport d'information au cours de sa séance du 3 juillet 2008.

Le **Rapporteur général** a annoncé qu'il souhaite désormais la parution d'un rapport d'application de la loi fiscale chaque année, après avoir opté sous la précédente législature pour un rapport unique récapitulant les mesures adoptées pendant cinq ans. Il existe en effet une volonté partagée, pour tous les textes législatifs, de suivre au plus près leur application, particulièrement lorsque leur entrée en vigueur effective est conditionnée à la parution de décrets. Dans le domaine fiscal, la notion d'application comprend une évaluation de l'impact des mesures, dès lors qu'elles sont censées modifier les comportements des contribuables.

Le rapport contient donc une première partie dressant un premier bilan de quatre dispositions votées depuis le début de la XIII^{ème} législature : l'exonération des heures supplémentaires, le renforcement du bouclier fiscal, l'éco-pastille et la réforme des droits de mutation à titre gratuit. Il est en revanche trop tôt pour faire un bilan des mesures relatives à l'impôt sur les sociétés qui ne prendront pleinement effet qu'en 2009 (crédit d'impôt-recherche), à l'impôt sur le revenu dont l'évaluation ne sera possible qu'après exploitation des déclarations des revenus 2007 (déductibilité des intérêts d'emprunt immobilier), ou encore à l'impôt de solidarité sur la fortune pour lequel les premiers éléments ne seront disponibles qu'après exploitation fin juillet des déclarations de la campagne 2008 (réduction d'ISF en faveur des PME).

S'agissant de l'exonération des heures supplémentaires, il convient de distinguer l'impact de la mesure sur le revenu des salariés et son effet sur le nombre d'heures supplémentaires réalisées. Du point de vue du revenu tiré des heures supplémentaires, trois phénomènes jouent : la réduction des charges sociales salariales (21,5 points de charges exonérés) ; l'exonération d'impôt sur le revenu, dont l'effet dépend du taux marginal de l'impôt ; enfin, l'abrogation anticipée de la majoration légale des heures supplémentaires au taux dérogatoire de 10 % pour les entreprises de moins de vingt salariés (qui relève de 15 points la rémunération des heures concernées).

Il résulte de ces trois leviers un gain important pour le pouvoir d'achat : l'augmentation de la rémunération de l'heure supplémentaire est comprise entre 27,4 % (salariés qui réalisait déjà des heures supplémentaires rémunérées à +25 %, non assujetti à l'impôt sur le revenu et qui bénéficie donc seulement de la réduction de charges sociales) et 131 % (salarié dont la rémunération des heures supplémentaires est passée de +10 % à +25 %, assujetti à l'impôt sur le revenu au taux marginal de 40 % et bénéficiant de la réduction de charges sociales). Le point

moyen se situe vraisemblablement autour de 50 % d'augmentation, par relèvement de la rémunération à +25 % pour un salarié soumis à un taux marginal de 5,5 % d'impôt sur le revenu. La rémunération supplémentaire ainsi obtenue n'est pas négligeable, loin s'en faut. Le Rapporteur général a indiqué avoir visité des entreprises de sa circonscription disposant de carnet de commandes remplis et offrant à leurs salariés, grâce à la mesure d'exonération des heures supplémentaires, un vrai gain de pouvoir d'achat.

Le **Président Didier Migaud** a rappelé que ce gain peut être obtenu sans que le salarié travaille plus. Il a par ailleurs interrogé le Rapporteur général sur le montant de la réduction du coût des heures supplémentaire pour les entreprises.

Le **Rapporteur général** a rappelé qu'il existe deux dispositifs de réduction forfaitaire de cotisations employeurs : celui à 0,5 euro pour les entreprises de vingt salariés et plus et celui à 1,5 euro pour les entreprises de moins de vingt salariés. Cette différence tient au fait qu'il était nécessaire de compenser, pour les entreprises de moins de vingt salariés, le passage de la majoration des heures supplémentaires de 10 % à 25 %. Lors de l'adoption de la loi, beaucoup d'incompréhensions ont entouré la réforme et nombreux étaient ceux qui pensaient qu'elle accroîtrait fortement le coût des heures supplémentaires dans les petites entreprises. Ces incompréhensions résultent du fait qu'une part importante des incitations aux employeurs a pris la forme d'une réforme du mode de calcul de la réduction Fillon, permettant d'éviter que la majoration de la rémunération des heures supplémentaires ne conduise à diminuer le montant de cette réduction qui est dégressive avec le niveau de salaire. Le caractère très technique de cette réforme la rend peu lisible par les employeurs, mais il n'en reste pas moins qu'elle représente, en année pleine, une aide d'un milliard d'euros aux entreprises.

Le **Président Didier Migaud** s'est interrogé sur l'évolution de la décomposition initiale du coût de la mesure entre le gain bénéficiant directement aux salariés et celui prévu en faveur des entreprises.

Le **Rapporteur général** a porté à la connaissance de la Commission les derniers éléments connus, portant sur le dernier trimestre 2007 et le premier trimestre 2008. Le coût de l'exonération pour les cotisations salariales s'est élevé sur ces deux trimestres à 915 millions d'euros, tandis que le coût des exonérations patronales a été de 311 millions d'euros. Sur le coût de la réforme de la réduction Fillon, aucun chiffre n'est disponible. S'agissant des prévisions en régime de croisière, c'est-à-dire à compter de 2009, le coût des exonérations de cotisations salariales est évalué à 2,6 milliards d'euros, celui de la réduction forfaitaire de cotisations employeurs au taux normal à 200 millions d'euros, celui de la réduction forfaitaire au taux majoré à 600 millions d'euros, celui de la réforme du calcul de l'allègement Fillon à 800 millions d'euros, enfin, celui de l'exonération d'impôt sur le revenu à 1,2 milliard d'euros. Cela signifie que le coût brut de 5,4 milliards au total se décompose en 3,8 milliards d'euros pour les salariés et 1,6 milliard d'euros pour les entreprises.

Il convient de noter toutefois que la sécurité sociale va bénéficier d'un élargissement de l'assiette de ses cotisations à hauteur d'environ 500 millions d'euros. Le relèvement de la majoration des heures supplémentaires dans les entreprises de moins de vingt salariés est en effet intervenu dès octobre 2007 et non le 1^{er} janvier 2009, ce qui a augmenté les cotisations patronales.

Le Rapporteur général a estimé qu'il est impossible, actuellement, d'évaluer l'impact de la mesure sur le nombre d'heures supplémentaires réalisées dans les entreprises. En effet, jusqu'à leur exonération, personne ne s'est jamais préoccupé de les recenser exhaustivement, et les chiffres disponibles, établis à partir des déclarations des employeurs, sont fragiles. C'est ainsi que, pour l'année 2006, le nombre d'heures supplémentaires réalisées a été révisé – à la baisse – à 680 millions.

Le **Président Didier Migaud** s'est interrogé, dans ces conditions, sur le sérieux des études d'impact qui ont pu être menées.

Le **Rapporteur général** a déclaré que, maintenant que les heures supplémentaires sont défiscalisées, il est dans l'intérêt des entreprises de les déclarer. La fiabilité des données ne peut donc que s'améliorer. Il convient donc d'attendre quelques mois afin d'évaluer l'impact de la loi TEPA sur le nombre d'heures supplémentaires. Cependant, une étude récente de la DARES montre d'ores et déjà que le nombre d'heures supplémentaires par salarié à temps complet a augmenté de 28,3 % entre le quatrième trimestre 2006 et le quatrième trimestre 2007. De plus la progression est particulièrement marquée dans les entreprises de 10 à 19 salariés (+ 58,7 %) et dans les entreprises de 20 à 49 salariés (+ 48,5 %).

Ces chiffres encourageants pourraient être encore plus satisfaisants s'il n'y avait le « verrou » des accords de branche qui, pour certains d'entre eux, plafonnent le nombre d'heures supplémentaires autorisées à un niveau inférieur à 220 heures par salarié et par an. Or, lors de la discussion de la loi TEPA, le choix a été fait de ne pas toucher au droit du travail, en particulier aux modalités de calcul du temps de travail, et de renvoyer la négociation sur l'ensemble de ces sujets aux partenaires sociaux.

Le Rapporteur général a rappelé qu'il a déposé, avec le Président Pierre Méhaignerie, une proposition de loi visant à assouplir le contingentement des heures supplémentaires par les accords de branche. Dans le même esprit, le projet de loi actuellement en discussion à l'Assemblée nationale, portant rénovation de la démocratie sociale et réforme du temps de travail, prévoit la possibilité de déroger aux accords de branche par des accords d'entreprise. Ces accords pourront déroger aux contingents d'heures supplémentaires prévus dans les accords de branche, et aménager les modalités de repos compensateur actuellement trop contraignantes. Ces dispositions ne pourront qu'augmenter le nombre d'heures supplémentaires réalisées dans les entreprises.

Tout en reconnaissant, avec le Rapporteur général, qu'il est impossible de connaître de manière fiable l'effet de la loi sur le nombre d'heures supplémentaires réalisées, le **Président Didier Migaud** a souligné que les entreprises ne font réaliser des heures supplémentaires à leurs salariés qu'à la condition que leur carnet de commande soit plein. De plus, en considérant qu'une large part des heures supplémentaires réalisées dans les entreprises n'était pas déclarée, il faut convenir que l'impact de la mesure joue plus dans la « révélation » du nombre d'heures réelles que dans l'accroissement de celles-ci. Enfin, le Président Didier Migaud s'est interrogé sur l'impact de la mesure sur le pouvoir d'achat des salariés. En moyenne, combien un salarié effectue-t-il d'heures supplémentaires ? Le ministre de l'Économie, des finances et de l'emploi se félicite du succès du dispositif, mais sans jamais donner d'exemples réels, s'en tenant à des calculs théoriques.

Le **Rapporteur général** a déclaré avoir observé, dans les entreprises, les effets concrets de la défiscalisation des heures supplémentaires. Les salariés ont bénéficié d'une majoration de leur pouvoir d'achat et les entreprises d'une minoration du coût du travail.

Le **Président Didier Migaud** a rappelé que, pour une entreprise aux 39 heures, le dispositif des heures supplémentaires s'appliquant à partir de la 36^{ème} heure, 4 heures supplémentaires sont défiscalisées. Cependant, les salariés ne travaillant pas plus qu'auparavant, c'est un pur effet d'aubaine. Pour mesurer l'impact de la mesure, il faudrait donc disposer de chiffres précis sur le nombre de salariés concernés, le volume d'heures supplémentaires effectuées et le gain moyen par salarié.

Le **Rapporteur général** a déclaré qu'en se fondant sur les montants des exonérations de cotisations sociales déclarées, il est possible d'avancer que le salaire moyen des bénéficiaires de la mesure est de l'ordre de 1,25 SMIC. En revanche, pour avoir une idée précise du nombre d'heures par salarié, il faut attendre l'analyse des déclarations de revenus pour 2007.

Le Rapporteur général a attiré l'attention de la Commission sur le secteur des hôtels, cafés et restaurants. Ce secteur a un accord de branche qui ne majore les quatre premières heures supplémentaires que de 10 %. Or, cet accord prévaut sur la majoration légale de 25 %. Pourtant, si les entreprises du secteur comptent moins de vingt salariés, elles bénéficient de la réforme de la réduction Fillon et de la ristourne de 1,5 euro. Enfin, depuis 2004, elles bénéficient d'un dispositif spécifique d'exonération de charges patronales. Il serait intéressant de consolider le montant des aides dont bénéficie ce secteur.

M. Jean-Pierre Brard s'est félicité du travail du Rapporteur général qui montre l'ampleur du chemin nécessaire pour avoir une idée précise de l'impact de la mesure. En revanche, il a fortement souligné que ce travail révèle « en creux » combien la loi TEPA, et spécialement la mesure de défiscalisation des heures supplémentaires, a été adoptée sans qu'aucune des études d'impact normalement

nécessaires n'ait été effectuée. Un an après, le flou règne encore sur les conséquences de cette loi. Les déclarations triomphantes du Gouvernement sur l'efficacité de telle ou telle mesure relève plus de la propagande, voire de l'acte de foi, que de la réalité.

Le **Rapporteur général** a rappelé que l'exonération des heures supplémentaires constitue l'une des mesures principales des programmes électoraux de la majorité pour les élections présidentielle et législative, et qu'il avait personnellement rédigé une note sur la question au début de l'année 2007 à l'attention de M. Nicolas Sarkozy, alors candidat à l'élection présidentielle, afin de souligner l'intérêt de la mesure à la fois en termes de pouvoir d'achat et du point de vue de l'offre. S'il est vrai que le recours effectif aux heures supplémentaires était mal connu, la mesure a fait l'objet d'une véritable réflexion en amont.

En termes de pouvoir d'achat, la mesure permet de distribuer un revenu supplémentaire soutenant la consommation par le vecteur du travail. À la différence de la prime pour l'emploi mais conformément à l'objectif initial de ce dispositif d'abord conçu sous la forme d'une ristourne de CSG, l'exonération des heures supplémentaires agit, en outre, de manière immédiate et apparaît sur les bulletins de salaires, résultat qu'il n'a pas été possible d'obtenir avec la PPE.

Du point de vue de l'offre, il faut être conscient des goulets d'étranglement susceptibles d'entraver le redémarrage de l'activité en cas de reprise de la croissance. La réduction de la durée du travail à 35 heures a bénéficié aux grandes entreprises qui ont pu absorber le surcoût de la mesure par la pleine utilisation des nouvelles possibilités d'annualisation du temps du travail limitant le recours aux heures supplémentaires, par des gains de productivité et par la maîtrise des salaires, tout en bénéficiant des réductions de charges sociales. En revanche, les 35 heures ont créé de lourdes difficultés dans les PME, implicitement reconnues par la décision du gouvernement de M. Lionel Jospin de ne pas appliquer immédiatement la mesure aux entreprises de vingt salariés ou moins. Lorsque l'activité redémarrera, les contraintes encadrant la réalisation d'heures supplémentaires poseront les mêmes difficultés aux PME.

L'exonération des heures supplémentaires avait donc fait l'objet d'une réflexion sérieuse en amont. On constate aujourd'hui qu'elle a des effets positifs. Il faudra, quand on connaîtra le coût exact de la mesure, mettre en balance ses effets sur l'économie et son coût pour les finances publiques.

Le **Président Didier Migaud** a estimé que les conclusions du Rapporteur général confirment les analyses qu'il a rendues publiques sur l'exonération des heures supplémentaires. La mesure a indéniablement un effet sur le pouvoir d'achat. Cependant, la question principale est de savoir si la mesure est, au regard de son coût, la plus pertinente. Sur le plan des principes, on peut également s'interroger sur la légitimité de l'exonération totale d'un revenu tant de l'impôt sur le revenu que des contributions et cotisations sociales.

Le **Rapporteur général** a indiqué qu'il n'était initialement pas favorable, à titre personnel, au fait que le revenu tiré des heures supplémentaires soit, de fait, exonéré de CSG, notamment pour ne pas créer un précédent susceptible de se diffuser à d'autres revenus.

Le **Président Didier Migaud** a ajouté que l'exonération des heures supplémentaires est en contradiction avec les propositions de la mission d'information sur les exonérations de cotisations sociales. Il serait en particulier paradoxal d'instaurer une contribution de solidarité, notamment sur les chèques-vacances, alors qu'un salaire direct perçu au titre d'heures supplémentaires continuerait à être intégralement exonéré.

M. Richard Dell'Agnola a souligné deux aspects très positifs de l'exonération des heures supplémentaires, d'une part, son effet de clarification révélant des heures supplémentaires auparavant non systématiquement déclarées, ce qui est de nature à améliorer la situation des salariés, et, d'autre part, sa capacité à créer un choc psychologique susceptible de relancer l'activité.

Le **Président Didier Migaud** a admis que le taux réduit de TVA sur certains travaux, comme les avantages fiscaux pour l'emploi de salariés à domicile, a certainement contribué à la déclaration d'activités auparavant exercées « au noir ».

Le **Rapporteur général** a ensuite dressé un bilan de l'application du bouclier fiscal à 60 % en 2007. 14 426 foyers en ont bénéficié, sur les 20 000 qui l'avaient demandé, pour une restitution moyenne de 16 150 euros. Les prévisions portaient sur 90 000 bénéficiaires potentiels. Un quart des foyers bénéficiaires, soit 3 700 contribuables, sont redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). La moitié de ces redevables, soit 1 814 contribuables, bénéficiaient déjà du plafonnement de l'ISF à 85 % des revenus.

Par ailleurs, le bouclier fiscal à 60 % concerne des contribuables à tous niveaux de revenus : près de 74 % des bénéficiaires ont un revenu fiscal de référence inférieur à 3 753 euros. On constate cependant une très forte concentration du coût de la mesure sur les contribuables dont les patrimoines sont les plus élevés : 67 % du coût de la mesure sont imputables aux restitutions servies aux contribuables dont le patrimoine est supérieur à 15,53 millions d'euros et 91 % aux restitutions servies aux contribuables dont le patrimoine est supérieur à 3,73 millions d'euros. La moitié des restitutions concerne des contribuables dont le plafonnement de l'ISF était lui-même plafonné. 3 957 foyers bénéficiaires du bouclier à 60 %, soit près d'un tiers, résident à La Réunion. Il s'agit d'allocataires du revenu minimum d'insertion (RMI) qui sont propriétaires de leur logement, et paient à ce titre la taxe foncière sur les propriétés bâties, prise en compte dans le plafonnement.

Le **Président Didier Migaud** a remarqué que ces contribuables allocataires du RMI bénéficiaient probablement déjà de remises gracieuses.

Le **Rapporteur général** a affirmé que la plupart de ces contribuables acquittent bien la taxe foncière sur les propriétés bâties, car les remises gracieuses sur cette taxe sont rares.

M. François Scellier s'est interrogé sur les contribuables qui pourraient bénéficier du bouclier fiscal mais n'en font pas la demande, estimant que ce sont probablement des contribuables qui ne veulent pas que l'administration se penche sur leur dossier.

Le **Rapporteur général** a répondu que la question se pose en particulier pour les bénéficiaires du « plafonnement du plafonnement » : tous n'ont pas demandé à bénéficier du nouveau plafonnement à 60 %.

M. Jean-Pierre Brard a observé que certains ont intérêt à être discrets.

Le **Président Didier Migaud** a fait observer que le passage du plafonnement à 50 % en 2008 va probablement entraîner un changement de comportement de ces contribuables.

Le **Rapporteur général** a répondu que les premières estimations pour 2008 vont dans ce sens : au premier trimestre, 1 291 foyers fiscaux ont bénéficié du bouclier à 50 % – contre 825 au premier trimestre 2007 au titre du bouclier à 60 %. L'introduction de la CSG dans les impositions prises en compte joue aussi un rôle dans cette augmentation.

M. Jean-Pierre Brard a souhaité connaître les raisons des grandes disparités des montants restitués selon les régions.

Le **Rapporteur général** a expliqué ces disparités par le faible nombre de contribuables concernés : il suffit de quelques foyers aux revenus très importants pour augmenter la moyenne des restitutions. À ce propos, il a rappelé que le contribuable dont la presse s'était offusquée, en février 2007, qu'il ait pu recevoir une restitution de 7 millions d'euros, avait tout de même acquitté 120 millions d'euros d'impôts ! On devrait se réjouir qu'il reste en France.

Le **Rapporteur général** a ensuite abordé les droits de succession, en soulignant que leur produit a été en 2007 supérieur de 466 millions d'euros par rapport aux prévisions de la loi de finances initiale. Contrairement à ce que l'on a pu entendre, la loi TEPA n'a donc pas démantelé les droits de succession. Les projections réalisées sur la base des données de 2006 montrent que, même en présence d'héritiers directs, les droits de succession ne sont pas supprimés, compte tenu de la progressivité de l'impôt et du niveau des taux. Comme cela a été annoncé par le Président de la République, 9 successions sur 10 seront exonérées

de droits. Notre fiscalité sur les successions a, avec la loi TEPA, atteint un équilibre qu'il convient de maintenir en l'état.

En ce qui concerne les droits sur les donations entre vifs, la nouvelle exonération des dons manuels à concurrence de 30 000 euros a connu un indéniable succès. Par ailleurs, avec le passage de 50 000 à 150 000 euros du montant qui peut être donné en franchise de droits tous les 6 ans, un ménage a la possibilité de transmettre 1,5 million d'euros exonérés de droits de mutation à ses deux enfants en l'espace de trente ans.

M. François Scellier a expliqué le moindre coût de l'allègement de droits de mutation à titre gratuit par deux phénomènes : d'une part la hausse des prix de l'immobilier qui augmente les recettes fiscales, d'autre part l'annonce de mesures d'exonérations qui a provoqué une augmentation du nombre de mutations et une moindre minoration des bases.

Le **Rapporteur général** a précisé que les petites successions sont exonérées de droits : ainsi, d'après les estimations réalisées sur la base des données de 2006, sur 735 200 héritiers déclarés, 674 600 ne sont pas taxés dans le cadre des mesures adoptées dans la loi TEPA. À l'inverse, 1 400 successions reçoivent un patrimoine supérieur à 850 000 euros après abattement, et paient plus d'un milliard d'euros de droits de succession.

Le **Rapporteur général** a ensuite indiqué que le coût du dispositif du bonus-malus écologique pour l'achat des véhicules, en vigueur depuis le début de l'année, a été mal évalué. Le dispositif était prévu pour être neutre sur les finances publiques. Or, il a engendré un coût de 62 millions d'euros pour le 1^{er} trimestre 2008 et pourrait coûter entre 150 et 200 millions d'euros sur l'année entière. Il faudra être très attentif au chiffrage des mesures qui seront proposées en application du Grenelle de l'environnement, notamment s'agissant du verdissement de certains dispositifs existants, comme le crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt pour l'acquisition d'une résidence principale.

M. Jean-Pierre Brard a fait observer que, s'agissant de la TVA, il a pu constater qu'il existe beaucoup de fraude au sein des Länder allemands.

Le **Président Didier Migaud** a indiqué que les Allemands reconnaissent avoir un problème avec la fraude à la TVA, mais que leurs impôts sont moins « mités » par les niches fiscales que les impôts français.

M. François Scellier a fait observer que les propos du Rapporteur général illustrent bien les effets psychologiques attachés à certaines mesures fiscales. Il a souligné que l'intégration dans l'assiette de l'impôt de solidarité de la fortune de la résidence principale a un aspect contre-productif, car elle dissuade beaucoup de redevables de faire une déclaration. Exonérer, ne serait-ce que partiellement, la

résidence principale modifierait les comportements de sorte que le produit de l'ISF serait maintenu.

Le **Président Didier Migaud** a rappelé que la Commission a demandé un rapport au Conseil des prélèvements obligatoires sur la fiscalité du patrimoine.

La Commission a ensuite *autorisé*, en application de l'article 86, alinéa 8, du Règlement, la publication du présent rapport.