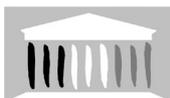


Document mis  
en distribution le  
9 décembre 2004



N° 1976

# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

DOUZIÈME LÉGISLATURE

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 7 décembre 2004.

## RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU PLAN SUR LE  
PROJET DE **loi de finances rectificative pour 2004** (n° 1921),

PAR M. GILLES CARREZ

Rapporteur général,

Député

**Fascicule 2**

**ARTICLES 1<sup>er</sup> À 24**



## SOMMAIRE

---

Pages

### PREMIÈRE PARTIE

#### CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER

<i>Article 1<sup>er</sup></i> : Compensations allouées aux collectivités territoriales au titre des rôles supplémentaires de taxe professionnelle et de taxe foncière sur les propriétés non bâties .....	10
<i>Article 2</i> : Ajustement de la fraction de tarif de TIPP affectée aux départements .....	37
<i>Article additionnel après l'article 2</i> : Réduction de la taxe intérieure de consommation de gaz naturel en faveur de certains exploitants agricoles.....	50
<i>Article 3</i> : Modalités de perception en 2004 de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat .....	53
<i>Article 4</i> : Modification des quotités de répartition de la taxe d'aviation civile entre le budget annexe de l'aviation civile (BAAC) et le Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien (FIATA) .....	60
<i>Article 5</i> : Equilibre général.....	62

### DEUXIÈME PARTIE

#### MOYENS DES SERVICES ET DISPOSITIONS SPÉCIALES

##### TITRE PREMIER

##### DISPOSITIONS APPLICABLES À L'ANNÉE 2004

##### OPERATIONS A CARACTERE DEFINITIF

##### **Budget général**

<i>Article 6</i> : Dépenses ordinaires des services civils.– Ouvertures de crédits.....	66
<i>Article 7</i> : Dépenses en capital des services civils.– Annulation de crédits.....	67
<i>Article 8</i> : Dépenses en capital des services civils.– Ouvertures de crédits .....	68
<i>Article 9</i> : Dépenses en capital des services civils.– Annulation de crédits.....	69
<i>Article 10</i> : Dépenses ordinaires des services militaires.– Ouverture de crédits.....	70
<i>Article 11</i> : Dépenses ordinaires des services militaires.– Annulation d'une autorisation de programme...	71
<i>Article 12</i> : Dépenses en capital des services militaires.– Ouverture de crédits .....	72
<i>Article 13</i> : Dépenses en capital des services militaires.– Annulation d'une autorisation de programme ...	73

##### **Comptes d'affectation spéciale**

<i>Article 14</i> : Comptes d'affectation spéciale. Annulation de crédit .....	74
--------------------------------------------------------------------------------	----

##### OPERATIONS A CARACTERE TEMPORAIRE

##### **Comptes de prêts**

<i>Article 15</i> : Ouverture d'une autorisation de programme .....	75
---------------------------------------------------------------------	----

##### AUTRES DISPOSITIONS

<i>Article 16</i> : Ratification des décrets d'avance.....	76
------------------------------------------------------------	----

TITRE II

DISPOSITIONS PERMANENTES

A.- MESURES CONCERNANT LA FISCALITE

<i>Article 17</i> : Extension du dispositif de rescrit fiscal aux demandes concernant l'existence d'établissements stables .....	82
<i>Article 18</i> : Renforcement des garanties accordées par la conclusion d'un accord préalable en matière de prix de transfert .....	95
<i>Article 19</i> : Suspension de la mise en recouvrement des impositions en cas d'ouverture d'une procédure amiable en vue d'éliminer une éventuelle double imposition .....	113
<i>Article 20</i> : Transposition des directives concernant l'assistance mutuelle et l'extension du champ de l'échange d'informations entre États membres .....	121
<i>Article 21</i> : Extension du dispositif d'accord tacite aux demandes concernant le dispositif d'allègement de l'impôt sur les bénéfices prévu en faveur des entreprises situées en zones franches urbaines .....	127
<i>Article 22</i> : Instauration d'un contrôle fiscal à la demande et d'une procédure de régularisation en cours de contrôle .....	130
<i>Article 23</i> : Extension du champ de compétence des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et aménagement des modalités de saisine.....	141
<i>Article 24</i> : Maintien des conditions de paiement de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sur les revenus locatifs .....	164

## EXAMEN DES ARTICLES

Votre Commission des finances a examiné le présent projet de loi au cours de sa réunion du 7 décembre 2004.

Votre **Rapporteur général** a souhaité introduire l'examen du projet de loi de finances rectificative pour 2004 par une brève synthèse, car le texte présenté par le Gouvernement est riche de nombreux articles et d'une portée financière conséquente.

Le premier élément d'importance est l'équilibre général. L'exercice de révision des recettes associé au projet de loi de finances pour 2005 faisait apparaître une plus-value globale des recettes d'environ 6 milliards d'euros. Cette plus-value est confirmée dans le collectif de fin d'année. De ce fait, le déficit ne sera plus de 55 milliards d'euros mais de 49,3 milliards d'euros. Cela représente une diminution de près de 7 milliards d'euros par rapport au déficit réalisé en 2003 : une telle amélioration, sur une année, ne s'était jamais vue.

En revanche, le projet de loi de finances rectificative propose d'ouvrir 1,7 milliard d'euros de crédits nets supplémentaires, ce qui ouvre une brèche dans la norme de progression des dépenses, fixée à 0% en volume dans la loi de finances initiale. Cette référence correspond à un montant de crédits de 283,7 milliards d'euros. Le Gouvernement affirme que les dépenses exécutées resteront comprises dans l'enveloppe de 283,7 milliards d'euros. Cela signifie que les reports de crédits non consommés vont à nouveau augmenter. Or, depuis 2002, la majorité n'a eu de cesse de réduire peu à peu le montant des reports, avec un réel succès : les reports « entrants » s'élevaient à 14,1 milliards d'euros en 2002 ; ils ont été ramenés à 11,3 milliards d'euros en 2003, puis à 8,8 milliards d'euros en 2004. Ce niveau correspond presque au plafond défini par la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 (LOLF). L'évolution prévue pour les reports « entrants » de 2005 contrarie le processus engagé depuis deux ans. Il conviendra d'interroger le Gouvernement sur ce sujet : est-il disposé à s'engager sur une augmentation des reports de 2004 vers 2005 ? Pense-t-il que l'augmentation des reports rendra plus difficile le retour nécessaire aux 3% prévus par la LOLF ?

Le volume net des crédits supplémentaires est la résultante de 3,8 milliards d'euros d'ouvertures et de 2,1 milliards d'euros d'annulations. Au total, la moitié des crédits nets supplémentaires sont destinés au budget de la Défense, qui se voit rembourser les surcoûts liés aux opérations extérieures. Ces dépenses pérennes sont contrebalancées, en recettes, par 1,5 milliard d'euros d'excédents imprévus. Mais il s'agit de « recettes à un coup ». En premier lieu, l'État devra rembourser au titre de la taxe sur les achats de viande une somme moins importante que ce qui avait été inscrit dans l'évaluation révisée pour 2004 incluse dans le projet de loi de finances pour 2005 : l'économie en remboursements a été chiffrée à 1 milliard

d'euros, qui représentent autant de recettes nettes supplémentaires. En second lieu, une sinistralité tendancielle plus faible que prévu sur les concours de la Sofaris conduit à reprendre 560 millions d'euros de provisions versées par l'Etat désormais inutiles, qui viennent abonder les recettes non fiscales. En 2004, l'effet de l'évolution globale des crédits et des recettes du collectif est neutre sur l'équilibre, mais à partir de l'an prochain, les recettes ne seront plus là alors que les dépenses perdureront.

Cependant, il ne faut pas oublier le plus important : en 2004, le déficit sera finalement réduit à 49,3 milliards d'euros. Cette belle performance est appréciable : elle est d'ailleurs indispensable pour progresser sur le chemin difficile de l'assainissement budgétaire.

Le deuxième élément qu'il convient de souligner est le nombre des articles composant le projet de loi de finances rectificative : soixante au total, qui peuvent être répartis en quatre groupes, si l'on met à part les articles proprement budgétaires.

On doit, tout d'abord, relever que plusieurs articles conduisent à approuver des engagements financiers de l'État, domaine par excellence du hors bilan, par l'intermédiaire de garanties accordées à divers organismes. L'article 51, par exemple, propose d'accorder la garantie de l'État à la Caisse française de développement industriel au titre du plan de financement d'Alstom pour 2004. L'engagement financier de l'État est conséquent : ayant injecté un peu plus de 500 millions d'euros en fonds propres, celui-ci détient près de 30% du capital d'Alstom et devient le premier actionnaire de cette entreprise. Son soutien doit aussi passer par l'octroi de la garantie de l'État aux cautions commerciales qui sont proposées dans le cadre de la négociation et de la conclusion des contrats entre Alstom et ses clients. Selon un mécanisme complexe, l'État se retrouvera engagé à hauteur de 1,25 milliard d'euros.

Par ailleurs, il est possible que le Gouvernement dépose un amendement apportant la garantie de l'État à un emprunt obligataire à émettre par l'Unedic. Le déficit cumulé à la fin de 2004 devrait atteindre 10 milliards d'euros. Le financement de l'Unedic repose, pour l'heure, sur des ressources à moyen terme pour environ 6 milliards d'euros, complétées par une autorisation de découvert bancaire de 4 milliards d'euros. Il convient de consolider cet endettement à vue et l'Unedic prévoit de lancer un emprunt obligataire de 2,2 milliards d'euros, qui serait assorti de la garantie de l'État. Or l'histoire des relations financières entre l'État et l'Unedic n'est pas simple. En 1999, l'Unedic a fait délibérément défaut sur un emprunt garanti arrivant à échéance, à hauteur de 1,5 milliard d'euros. Plus récemment, une créance de l'État sur l'Unedic, d'un montant de 1,2 milliard d'euros, qui devait être initialement encaissée en 2002, a été reportée sur 2003, puis sur 2004 et ses perspectives de mise en recouvrement paraissent de moins en moins crédibles. Il est clair que les déséquilibres financiers de l'assurance chômage sont tels que la garantie apportée à un éventuel emprunt obligataire de 2,2 milliards d'euros pourrait très probablement être appelée.

Le deuxième volet important des articles du projet de loi de finances rectificative s'organise autour des relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Une source d'inspiration pour apprécier les propositions du Gouvernement est, bien sûr, le rapport présenté récemment par M. Jean-Yves Cousin devant la Commission. Quelques sujets peuvent être mis en évidence.

L'extension du dispositif de rescrit fiscal avec délai aux demandes concernant l'existence d'établissements stables apportera une sécurité juridique estimable aux opérateurs étrangers qui s'implantent en France. L'assurance de savoir clairement si l'entité établie en France est considérée ou non comme un « établissement stable », déterminant les modalités d'imposition des bénéficiaires, contribuera à améliorer l'attractivité de notre pays.

Par ailleurs, l'appréciation par l'administration fiscale des prix de transfert pratiqués au sein d'un groupe d'entreprises établies en France et à l'étranger, pouvant conduire à un redressement, est une source de doubles impositions et de contentieux, s'agissant d'un domaine particulièrement complexe. Grâce à l'article 18, l'entreprise pourra « sécuriser » l'appréciation fiscale portée sur les prix de transfert lorsque l'administration aura formellement pris position sur la détermination de ces prix dans un accord préalable, conclu avec les autorités compétentes de l'autre État concerné lié à la France par une convention fiscale bilatérale visant à éviter les doubles impositions, ou conclu avec le contribuable lui-même. Cette dernière possibilité ne garantit pas que l'autorité étrangère adoptera la même interprétation que celle retenue par l'administration française, mais le contribuable disposera néanmoins d'une sécurité juridique partielle appréciable. Il convient de noter que le dispositif conserve une nécessaire souplesse, puisque l'administration aura la faculté, mais pas l'obligation, ni de répondre à une sollicitation à ce titre, ni de parvenir à un accord.

Votre Rapporteur général a indiqué que le projet de loi de finances rectificative proposait également une série de mesures en faveur des ménages. Par exemple, le projet étend la compétence et la saisine des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, ainsi que le préconisait le rapport de Monsieur Jean-Yves Cousin. Il faut aussi signaler les mesures de simplification et de dématérialisation, ainsi que la réforme de la contribution annuelle sur les revenus locatifs.

Par ailleurs, ce projet contient plusieurs dispositions découlant d'obligations communautaires. Il assure par exemple la transposition de la directive sur le lieu d'imposition des livraisons de gaz et d'électricité en matière de TVA et aménage les conditions d'entrée en vigueur des règles communautaires sur la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

Il prend aussi en compte une décision de la Commission européenne du 16 décembre 2003 qui a jugé incompatible avec le marché commun le régime d'exonération d'impôt sur les sociétés bénéficiant aux sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté. Le projet de loi de finances

rectificative en tire les conséquences en aménageant le système d'aides pour le rendre compatible avec les encadrements communautaires en matière d'aides *de minimis*, d'aides à finalité régionale et d'aides à destination des petites et moyennes entreprises. Votre Rapporteur général a indiqué qu'il déposerait plusieurs amendements sur ce sujet, notamment en vue de fixer la date d'entrée en vigueur du nouveau système à compter, non de la décision de la Commission européenne, mais de l'instruction fiscale en prenant acte en droit interne.

Par ailleurs, ce projet de loi propose de simplifier les formalités de garantie à l'importation et à l'introduction des ouvrages en métaux précieux, en provenance de l'Union européenne, de l'Espace économique européen et de la Turquie. En particulier, il autorise la commercialisation des ouvrages pourvus d'un poinçon de responsabilité et d'un poinçon de titre (qui garantit la teneur en métal précieux), dès lors qu'il a été apposé dans un Etat membre de l'Union européenne, de l'Espace économique européen ou en Turquie par un organisme indépendant ou l'administration compétente. Selon votre Rapporteur général, on peut cependant sérieusement douter des garanties offertes par certains Etats. C'est pourquoi des amendements proposeront de restreindre la portée de ce dispositif, notamment en supprimant la Turquie de son champ d'application.

**M. Augustin Bonrepaux** a attiré l'attention de la Commission sur les 560 millions d'euros récupérés sur la Sofaris. L'importance de cette somme conduit à se demander pourquoi les fonds correspondants n'ont jamais été dépensés et, surtout, suggère qu'il faut améliorer le dispositif. En pratique, il est souvent très difficile d'obtenir la garantie de la Sofaris, par exemple dans le secteur de l'hôtellerie.

Votre **Rapporteur général** a indiqué que cette somme était une récupération de provisions constituées depuis une dizaine d'années, provisions qui se révèlent excessives au vu des taux effectifs de sinistralité sur les dossiers gérés par la Sofaris. Il est donc nécessaire, ainsi que le prévoit le projet de loi, d'apurer ces « crédits dormants ».

Le **Président Pierre Méhaignerie** a proposé que la Commission auditionne prochainement M. Jean-Pierre Denis, président de la Sofaris.

## PREMIERE PARTIE

### CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER

*Avant l'article premier*

La Commission a *rejeté*, suivant l'avis défavorable de votre **Rapporteur général**, deux amendements présentés par M. Didier Migaud, tendant à attribuer en 2004 aux foyers ayant eu droit à la prime pour l'emploi au titre de leurs revenus perçus en 2003 un complément de prime égal à la moitié ou au quart de cette prime.

\*

\*       \*

*Article premier*

**Compensations allouées aux collectivités territoriales au titre des rôles supplémentaires de taxe professionnelle et de taxe foncière sur les propriétés non bâties.**

*Texte du projet de loi :*

I. – A. – Au II de l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1982 (n° 82-540 du 28 juin 1982), après les mots : « imposés à son profit en 1983 », sont insérés les mots : « dans les rôles généraux établis au titre de cette même année ».

B. – Au II de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 1982 (n° 82-540 du 28 juin 1982), après les mots : « de leurs bases de taxe professionnelle » sont insérés les mots : « figurant dans les rôles généraux établis au titre ».

C. – La dotation prévue au premier alinéa du IV de l'article 6 de la loi de finances pour 1987 (n° 86-1317 du 30 décembre 1986) est majorée d'un montant global de 30 millions d'euros versés, chaque année, à hauteur de 25% en 2004, en 2005, en 2006 et en 2007.

II. – Le II de l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 1982 (n° 82-540 du 28 juin 1982) dans sa rédaction en vigueur avant l'adoption du IV de l'article 6 de la loi de finances pour 1987 (n° 86-1317 du 30 décembre 1986) est ainsi modifié :

1° Au 2°, après les mots : « imposés en 1982 à son profit », sont insérés les mots : « dans les rôles généraux établis au titre de cette même année » ;

2° Au 3°, après les mots : « compris dans les bases d'imposition de la taxe professionnelle » sont insérés les mots : « figurant dans les rôles généraux. »

III. – Pour le calcul de la compensation prévue par le II du D de l'article 44 de la loi de finances pour 1999 (n° 98-1266 du 30 décembre 1998), les compléments de bases nettes imposables au titre de 1999 afférents aux salaires imposés par voie de rôles supplémentaires donnent lieu à un complément de compensation à compter de l'année suivant celle de la mise en recouvrement desdits rôles. Les dégrèvements contentieux prononcés au titre de 1999 afférents aux salaires imposés donnent lieu à une minoration de la compensation à compter de l'année qui suit celle de la décision du dégrèvement.

IV. – Pour le calcul de la compensation prévue par le B de l'article 26 de la loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002), les compléments de bases nettes imposables au titre de 2003, afférents aux recettes visées au premier alinéa du 2° de l'article 1467 du code général des impôts imposés par voie de rôles supplémentaires donnent lieu à un complément de compensation à compter de l'année suivant celle de la mise en recouvrement desdits rôles. Les dégrèvements contentieux prononcés au titre de 2003 afférents aux recettes imposées donnent lieu à une minoration de la compensation à compter de l'année qui suit celle de la décision du dégrèvement.

V. – A. – A compter de 2005, la compensation prévue au III de l'article 9 de la loi de finances pour 1993 (n° 92-1376 du 30 décembre 1992) est calculée à partir des pertes de recettes constatées dans les rôles généraux de l'année courante et dans les rôles supplémentaires d'imposition émis au cours de l'année précédente. Le bénéficiaire de cette compensation est la collectivité territoriale qui bénéficie, au titre de l'année courante, du rôle général de taxe foncière sur les propriétés non bâties ou de taxe spéciale d'équipement additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties en ce qui concerne la région Ile-de-France.

B. – La compensation prévue au III de l'article 9 de la loi de finances pour 1993 (n° 92-1376 du 30 décembre 1992) est majorée d'un montant de 655.000 euros en 2004.

VI. – A. – A compter de 2005, la compensation prévue au III de l'article 2 de la loi portant statut fiscal de la Corse (n° 94-1131 du 27 décembre 1994) est calculée à partir des pertes de recettes constatées dans les rôles généraux de l'année courante et dans les rôles supplémentaires d'imposition émis au cours de l'année précédente. Le bénéficiaire de cette compensation est la commune ou l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre qui bénéficie du rôle général de taxe professionnelle au titre de l'année courante ainsi que la collectivité territoriale de Corse et les départements de la Corse du Sud et de la Haute Corse.

B. – La compensation prévue au III de l'article 2 de la loi portant statut fiscal de la Corse (n° 94-1131 du 27 décembre 1994) est majorée d'un montant de 332.000 euros en 2004.

VII. – Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, les dotations versées en application du II de l'article 13, du II de l'article 14 et du II de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 1982 (n° 82 540 du 28 juin 1982), du II du D de l'article 44 de la loi de finances pour 1999 (n° 98-1266 du 30 décembre 1998), du II du B de l'article 26 de la loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002), du III de l'article 9 de la loi de finances pour 1993 (n° 92-1376 du 30 décembre 1992) et du III de l'article 2 de la loi portant statut fiscal de la Corse (n° 94-1131 du 27 décembre 1994) sont réputées régulières en tant que leur légalité serait contestée sur le fondement de l'absence de prise en compte des pertes de recettes comprises dans les rôles supplémentaires.

### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Le présent texte a pour objet de préciser les règles de calcul des compensations versées en contrepartie des allègements décidés par le législateur en matière d'impôts directs locaux :

– baisse de 20% à 18% de la fraction imposable des salaires dans l'assiette de la taxe professionnelle (article 13 de la loi de finances rectificative pour 1982) ;

– abaissement du taux plafond communal de taxe professionnelle (article 18 de la loi de finances rectificative pour 1982) ;

– prise en compte de la moitié des augmentations des valeurs locatives des équipements et biens mobiliers (article 14 de la loi de finances rectificative pour 1982) ;

– suppression des parts régionale et départementale de taxe professionnelle et abattement de 25% sur les parts communale et intercommunale de taxe professionnelle en Corse (article 2 de la loi portant statut fiscal de la Corse) ;

– suppression des parts régionale et départementale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties des terres agricoles (article 9 de la loi de finances pour 1993) ;

– suppression progressive de la part salaires et réduction de la fraction imposable des recettes dans la base de la taxe professionnelle (article 44 de la loi de finances pour 1999 et article 26 de la loi de finances pour 2003).

Le dispositif répond à l'intérêt général d'assurer une égalité de traitement entre les collectivités territoriales en raison de l'impossibilité de reconstituer les sommes dues à certaines d'entre elles eu égard, notamment, à l'ancienneté de l'émission de certains rôles supplémentaires de taxe professionnelle à prendre en compte pour le calcul des dotations complémentaires. Au surplus, il vise à prévenir un abondant contentieux qui ne manquerait pas de survenir et qui serait de nature à perturber gravement le fonctionnement de l'administration et des juridictions administratives.

Il instaure une dotation forfaitaire et spécifique au profit des collectivités territoriales compensant, pour le passé, la non-prise en compte des rôles supplémentaires dans le calcul des dotations allouées en contrepartie des articles 13 et 18 de la loi de finances rectificative pour 1982, de l'article 2 de la loi portant statut fiscal de la Corse et de l'article 9 de la loi de finances pour 1993.

Pour l'avenir, il précise qu'il n'y a pas lieu de prendre en compte les rôles supplémentaires pour les compensations visées aux articles 13 et 18 de la loi de finances rectificative pour 1982. Il précise également les modalités de prise en compte des rôles supplémentaires pour les autres compensations.

Enfin, il est précisé qu'il n'y a pas lieu pour le passé de prendre en compte les rôles supplémentaires pour le calcul de l'ensemble de ces compensations.

Le coût en 2004 du dispositif d'indemnisation serait de l'ordre de 8,5 millions d'euros.

*Observations et décision de la Commission :*

Les pertes de recettes induites par les mesures d'allégement de la fiscalité directe locale décidées par le législateur et compensées par l'Etat aux collectivités territoriales et aux établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre sont calculées, pour la majorité d'entre elles, à partir des données figurant dans les seuls rôles généraux. Les pertes de recettes résultant des rôles supplémentaires sont donc, la plupart du temps, exclues de la base de calcul des compensations versées par l'Etat aux collectivités territoriales.

Par un arrêt du 18 octobre 2000, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie contre commune de Pantin*, le Conseil d'Etat a jugé que les compensations versées aux collectivités territoriales, par l'Etat, au titre des réductions de bases de taxe professionnelle résultant de l'abattement général de 16 % et de la réduction pour embauche ou investissement (REI) devaient être calculées en tenant compte des bases d'imposition figurant non seulement sur les rôles primitifs, mais également sur les rôles supplémentaires de taxe professionnelle.

L'article 19 de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001) a validé pour le passé la pratique administrative s'agissant des modalités de calcul de ces deux compensations.

Cependant, l'arrêt du Conseil d'Etat a fait naître un abondant contentieux entre les collectivités territoriales et l'administration portant sur les modalités de calcul de compensations autres que celles comprises dans le champ d'application de la mesure de validation opérée par la loi de finances pour 2002. Par ailleurs, le Gouvernement a identifié d'autres compensations dont le calcul serait susceptible d'être contesté par les collectivités territoriales sur le fondement du non-respect par l'Etat du principe de compensation intégrale des pertes de ressources fiscales résultant des mesures d'allègements de la fiscalité locale décidées par le législateur.

Pour le passé, le présent article propose de valider la pratique de l'administration en matière de calcul des compensations versées en contrepartie de ces différentes mesures d'allégement des impôts directs locaux. Il propose, en outre, pour certaines de ces compensations, d'accompagner cette mesure de validation d'une indemnisation forfaitaire.

Pour l'avenir, il propose, selon le type de compensation, soit de confirmer la pratique administrative, soit de prévoir des modalités particulières de prise en compte des rôles supplémentaires.

## **I.- Le contentieux « Pantin » et ses suites**

### *A.- L'acte I du contentieux « Pantin »*

#### 1.- L'origine du contentieux : la non-prise en compte des rôles supplémentaires dans le calcul des compensations relatives à deux mesures d'allégement de la taxe professionnelle

Le contentieux « Pantin » est relatif aux modalités de calcul des compensations versées par l'Etat aux collectivités territoriales au titre des réductions de bases de taxe professionnelle résultant :

- de l'abattement général de 16%,
- et de la réduction pour embauche ou investissement (REI).

Ces allègements de taxe professionnelle ont été prévus par l'article 6 de la loi de finances pour 1987 (n° 86-1317 du 30 décembre 1986).

Il existe deux types de mesures d'allégement de la fiscalité locale : celles décidées par l'Etat qui font obligatoirement l'objet d'une compensation par ce dernier et celles décidées librement par les collectivités territoriales qui ne font l'objet d'aucune compensation.

Les deux mesures susmentionnées ayant été décidées par le législateur, l'Etat a donc assumé, à compter de 1987, le coût des compensations dues au titre de ces diminutions de bases dans le cadre de la dotation de compensation de la taxe professionnelle (DCTP) créée par l'article 6 précité.

Cependant un conflit est né entre les communes et l'administration fiscale sur les modalités de calcul de cette dotation. Certaines communes ont en effet contesté la non-prise en compte des rôles supplémentaires dans la base de calcul de ces compensations.

Les impôts locaux sont effet perçus par voie de rôles. Le rôle est la liste des contribuables établie par le centre des impôts. Cette liste indique pour chaque contribuable la nature de l'impôt auquel il est assujetti, sa base d'imposition, le taux de l'impôt et le montant de la cotisation.

Le rôle constitue le titre officiel en vertu duquel le percepteur peut réclamer le paiement de l'impôt et en poursuivre le recouvrement.

On distingue :

– les rôles généraux sur lesquels est inscrite la quasi-totalité des redevables. Les rôles généraux permettent de recouvrer au profit des collectivités territoriales pour lesquels ils sont établis les produits que celles-ci ont décidé de percevoir lors du vote de leur budget au titre d'une année donnée ;

– et les rôles supplémentaires. Les contribuables omis sur les rôles généraux sont inscrits sur des rôles supplémentaires. Ces rôles ne peuvent pas être pris en considération pour la fixation du taux de l'impôt. Pour la taxe professionnelle, ces rôles supplémentaires sont susceptibles d'intervenir pendant les trois années suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Pour les taxes foncières et la taxe d'habitation, ces rôles peuvent être mis en recouvrement au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition. Ces rôles ont pour effet de mettre à la disposition des collectivités territoriales un supplément de recettes non prévu lors du vote annuel de leur budget et justifié par une augmentation de la matière imposable non comprise dans les rôles généraux.

## 2.- L'arrêt du Conseil d'Etat

La commune de Pantin a contesté le fait que l'administration fiscale ait calculé la DCTP lui ayant été versée pour les années 1987 à 1991, à raison de la compensation de la composante « REI », en retenant les réductions des bases d'imposition à la taxe figurant sur les seuls rôles primitifs, sans tenir compte des rôles supplémentaires.

Le Conseil d'Etat a tranché le litige en faveur de la commune de Pantin en jugeant, par un arrêt du 18 octobre 2000, qu'« *il résulte des termes mêmes du IV de l'article 6 de la loi de finances pour 1987, dont les dispositions ne limitent pas la dotation qu'il institue à la seule compensation des réductions de bases pour embauche ou investissement comprises dans les rôles primitifs de la taxe, que la dotation compensatrice au titre d'une année, doit être calculée en fonction de la totalité des bases d'imposition à la taxe professionnelle retenues dans les rôles de la commune au titre de cette année, qu'il s'agisse des rôles primitifs ou des rôles supplémentaires.* »

Outre la commune de Pantin, d'autres communes avaient engagé une démarche contentieuse devant le juge administratif, la décision du Conseil d'Etat ayant incité un grand nombre de collectivités territoriales à déposer des recours. Six décisions de juridictions administratives, conformes à la décision *Commune de Pantin* étaient devenues définitives et près de 500 autres contentieux étaient en instance lorsque le législateur est intervenu.

### 3.- Le dénouement : l'intervention du législateur

L'article 19 de la loi de finances pour 2002 prévoit, à son IV, que « *sous réserve des décisions passées en force de chose jugée, les dotations versées [au titre de la compensation de l'abattement général de 16% et de la REI] sont réputées régulières en tant que leur légalité serait contestée sur le fondement de l'absence de prise en compte des pertes de recettes comprises dans les rôles supplémentaires.* »

**Pour le passé, cette validation s'est accompagnée d'une indemnisation forfaitaire.**

- S'agissant de la compensation de l'abattement général de 16%, les services fiscaux étant dans l'incapacité d'identifier commune par commune le montant exact à verser, la loi de finances pour 2002 a retenu le principe d'une indemnisation forfaitaire qui prend la forme d'une majoration de la DCTP d'un montant de 177,9 millions d'euros s'appliquant progressivement jusqu'en 2005, à hauteur de 45% en 2002, 25% en 2003, 20% en 2004 et 10% en 2005.

- S'agissant de la compensation de la REI, les services fiscaux ont établi un taux forfaitaire de compensation égal à 8% des rôles supplémentaires de taxe professionnelle émis entre 1998 et 2000. Cette compensation a pris la forme d'une majoration de la DCTP d'un montant total d'environ 114,3 millions d'euros imputée progressivement sur la DCTP, à hauteur de 22,9 millions d'euros environ en 2002. Le solde a été versé sur deux ans, à concurrence de 45,7 millions d'euros en 2003 et 2004.

Ces majorations ont eu pour effet de réduire la diminution enregistrée chaque année par la DCTP compte tenu de son rôle de variable d'ajustement du contrat de croissance et de solidarité.

**Enfin, pour l'avenir, l'article 19 précité a fixé les règles de calcul des deux compensations.** Il a été précisé :

- qu'il n'y a pas lieu de prendre en compte les rôles supplémentaires pour le calcul de la compensation versée en contrepartie de l'abattement de 16% ;

- que, pour le calcul de la dotation de compensation de la taxe professionnelle, allouée en contrepartie de la REI en cas de création d'établissement, il convient d'intégrer le montant des bases figurant dans les rôles supplémentaires émis à compter de 2001.

*B.- L'acte II du contentieux « Pantin »*

La validation effectuée par l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2002 ne concerne que la compensation versée au titre des réductions des bases de la taxe professionnelle résultant de l'abattement général de 16% et de la réduction pour embauche ou investissement. Or, un abondant contentieux s'est développé ou est susceptible de se développer entre les collectivités territoriales et l'administration concernant le calcul d'autres compensations, non comprises dans le champ d'application de la validation opérée par la loi de finances pour 2002.

1.- Un abondant contentieux se développe concernant le calcul d'autres compensations fiscales

Depuis l'arrêt *commune de Pantin*, plusieurs collectivités territoriales se sont tournées vers l'administration fiscale pour contester, sur le même fondement, les modalités de calcul des diverses compensations qui leur sont versées par l'Etat au titre des allègements de fiscalité locale décidés par le législateur. Quatre compensations n'entrant pas dans le champ de la validation intervenue en loi de finances pour 2002 ont fait l'objet de recours contentieux. 81 instances sont en cours devant la juridiction administrative. Elles portent sur les modalités de calcul des compensations suivantes.

*a) La compensation de la baisse de 10 % de la fraction imposable des salaires dans l'assiette de la taxe professionnelle*

**• La réduction de 20% à 18% de la fraction imposable des salaires dans l'assiette de la taxe professionnelle**

Avant 1982, pour la grande majorité des redevables de la taxe professionnelle, l'assiette de la taxe était constituée par le total de la valeur locative des immobilisations corporelles et du cinquième des salaires versés.

Le I de l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1982 (n° 82-540 du 28 juin 1982) a réduit de 20% à 18% la fraction des salaires prise en compte dans les bases de taxe professionnelle.

**• Les modalités de calcul de la compensation versée aux collectivités territoriales**

Le II de l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1982 prévoit que chaque bénéficiaire de la taxe professionnelle (collectivité territoriale ou groupement à fiscalité propre) reçoit, chaque année, par l'intermédiaire du Fonds national de péréquation, en compensation de la réduction des bases qui résulte du I de l'article 13, une somme égale au produit du neuvième de la fraction des salaires imposés à son profit en 1983 par son taux de taxe professionnelle en 1982.

L'instruction administrative précise que cette fraction est déterminée par rapport au montant des salaires imposés figurant **dans les seuls rôles généraux** établis au titre de 1983, abstraction faite de l'incidence des dégrèvements et des rôles supplémentaires.

La subvention ainsi déterminée est demeurée fixée au même montant jusqu'en 1987. Elle par la suite été intégrée dans la DCTP créée par l'article 6 de la loi de finances pour 1987 et a par conséquent évolué comme cette dernière. En 2003, elle s'est élevée à près de 280,3 millions d'euros.

*b) La compensation de la diminution du taux plafond communal de la taxe professionnelle*

• **La diminution du taux plafond communal de la taxe professionnelle**

Jusqu'en 1982, le taux communal plafond de la taxe professionnelle a été fixé à 2,5 fois le taux moyen pondéré de cette taxe constaté l'année précédente au niveau national pour l'ensemble des communes ou à 2,5 fois le taux moyen départemental si ce dernier était plus élevé.

L'article 18 de la loi de finances rectificative pour 1982 précitée a supprimé la référence au taux moyen départemental et ramené le taux communal plafond de la taxe professionnelle à deux fois le taux moyen pondéré de cette taxe constaté l'année précédente au niveau national, au lieu de deux fois et demie.

• **Les modalités de calcul de la compensation versée aux collectivités territoriales**

Les communes dont le taux de taxe professionnelle pour 1983 a dû être diminué en raison de cet abaissement reçoivent chaque année depuis 1983 une compensation, déterminée, aux termes du II de l'article 18 de la loi précitée, dans les conditions suivantes :

– au titre de 1983, la compensation était égale au produit des bases communales de taxe professionnelle de 1983 par la différence entre le taux plafond et le taux communal de 1982 multipliée par l'indice de progression du taux moyen pondéré des trois autres taxes directes locales dans la commune pour l'année 1982 ;

– chaque année de 1984 à 1987, le montant de cette compensation a été actualisé, proportionnellement à la variation constatée l'année précédente, du produit des trois autres taxes perçues par la commune considérée ;

– à compter de 1988, cette compensation a été intégrée dans la DCTP et a évolué comme cette dernière.

En 2003, son montant s'est élevé à 55,3 millions d'euros.

L'instruction du 18 octobre 1982 a prescrit de ne retenir dans le calcul de cette compensation **que les bases de taxe professionnelle de 1983 taxées par voie de rôles généraux.**

*c) La compensation de la première réduction pour investissement instituée par la loi de finances rectificative pour 1982*

• **La réduction pour investissement**

L'article 14 de la loi de finances rectificative pour 1982 précitée a prévu qu'à partir de 1983, les augmentations de la valeur locative des équipements et biens mobiliers ne seraient prises en compte, la première année, dans la base de taxe professionnelle, que pour la moitié de leur montant.

• **Les modalités de calcul de la compensation versée aux collectivités territoriales**

En contrepartie, ce même article a prévu le versement, aux collectivités territoriales et à leurs EPCI à fiscalité propre, d'une compensation au titre de la perte de recettes induite par cette réforme.

En 1983, pour chaque collectivité bénéficiaire, cette compensation a été, aux termes du II de l'article 14 précité, égale au produit de trois éléments :

- le taux de taxe professionnelle de 1982 ;
- la valeur locative des équipements et biens mobiliers imposés en 1982 ;
- et la moitié du pourcentage de variation constaté au niveau national entre 1982 et 1983 de la valeur locative de l'ensemble des biens et équipements mobiliers compris dans les bases d'imposition de la taxe professionnelle.

Pour ces calculs, l'instruction administrative du 18 octobre 1982 a prescrit de ne retenir **que les éléments figurant dans les rôles généraux** de 1982 et 1983.

Entre 1984 à 1987, la compensation a été gelée à son montant de 1983.

A compter de 1988, la compensation qui était allouée aux collectivités territoriales en contrepartie de cette réduction a été supprimée et remplacée par la réduction pour embauche et investissement (article 1469 A *bis* et 1478 II du code général des impôts).

Les dispositions de l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 1982 ont été abrogées à compter de 1988 par le IV de l'article 6 de la loi de finances pour 1987 (n° 86-1317 du 30 décembre 1986) et ne trouvent plus à s'appliquer depuis cette date. Cependant, la non-prise en compte des rôles supplémentaires pour le calcul de cette compensation fait l'objet de contestations contentieuses.

*d) La compensation de la suppression de la « part salaires »  
de la taxe professionnelle*

**• La suppression progressive de la « part salaires » de la taxe professionnelle**

L'article 44 de la loi de finances pour 1999 a organisé la suppression progressive, sur cinq ans, de la part salariale des bases de la taxe professionnelle. Cette suppression est le résultat de l'application entre 1999 et 2002 d'un abattement annuel croissant sur la fraction des salaires imposables à la taxe professionnelle. Les salaires ont totalement disparu des bases d'imposition à cette taxe, la dernière tranche de la « part salaires » ayant été supprimée en 2003.

**• Les modalités de calcul de la compensation versée aux collectivités territoriales**

Le I du D de l'article 44 de la loi de finances précitée a institué une compensation de la perte de recettes occasionnée par cette réforme pour les collectivités territoriales et les groupements de communes à fiscalité propre.

De 1999 à 2003, cette compensation a été chaque année égale au produit obtenu en multipliant :

– la perte de base résultant, pour chaque collectivité ou EPCI, de l'application de l'abattement annuel aux établissements existants au 1<sup>er</sup> janvier 1999 ;

– par le taux de taxe professionnelle applicable en 1998 à la collectivité ou à l'EPCI.

Les bases qui ont servi au calcul de la compensation sont celles de 1999, auxquelles a été appliqué sur la période 1999-2003 l'abattement correspondant.

Cette compensation, versée par prélèvement sur recettes, a été indexée, de 1999 à 2003, selon le taux d'évolution de la dotation globale de fonctionnement (DGF). La compensation de la suppression de la « part salaires » de la taxe professionnelle a été intégrée au sein de la DGF par la loi de finances pour 2004. Le montant versé à ce titre en 2003 s'est élevé à 8.941 millions d'euros.

L'instruction qui commente ce dispositif ne précise pas si les bases 1999 à prendre en compte dans le calcul de cette compensation sont celles qui résultent du rôle général ou les bases corrigées par les rôles supplémentaires et les dégrèvements intervenus ultérieurement.

En réponse à des questions écrites et notamment à la question posée par M. Gérard Revol, publiée au *Journal officiel* du 21 juin 1999, il a été précisé que **les salaires taxés par voie de rôles supplémentaires donneraient lieu à un**

**complément de compensation, mais uniquement à compter de l'année suivant la mise en recouvrement desdits rôles supplémentaires.**

En principe, les collectivités territoriales sont tenues de rembourser à l'Etat les compensations qu'elles ont perçues au titre des bases comprises dans les rôles généraux et ayant fait l'objet ultérieurement de dégrèvement contentieux.

Par symétrie avec les modalités de prise en compte des rôles supplémentaires, il a été précisé que **les dégrèvements contentieux prononcés ultérieurement et affectant la fraction imposable des salaires taxables au titre de 1999 ne viennent minorer la compensation « part salaires » qu'à compter de l'année suivant celle de la décision desdits dégrèvements.**

Cette pratique traduit une réelle évolution de la doctrine administrative, qui est une conséquence directe du contentieux « Pantin ».

Il n'en demeure pas moins que cette position de l'administration est susceptible d'être sanctionnée au regard des principes posés par l'arrêt « Pantin » du Conseil d'Etat. En effet, les rôles supplémentaires émis au titre de 1999 n'étant pris en compte qu'à compter de l'année suivant celle de leur mise en recouvrement, les montants versés aux collectivités territoriales et aux EPCI ne compensent pas intégralement les pertes de recettes induites par la réforme au titre des années antérieures à la mise en recouvrement desdits rôles supplémentaires.

Soit une commune donnée. L'Etat verse à cette commune depuis 1999 une compensation au titre de la suppression de la « part salaires » de la taxe professionnelle.

En 1999, cette commune a perçu une allocation au titre de la perte de base de taxe professionnelle résultant de l'abattement sur la « part salaires » prévu par la loi de finances pour 1999 et calculée à partir des données figurant sur le rôle général de 1999.

Si des salaires versés par les établissements existants sur le territoire de la commune au 1<sup>er</sup> janvier 1999 (omis par l'administration fiscale ou non déclarés) ne figuraient pas sur le rôle général émis au titre de 1999, un rôle supplémentaire a pu être émis au cours des 3 années suivantes, soit 2000, 2001, 2002.

Or, l'administration n'a pu prendre en compte ce rôle supplémentaire qu'à compter de l'année suivant sa mise en recouvrement. Si les bases 1999 de la commune, figurant dans le rôle général émis au titre de 1999, ont été corrigées par un rôle supplémentaire mis en recouvrement en 2001, les salaires compris dans ce rôle supplémentaire n'ont été pris en compte dans le calcul de la compensation versée à la commune qu'à compter de 2002. Ainsi les allocations versées à la commune en 1999, 2000 et 2001 n'ont-elles pas compensé l'intégralité des pertes de recettes résultant de la suppression progressive de la « part salaires » de la taxe professionnelle. C'est sur ce fondement que certaines collectivités territoriales ont présenté des recours contentieux.

2.- D'autres compensations sont susceptibles de faire l'objet de contestations contentieuses sur un fondement similaire

Le risque pour l'administration de se voir sanctionnée pour un motif similaire est avéré s'agissant du calcul d'autres compensations de mesures d'allègement de la fiscalité locale.

*a) La compensation de la suppression des parts régionale et départementale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties des terres agricoles*

**• La suppression des parts régionale et départementale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties des terres agricoles**

L'article 9 de la loi de finances pour 1993 (n° 92-1376 du 30 décembre 1992) prévoit que les propriétés non bâties des terres agricoles sont :

– exonérées en totalité, à compter de 1993, de la part régionale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties et de la taxe spéciale d'équipement additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit de la région d'Ile-de-France ;

– exonérées de la part départementale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, à concurrence de trois neuvièmes en 1993, de cinq neuvièmes en 1994, de sept neuvièmes en 1995 et de la totalité à compter de 1996.

**• Les modalités de calcul de la compensation versée aux collectivités territoriales**

Le III du même article 9 instaure un prélèvement sur les recettes de l'Etat destiné à compenser la perte de recettes résultant de cette exonération pour les régions et les départements.

Cette compensation est égale, chaque année, au produit du montant des bases d'imposition ainsi exonérées, multiplié par le taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties voté en 1992 par la région ou en 1993 par le département, ou par le taux de la taxe spéciale d'équipement additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties voté en 1992 en ce qui concerne la région Ile-de-France.

La compensation ainsi déterminée fait l'objet d'une réfaction égale à 1% du produit départemental ou régional des quatre taxes directes locales compris dans les rôles généraux émis au titre de l'année précédente, majoré de la compensation versée en contrepartie de la suppression de la « part salaires » et, pour les régions, de la compensation versée en contrepartie de la suppression de la part régionale de la taxe d'habitation, multipliée par le rapport entre, d'une part, le potentiel fiscal par habitant du département ou de la région et, d'autre part, le potentiel fiscal moyen départemental ou régional par habitant constaté au niveau national.

En 2003, le montant de cette compensation s'est élevé à 326,8 millions d'euros.

Bien que l'instruction administrative ne l'indique pas, **les bases exonérées retenues pour le calcul de la compensation brute s'entendent de celles figurant dans les seuls rôles généraux**. Dès lors, une collectivité territoriale serait fondée à prétendre à l'application de la jurisprudence « Pantin ».

*b) La compensation des mesures d'allégement de la taxe professionnelle en Corse*

• **Les mesures d'allégement de la taxe professionnelle en Corse**

Le I de l'article 2 de la loi portant statut fiscal de la Corse (n° 94-1131 du 27 décembre 1994) a prévu la suppression, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995, des parts régionale et départementale de la taxe professionnelle en Corse.

Le II du même article a prévu, pour l'établissement de la taxe professionnelle due au titre de 1995 et des années suivantes, l'application d'un abattement de 25% sur les bases de taxe professionnelle imposées en Corse au profit des communes et de leurs groupements.

• **Les modalités de calcul de la compensation versée aux collectivités territoriales**

Le III du même article a institué un prélèvement sur les recettes de l'Etat destiné à compenser aux collectivités territoriales et EPCI concernés la perte de recettes résultant de ces deux mesures d'allégement de la taxe professionnelle en Corse.

Cette compensation est égale, chaque année, pour chaque collectivité territoriale ou EPCI, au montant des bases de taxe professionnelle ainsi exonérées, multiplié par le taux de taxe professionnelle de la collectivité ou du groupement pour 1994. Pour les communes qui, en 1994, appartenaient à un groupement sans fiscalité propre, le taux voté par la commune est majoré du taux appliqué au profit du groupement en 1994.

Pour les groupements qui perçoivent, pour la première fois à compter de 1995, la taxe professionnelle au lieu et place des communes, cette compensation est égale au montant des bases exonérées multiplié par le taux moyen pondéré de taxe professionnelle des communes membres du groupement constaté en 1994.

Bien que l'instruction qui commente ce dispositif ne précise par la définition des bases exonérées à retenir, **l'administration fiscale calcule cette compensation à partir des bases figurant dans les seuls rôles généraux**. Dans la mesure où un contribuable peut faire l'objet d'une imposition supplémentaire

pour la part communale et intercommunale de la taxe professionnelle et bénéficier au titre de cette imposition supplémentaire de l'abattement de 25%, les collectivités concernées, seraient fondées, au regard de la jurisprudence « Pantin », à obtenir une majoration de compensation.

*c) La compensation de la réduction de la fraction imposable des recettes comprises dans les bases de taxe professionnelle des titulaires de BNC*

**• La réduction progressive de la fraction imposable des recettes comprises dans les bases de taxe professionnelle des titulaires de BNC**

Le A de l'article 26 de la loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002) prévoit que la fraction des recettes comprises dans les bases d'imposition à la taxe professionnelle des titulaires de bénéfices non commerciaux est réduite à 9%, au titre de 2003, à 8% au titre de 2004, et à 6% à compter de 2005.

**• Les modalités de calcul de la compensation versée aux collectivités territoriales**

Le B du même article a prévu l'institution d'un prélèvement sur les recettes de l'Etat destiné à compenser, à chaque collectivité territoriale et EPCI à fiscalité propre, la perte de recettes résultant de la réduction progressive prévue au A.

A compter de 2003, cette compensation est égale, chaque année, au produit obtenu en multipliant la perte de base résultant, pour chaque collectivité territoriale et EPCI à fiscalité propre, de la réduction de la fraction imposable des recettes comprises dans les bases d'imposition à la taxe professionnelle par le taux de taxe professionnelle de la collectivité ou de l'EPCI pour 2002.

La perte de base compensable est égale chaque année à la différence entre les bases nettes imposables au titre de 2003 telles qu'elles auraient été fixées sans réduction de la fraction imposable des recettes et les bases nettes imposables au titre de 2003, calculées en tenant compte de la fraction imposable des recettes, soit 9% au titre de 2003, 8% au titre de 2004 et 6% à compter de 2005.

Les bases nettes sont corrigées des rôles supplémentaires et des dégrèvements d'office portant sur les recettes 2003. Le montant des bases compensables est donc susceptible d'évoluer chaque année.

Cela étant, comme pour la compensation versée en contrepartie de la suppression des salaires imposables dans la base de la taxe professionnelle, **les rôles supplémentaires ne viennent majorer la compensation qu'à compter de l'année suivant celle de leur mise en recouvrement et les dégrèvements d'office ne viennent la minorer qu'à compter de l'année suivant la décision de dégrèvement.**

Comme pour la compensation relative à la suppression de la « part salaires » des bases de la taxe professionnelle, cette pratique de l'administration peut être jugée trop restrictive au regard des conclusions de l'arrêt « Pantin » et nécessite donc une mesure de validation.

***II.- Pour le passé : la validation de la pratique administrative pour toutes les compensations (VII du présent article)***

*A.- La validation rétroactive de la pratique administrative*

**Le VII du présent article** propose que, sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, soient réputées régulières en tant que leur légalité serait contestée sur le fondement de l'absence de prise en compte des pertes de recettes comprises dans les rôles supplémentaires, les compensations versées aux collectivités territoriales et aux EPCI au titre de :

– la baisse de 10% de la fraction imposable des salaires dans l'assiette de la taxe professionnelle prévue par l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 2002 ;

– la prise en compte, pour moitié, des augmentations de la valeur locative des équipements et biens mobiliers dans les bases de taxe professionnelle, prévue par l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2002 ;

– l'abaissement du plafond du taux communal de la taxe professionnelle prévu par l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2002 ;

– la suppression des parts régionale et départementale de taxe professionnelle perçues par les départements de Corse et la collectivité territoriale de Corse et l'abattement de 25% sur les bases nettes de taxe professionnelle imposées au profit des communes et des EPCI de Corse prévus par l'article 2 de la loi du 27 décembre 1994 portant statut fiscal de la Corse ;

– la suppression des parts régionale et départementale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties des terres agricoles prévue par l'article 9 de la loi de finances pour 1993 ;

– la suppression progressive de la « part salaires » dans les bases de la taxe professionnelle prévue par le D de l'article 44 de la loi de finances pour 1999 ;

– et la réduction progressive de la fraction imposable des recettes comprises dans les bases d'imposition à la taxe professionnelle des titulaires de bénéfices non commerciaux prévue par le B de l'article 26 de la loi de finances pour 2003.

Il est donc demandé au législateur de valider rétroactivement, sous réserve des décisions de justice devenues définitives, les compensations intervenues par le

passé, n'ayant pas pris en compte les rôles supplémentaires ou n'ayant pris en compte ces rôles qu'à compter de l'année suivant leur mise en recouvrement. Cette validation aurait pour effet de rendre sans objet tout recours contre ces décisions administratives qui ne seraient plus susceptibles d'être discutées par la voie contentieuse.

### *B.- Une validation conforme aux règles fixées par la jurisprudence*

Les validations législatives ont fait l'objet, ces dernières années, d'un encadrement de plus en plus strict par les jurisprudences du Conseil constitutionnel et de la Cour européenne pour la sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH).

Les grandes règles de cette jurisprudence ont été posées, dans un premier temps, par la décision du Conseil constitutionnel n° 80-119 DC du 22 juillet 1980. D'autres « strates jurisprudentielles » ont précisé progressivement ces règles, en particulier ces dernières années.

Le juge censure les validations législatives portant sur des décisions de justice passées en force de chose jugée, au motif qu'elles portent atteinte au principe de la séparation des pouvoirs et à l'autorité judiciaire. Comme cela a été indiqué précédemment, cette condition est satisfaite par la présente disposition. Aucune décision de justice défavorable à l'administration n'est encore passée en force de chose jugée.

Un deuxième principe prescrit qu'une validation ne saurait méconnaître le principe de la non-rétroactivité de la loi pénale, question qui, en l'espèce, ne se pose pas.

Enfin, une validation doit reposer sur des motifs suffisants d'intérêt général, des motifs justifiant une remise en cause de la stabilité des situations juridiques.

Sur ce dernier point, le Conseil constitutionnel a dû prendre en considération la décision de la Cour européenne des droits de l'homme du 28 octobre 1999, Zielinski, Pradat et Gonzales, en vertu de laquelle « *si, en principe, le pouvoir législatif n'est pas empêché de régler en matière civile, par de nouvelles dispositions à portée rétroactive, des droits découlant de lois en vigueur, le principe de la prééminence du droit et la notion de procès équitable consacrés par l'article 6 [de la CEDH] s'opposent, sauf pour d'impérieux motifs d'intérêt général, à l'ingérence du pouvoir législatif dans l'administration de la justice dans le but d'influer sur le dénouement judiciaire du litige*

Dans sa décision n° 99-422 DC du 22 décembre 1999, le Conseil constitutionnel a tiré les conséquences de cette exigence, en complétant sa propre jurisprudence sur la question relative à l'irrégularité précisément couverte par la validation : « *Considérant que si le législateur peut, dans un but d'intérêt général*

*suffisant, valider un acte dont le juge administratif est saisi, afin de prévenir les difficultés qui pourraient naître de son annulation, c'est à la condition de définir strictement la portée de cette validation, eu égard à ses effets sur le contrôle de la juridiction saisie ; qu'une telle validation ne saurait avoir pour effet, sous peine de méconnaître le principe de la séparation des pouvoirs et le droit à un recours juridictionnel effectif, qui découlent de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, d'interdire tout contrôle juridictionnel de l'acte validé quelle que soit l'illégalité invoquée par les requérants ».*

En d'autres termes, la portée de la validation ne saurait être ni générale, ni absolue. Le législateur doit indiquer le motif précis d'illégalité, dont il entend purger l'acte contesté.

Tel est bien le cas du présent article, qui valide les dotations *« en tant que leur légalité serait contestée sur le fondement de l'absence de prise en compte des pertes de recettes comprises dans les rôles supplémentaires »*.

Par ailleurs, dans son exposé des motifs, le Gouvernement invoque deux motifs d'intérêt général justifiant la validation proposée. Il s'agit :

- d'une part, d'assurer une égalité de traitement entre les collectivités locales, en raison de l'impossibilité de reconstituer les sommes dues à certaines d'entre elles ;

- d'autre part, de prévenir des contentieux qui seraient de nature à perturber gravement le fonctionnement de l'administration et de la juridiction administrative, compte tenu de l'abondance des recours. La reconstitution de toutes les compensations évoquées précédemment soulèverait effectivement des difficultés matérielles, quasiment insurmontables.

En ce qui concerne l'argument tenant à la perturbation du fonctionnement de l'administration et de la juridiction administrative, il convient de souligner que le Conseil constitutionnel l'a validé dans sa décision n° 97-390 DC du 19 novembre 1997. Il avait considéré *« qu'en l'espèce le législateur [avait] entendu prévenir le développement de contentieux dont l'aboutissement aurait entraîné de graves perturbations administratives et mis en péril la continuité des services publics communaux en compromettant l'équilibre financier des budgets de ces collectivités. »* De même, dans sa décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, le Conseil constitutionnel a estimé qu'une validation était justifiée *« par le trouble apporté à la continuité des services publics fiscaux et juridictionnels du fait de la multiplication de réclamations qui [...] pourraient être présentées pendant plusieurs années »*.

Dès lors, l'argument invoquant une grave perturbation du fonctionnement de l'administration et de la juridiction administrative apparaît en l'espèce recevable. Il importe d'ailleurs de noter que, selon le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, la reconstitution des compensations dues à la seule

commune de Pantin, au titre des années 1988 à 1991, a nécessité l'équivalent de 90 jours de travail pour un agent.

La validation proposée par le présent article apparaît donc conforme aux principes posés par la jurisprudence.

**III.- S'agissant de l'indemnisation dont s'accompagne la validation et des règles s'appliquant à l'avenir, il convient de distinguer quatre cas de figure**

*A.- Les compensations versées dans le cadre de la DCTP (I du présent article)*

Ces compensations donneraient lieu à une indemnisation forfaitaire pour le passé. Pour l'avenir, il serait précisé que ces compensations ne tiennent pas compte des rôles supplémentaires.

1.- Une indemnisation forfaitaire de l'absence de prise en compte des rôles supplémentaires

Le présent article propose l'instauration d'une dotation forfaitaire et spécifique compensant, pour le passé, l'absence de prise en compte des rôles supplémentaires dans le calcul des compensations suivantes :

– la compensation de la baisse de 10% de la fraction imposable des salaires dans l'assiette de la taxe professionnelle prévue par l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1982.

– la compensation de l'abaissement du plafond du taux communal de la taxe professionnelle prévu par l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 1982.

Le Gouvernement a choisi d'accompagner la validation de la pratique administrative en matière de calcul de ces compensations du versement d'une indemnisation à caractère forfaitaire. Le manque de données chiffrées fiables relatives aux rôles supplémentaires émis au titre de 1983 a conduit à retenir une méthode d'évaluation totalement forfaitaire de cette indemnisation.

Ces deux compensations sont effectuées dans le cadre de la dotation de compensation de la taxe professionnelle (DCTP), instituée, sous la forme d'un prélèvement sur les recettes de l'Etat, par l'article de la loi de finances pour 1987. L'indemnisation proposée serait également versée dans le cadre de la DCTP <sup>(1)</sup>.

Le **C du I** du présent article propose une majoration de la DCTP d'un montant global de 30 millions d'euros versés, par quarts en 2004, 2005, 2006 et 2007. Ce montant se décompose de la façon suivante.

**• Une indemnisation de 4 millions d'euros en contrepartie de l'absence de prise en compte des rôles supplémentaires dans le calcul de la compensation relative à l'abaissement du taux plafond communal de la taxe professionnelle.**

Selon les informations dont dispose votre Rapporteur général, le montant du supplément de compensation que le présent article propose de verser aux communes concernées au titre de l'abaissement du taux communal de taxe professionnelle a été obtenu à partir d'une estimation forfaitaire de la part des bases brutes de taxe professionnelle de 1983 figurant sur rôles supplémentaires. Par hypothèse, cette part a été estimée à 3 %.

L'estimation du coût des compensations supplémentaires a été réalisée à partir du rapport entre le montant de l'allocation effective de 1983 et les bases brutes de 1983 au niveau national. Appliqué à 3 % des salaires bruts figurant dans les rôles généraux, le supplément d'allocation au titre de 1983 a été reconstitué. Les allocations versées aux communes en 1983, d'un montant de 255.390.296 francs, représentent 0,08% des bases brutes sur rôle général. Par conséquent, l'allocation reconstituée en proportion identique (0,08%) au titre de 3% des bases figurant sur rôle général représente 7.661.709 francs, ce qui équivaut à 3% de 255.390.296 francs.

---

(1) Outre les deux compensations précitées, la DCTP a pour objet de compenser les pertes de recettes de taxe professionnelle résultant, pour toutes les collectivités territoriales et leurs EPCI à fiscalité propre, de la compensation de l'abattement général de 16 % des bases de taxe professionnelle et de la compensation liée à la réduction pour embauche ou investissement. Le montant de la DCTP, hors REI, était initialement indexé de manière prévisionnelle sur les recettes fiscales nettes de l'Etat. Depuis la loi de finances initiale pour 1996, la DCTP, hors sa fraction REI, n'est plus indexée sur un indice quelconque : entre 1996 et 1998, elle a joué le rôle de variable d'ajustement de l'évolution générale des dotations comprises dans le pacte de stabilité financière qui a encadré l'évolution des principales dotations de l'Etat aux collectivités territoriales au cours de cette période. Son montant était donc ajusté à la baisse ou à la hausse afin que l'enveloppe du pacte de l'année précédente connaisse, une fois appliqués tous les mécanismes d'indexation propres aux différentes dotations qu'il regroupe, une progression égale à l'indice prévisionnel des prix de la consommation des ménages (hors tabac). Ce dispositif a été reconduit dans son principe par le contrat de croissance et de solidarité institué par la loi de finances initiale pour 1999 (n° 98-1266 du 30 décembre 1998). Toutefois, le taux d'indexation de l'enveloppe du contrat de croissance intègre, outre le niveau de l'inflation, une part croissante du taux de progression du PIB (20 % en 1999, 25 % en 2000, et 33 % depuis 2001), ce qui limite les ajustements à la baisse de la DCTP.

De 1984 à 1987, la compensation supplémentaire reconstituée au titre de 1983 aurait dû être revalorisée chaque année en proportion de la variation constatée, l'année précédente, du produit des trois autres taxes perçues par les communes considérées. Or, il était techniquement impossible de reconstituer cette revalorisation, d'où le recours direct aux montants connus de l'allocation versée en 1987. Le lien avec le calcul au titre de 1983 se justifie uniquement par la décision de retenir à cette date des rôles supplémentaires à hauteur de 3%.

À partir de 1988, la revalorisation s'effectue en fonction de l'indice de variation des recettes fiscales nettes de l'Etat, puis de l'indice prévisionnel de variation des prix à la consommation, puis de l'évolution des concours financiers de l'Etat. Seules les compensations supplémentaires ainsi calculées au titre de 2001, 2002, 2003 et 2004 sont prises en compte dans le montant d'indemnisation proposé par le présent article en vertu du principe de déchéance quadriennale.

5.070 communes seraient concernées par la compensation afférente à l'abaissement du taux plafond communal de la taxe professionnelle. Le supplément d'allocation a été estimé à 4 millions d'euros.

**• Une indemnisation de 26 millions d'euros en contrepartie de l'absence de prise en compte des rôles supplémentaires dans le calcul de la compensation relative à la réduction de la fraction imposable des salaires.**

Ce montant d'indemnisation a été obtenu selon des modalités identiques aux modalités de calcul de l'indemnisation proposée au titre de l'abaissement du taux plafond communal de la taxe professionnelle.

La part des bases sur rôles supplémentaires a été estimée à 3% des bases figurant sur le rôle général établi au titre de l'année 1983, année de référence pour le calcul de l'allocation initiale, et ce pour l'ensemble des collectivités concernées. L'estimation du coût des compensations supplémentaires a été réalisée à partir du rapport obtenu entre le montant de l'allocation effective de 1983 et les salaires bruts de 1983 au niveau national. Appliqué à 3% des salaires bruts figurant dans les rôles généraux, le supplément d'allocation au titre de 1983 a été reconstitué. Il a ensuite été revalorisé au moyen d'indices spécifiques à chaque collectivité, ce qui a permis de reconstituer le supplément d'allocation au titre des années 2001, 2002, 2003 et 2004. Ce supplément d'allocation a ainsi été fixé à 26 millions d'euros.

Ces deux indemnisations auraient pour effet de réduire la diminution enregistrée par la DCTP en 2004, 2005, 2006 et 2007 du fait de son rôle de variable d'ajustement du contrat de croissance et de solidarité.

## 2.- Pour l'avenir, l'absence de prise en compte des rôles supplémentaires

Pour ces deux compensations, il n'apparaît pas possible, compte tenu de l'ancienneté des données, d'individualiser pour chaque collectivité le montant de

la compensation afférente aux rôles supplémentaires émis au titre de 1983. Dès lors, la position de l'administration doit aussi être validée pour l'avenir.

*a) S'agissant de la compensation de la réduction de la fraction imposable des salaires*

Le **A du I** du présent article tend à modifier le II de l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1982, qui définit les modalités de calcul de la compensation relative à la réduction de 20% à 18% de la fraction imposable des salaires, afin de préciser que cette compensation est égale au produit du neuvième de la fraction des salaires imposés au profit de la collectivité en 1983 **dans les rôles généraux établis au titre de cette même année**, par le taux de taxe professionnelle de 1982.

*b) S'agissant de la compensation de l'abaissement du taux plafond communal de la taxe professionnelle*

Le **B du I** du présent article tend à modifier le II de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 1982, qui définit les modalités de calcul de la compensation relative à l'abaissement du taux plafond communal de taxe professionnelle, afin de préciser que cette compensation est calculée en 1983 à partir des bases de taxe professionnelle de 1983, **figurant dans les seuls rôles généraux établis au titre de cette année**.

*B.- La compensation de la réduction pour investissement (II du présent article)*

Pour le passé, la validation de la non-prise en compte par l'administration fiscale des rôles supplémentaires pour le calcul de cette compensation ne s'accompagnerait d'aucune indemnisation. Pour l'avenir, il serait précisé que les rôles supplémentaires ne sont pas pris en compte.

1.- L'absence d'indemnisation pour le passé

Le présent article propose de valider la pratique de l'administration. Cette compensation n'étant plus versée depuis 1988 et dans la mesure où s'applique la règle de prescription quadriennale<sup>(1)</sup>, une indemnisation forfaitaire au titre du passé n'est pas prévue.

---

(1) Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics, « sont prescrites, au profit de l'Etat, des départements et des communes, sans préjudice des déchéances particulières édictées par la loi, et sous réserves des dispositions de la présente loi, toutes créances qui n'ont pas été payées dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis ».

2.- Pour l'avenir, l'absence de prise en compte des rôles supplémentaires

Les 1° et 2° du II du présent article tendent à modifier respectivement les 2° et 3° du II de l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 1982, qui définissent les modalités de calcul de la compensation relative à la réduction pour investissement, afin de préciser :

– que la valeur locative des équipements et biens mobiliers imposés en 1982 par la collectivité s'entend exclusivement de celle qui figure dans les rôles généraux ;

– et que le pourcentage de variation, constaté au niveau national entre 1982 et 1983, de la valeur locative de l'ensemble des biens et équipements mobiliers compris dans les bases d'imposition de la taxe professionnelle se calcule exclusivement à partir des bases d'imposition figurant dans les rôles généraux.

*C.- Les compensations relatives à la suppression de la part salaires et à la réduction de la fraction imposable des recettes des titulaires de BNC dans l'assiette de la taxe professionnelle (III du présent article)*

Pour ces deux compensations, aucune indemnisation ne viendrait compenser la validation de la pratique administrative qui serait confirmée pour l'avenir.

1.- L'absence d'indemnisation pour le passé

Pour le calcul de ces compensations, l'administration fiscale a tiré les conséquences de la jurisprudence « Pantin » : les rôles supplémentaires ont été pris en compte l'année suivant celle de leur mise en recouvrement. Le présent article propose de valider cette pratique pour le passé. Il n'y a donc pas lieu d'accompagner cette validation d'une indemnisation.

2.- Pour l'avenir, des modalités particulières de prise en compte des rôles supplémentaires

*a) S'agissant du calcul de la compensation de la suppression de la « part salaires »*

Le III du présent article tend à préciser que, pour le calcul de la compensation de la suppression de la part salariale de la taxe professionnelle, les compléments de bases nettes imposables au titre de 1999 afférents aux salaires imposés par voie de rôles supplémentaires donnent lieu à un complément de compensation à compter de l'année suivant celle de la mise en recouvrement desdits rôles.

Le **III** du présent article tend à préciser, symétriquement, que les dégrèvements contentieux prononcés au titre de 1999 afférents aux salaires imposés donnent lieu à une minoration de la compensation **à compter de l'année qui suit celle de la décision du dégrèvement.**

Il s'agit ainsi de valider, pour l'avenir, la position actuelle de l'administration.

*b) S'agissant de la compensation de la réduction de la fraction imposable des recettes pour les titulaires de BNC*

Le **IV** du présent article tend à préciser que, pour le calcul de la compensation de la réduction progressive de la fraction imposable des recettes comprises dans les bases d'imposition à la taxe professionnelle des titulaires de bénéfice non commerciaux, les compléments de bases nettes imposables au titre de 2003, afférents à la fraction des recettes imposables à la taxe professionnelle et imposés par voie de rôles supplémentaires, donnent lieu à un complément de compensation **à compter de l'année suivant celle de la mise en recouvrement desdits rôles.**

Le **IV** du présent article tend à préciser, de façon symétrique, que les dégrèvements contentieux prononcés au titre de 2003 afférents aux recettes imposées donnent lieu à une minoration de la compensation **à compter de l'année qui suit celle de la décision dudit dégrèvement.**

Il s'agit, là aussi, de la traduction législative de la pratique administrative actuelle.

*D.- Les compensations relatives à la suppression des parts départementale et régionale de TFPNB des terres agricoles et aux allègements de taxe professionnelle en Corse (V et VI du présent article)*

Pour ces compensations, les V et VI du présent article proposent d'accompagner la validation de l'absence de prise en compte des rôles supplémentaires dans le passé d'une indemnisation forfaitaire. Pour l'avenir, il serait précisé que les rôles supplémentaires sont pris en compte.

1.- Une indemnisation forfaitaire pour le passé

*a) S'agissant de la compensation de la suppression des parts départementale et régionale de TFPNB des terres agricoles*

Le **B du V** du présent article propose pour 2004 une majoration de la compensation relative à la suppression des parts départementale et régionale de

taxe foncière sur les propriétés non bâties des terres agricoles d'un montant de 655.000 euros.

En vertu de la règle de prescription quadriennale, l'estimation du coût des compensations supplémentaires a été réalisée à partir des produits figurant dans les rôles supplémentaires de taxe foncière sur les propriétés non bâties émis au titre des seules années 2001, 2002 et 2003 (aucun rôle supplémentaire n'a été émis au titre de 2004).

Au niveau national, les bases des terres agricoles représentent 90% des bases taxables du rôle général. L'hypothèse retenue a donc été que 90% des rôles supplémentaires de taxe foncière sur les propriétés non bâties émis au titre de 2001, 2002 et 2003 portaient sur des terres agricoles. Les bases de taxe foncière sur les propriétés non bâties agricoles afférentes aux rôles supplémentaires des années 2001, 2002 et 2003 ont ainsi été reconstituées.

L'application du taux moyen départemental de taxe foncière sur les propriétés non bâties constaté au niveau national en 1993 et du taux moyen régional de l'année 1992 à ces bases a permis de chiffrer le supplément de compensation à 653.359 euros, arrondis à 655.000 euros.

Départements	Régions	Total
533.628 euros	119.731 euros	653.359 euros

*b) S'agissant des allègements de taxe professionnelle en Corse*

Le **B du VI** du présent article propose pour 2004 une majoration de la compensation relative aux allègements de taxe professionnelle en Corse d'un montant de 332.000 euros en 2004.

**• S'agissant de la suppression des parts départementale et régionale de la taxe professionnelle en Corse**

En application de la règle de prescription quadriennale, ont été retenus les rôles supplémentaires de taxe professionnelle émis au titre des seules années 2001, 2002, 2003 et 2004 au profit des communes.

Les compensations revenant aux départements et à la collectivité territoriale de Corse ont été obtenues par application aux bases communales ayant fait l'objet de rôles supplémentaires en 2001, 2002, 2003 et 2004 des taux départemental et régional de 1994.

Le montant des compléments de compensation à verser s'élève à 152.133 euros. Il résulte de l'application des taux départemental et régional de 1994 aux bases communales ayant fait l'objet de rôles supplémentaires.

Départements	Région	Total
116.901 euros	35.323 euros	152.224 euros

**• S'agissant de l'abattement de 25% sur les parts communale et intercommunale de la taxe professionnelle**

Ont été retenus pour le calcul de l'indemnisation proposée par le présent article les rôles supplémentaires de taxe professionnelle émis au titre des années 2001, 2002, 2003 et 2004 au profit des communes et EPCI.

Les éléments figurant dans les rôles supplémentaires émis au titre de 2001, 2002, 2003 et 2004 ont permis de reconstituer les bases, afférentes aux rôles supplémentaires, avant abattement ainsi que les bases correspondant à l'abattement de 25%. Le montant du supplément de compensation proposé a été déterminé en appliquant à ces bases le taux moyen communal de taxe professionnelle de 1994 pour les communes, et le taux moyen intercommunal de taxe professionnelle de 1994, pour les EPCI. Le coût de ce supplément de compensation est estimé à 179.344 euros.

Départements	Région	Total
153.502 euros	25.842 euros	179.344 euros

Le total du supplément de compensation au titre de ces deux mesures d'allègement de la taxe professionnelle en Corse (331.568 euros) est arrondi à 332.000 euros.

2.- Pour l'avenir, la prise en compte des rôles supplémentaires

*a) S'agissant de la compensation de la suppression des parts départementale et régionale de TFPNB des terres agricoles*

Le **A du V** du présent article tend à préciser qu'à compter de 2005, la compensation relative à la suppression des parts départementale et régionale de taxe foncières sur les propriétés non bâties des terres agricoles est calculée à partir des pertes de recettes constatées dans les rôles généraux de l'année courante et dans les rôles supplémentaires d'imposition émis au cours de l'année précédente.

Le **A du V** prévoit en outre que le bénéficiaire de cette compensation est la collectivité territoriale qui bénéficie, au titre de l'année courante, du rôle général de taxe foncière sur les propriétés non bâties ou de taxe spéciale d'équipement additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties en ce qui concerne la région Ile-de-France.

*b) S'agissant des allègements de taxe professionnelle en Corse*

Le **A du VI** du présent article tend à préciser qu'à compter de 2005, la compensation relative aux allègements de taxe professionnelle en Corse prévus par la loi de 1994 portant statut fiscal de la Corse est calculée à partir des pertes de recettes constatées dans les rôles généraux de l'année courante et dans les rôles supplémentaires d'imposition émis au cours de l'année précédente.

Le **A du VI** tend également à préciser que le bénéficiaire de cette compensation est la commune ou l'EPCI à fiscalité propre qui bénéficie du rôle général de taxe professionnelle au titre de l'année courante ainsi que la collectivité territoriale de Corse et les départements de la Corse-du-Sud et de la Haute-Corse.

\*  
\*       \*

**M. Augustin Bonrepaux** a souhaité connaître la portée de cet article.

Votre **Rapporteur général** a indiqué que cet article fait suite à la décision du Conseil d'Etat dite « Pantin » (Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie c/commune de Pantin, 18 octobre 2000). Depuis vingt ans, les impôts locaux ont fait l'objet de mesures d'allègement, ces allègements successifs étant compensés par l'Etat par le biais de dotations. Tel a été le cas de l'abattement de 16% pratiqué sur les bases de taxe professionnelle en 1987. Cependant, la compensation a été calculée sans tenir compte des rôles supplémentaires. La commune de Pantin a contesté cette pratique et obtenu gain de cause devant le Conseil d'Etat en 2000. C'est pourquoi, afin d'éteindre des foyers de contentieux importants, la Ministre chargée du Budget à l'époque, Mme Florence Parly, a proposé une compensation forfaitaire à hauteur de 177 millions d'euros ainsi qu'une mesure législative de validation éteignant les contentieux en cours (article 19 de la loi de finances pour 2002 n° 2001-1275 du 28 décembre 2001). D'autres contentieux se sont néanmoins développés (relatifs notamment aux allègements de taxe professionnelle introduits par la loi de finances rectificative pour 1982 (n° 82-540 du 28 juin 1982), aux allègements de taxe professionnelle pratiqués en Corse et à la suppression des parts régionale et départementale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Le Gouvernement propose une nouvelle validation, accompagnée, pour certaines compensations, d'une indemnisation forfaitaire. Le dispositif proposé est équilibré. En outre, l'Etat prendrait en compte les rôles supplémentaires au titre des allègements les plus récents.

**M. Charles de Courson** a estimé qu'il est toujours choquant de prendre par la loi des mesures destinées à contrevenir à des décisions de justice. Par ailleurs, il a souhaité savoir si ces dispositions s'appliqueraient aux fonds départementaux.

Votre **Rapporteur général** a indiqué qu'aucune décision défavorable à l'administration n'était encore passée en force de chose jugée. Sur la question des fonds départementaux, il convient effectivement de s'assurer que l'expression « collectivités territoriales » les vise effectivement.

**M. Hervé Mariton** a attiré l'attention sur un de ses amendements, venant en discussion sur la suite du présent projet, demandant à ce que les rôles supplémentaires soient communiqués aux collectivités territoriales.

Votre **Rapporteur général** a souligné qu'aucune réponse satisfaisante n'avait été donnée sur ce sujet par le Gouvernement au cours du débat sur le projet de loi de finances pour 2005 et qu'il conviendra donc de poser à nouveau la question, sachant que les rôles supplémentaires posent le plus souvent un problème de confidentialité puisqu'ils sont souvent émis suite à un contrôle fiscal. Répondant à une interrogation de **M. Denis Merville**, il a précisé que les compensations versées dans le cadre de la dotation de compensation de la taxe professionnelle ne sont pas perçues par les groupements de communes mais par les communes et que la compensation de la suppression de la part salariale va à l'établissement public de coopération intercommunale, dès lors que ce dernier fait application du régime de la taxe professionnelle unique.

La Commission a *adopté* l'article premier sans modification.

\*  
\*       \*

## Article 2

### **Ajustement de la fraction de tarif de TIPP affectée aux départements.**

#### *Texte du projet de loi :*

I. – Les troisième, quatrième, cinquième et sixième alinéas du I de l'article 59 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) sont ainsi rédigés :

« La fraction de tarif mentionnée à l'alinéa précédent, calculée de sorte qu'appliquée aux quantités de carburants vendues sur l'ensemble du territoire en 2003, elle conduise à un produit égal au montant des dépenses exécutées par l'État en 2003 au titre de l'allocation de revenu minimum d'insertion et de l'allocation de revenu de solidarité, s'élève à :

« – 12,50 euros par hectolitre s'agissant des supercarburants sans plomb ;

« – 13,56 euros par hectolitre s'agissant du supercarburant sans plomb contenant un additif améliorant les caractéristiques antirécession de soupape ou tout autre additif reconnu de qualité équivalente dans un autre État membre de la Communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

« – 8,31 euros par hectolitre s'agissant du gazole présentant un point d'éclair inférieur à 120°C. ».

II. – Le septième alinéa du I du même article est supprimé.

#### *Exposé des motifs du projet de loi :*

L'article 59 de la loi de finances pour 2004 a prévu que la fraction de tarif de TIPP attribuée aux départements en compensation du transfert de compétence en matière de RMI serait modifiée afin d'ajuster le produit de la recette transférée en fonction, d'une part, des montants définitifs de la dépense de l'État en 2003 au titre du RMI, et, d'autre part, des quantités de carburants soumis à la TIPP en 2003. Cet ajustement conduit à rectifier à la hausse la fraction de tarif attribuée aux départements à compter de 2004 et se traduit par une recette supplémentaire de 59 millions d'euros pour les départements.

#### *Observations et décision de la Commission :*

L'article 59 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a prévu le transfert, aux départements, d'une fraction du tarif de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP) à titre de compensation financière des transferts de compétences prévus par la loi n° 2003-1200 du 18 décembre 2003 portant décentralisation en matière de revenu minimum d'insertion (RMI) et créant un revenu minimum d'activité (RMA).

L'article 59 précise que cette fraction est calculée de sorte qu'appliquée aux quantités de carburants vendues sur l'ensemble du territoire en 2003, elle conduise à un produit de TIPP égal au montant des dépenses exécutées par l'État en 2003 au titre du RMI et de l'allocation de revenu de solidarité.

Ce même article a fixé, à titre provisoire, cette fraction de tarif à partir d'une estimation des quantités et dépenses susmentionnées tout en précisant

qu'elle serait ajustée par une loi de finances afférente à l'année 2004, afin de tenir compte du montant définitif de ces mêmes données, mais aussi du coût supplémentaire résultant pour les départements de la création du RMA et de la réforme de l'allocation de solidarité spécifique (ASS).

Le présent article tend à procéder à cet ajustement en rectifiant à la hausse la fraction de tarif fixée à titre provisoire par l'article 59 de la loi de finances pour 2004. Cet ajustement se traduirait par une augmentation de 59 millions d'euros de la part du produit de la TIPP attribuée aux départements en 2004.

### ***I.- Le dispositif prévu par l'article 59 de la loi de finances pour 2004***

#### *A.-Les principes mis en œuvre par le dispositif*

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, la loi portant décentralisation en matière de RMI et créant un RMA a confié aux conseils généraux la pleine responsabilité du RMI ainsi que le pilotage de l'insertion.

Afin de permettre aux conseils généraux d'assurer les charges financières ainsi transférées, un dispositif de compensation financière a été prévu par l'article 59 de la loi de finances pour 2004 dans le respect de deux principes à valeur constitutionnelle : le principe de compensation financière intégrale des transferts de compétences et le principe d'autonomie financière des collectivités territoriales.

#### **1.- La mise en œuvre du principe de compensation financière intégrale des transferts de compétences**

##### *a) Le principe de compensation financière intégrale des transferts de compétences*

Ce principe a été consacré au quatrième alinéa de l'article 72-2 de la Constitution qui dispose que « *tout transfert de compétences entre l'Etat et les collectivités territoriales s'accompagne de l'attribution de ressources équivalentes à celles qui étaient consacrées à leur exercice.* »

Mis en œuvre depuis les lois « Defferre » de 1983, ce principe est codifié à l'article L. 1614-1 du code général des collectivités territoriales qui dispose que « *tout accroissement net de charges résultant des transferts de compétences effectués entre l'Etat et les collectivités territoriales est accompagné du transfert concomitant par l'Etat aux communes, aux départements et aux régions des ressources nécessaires à l'exercice normal de ces compétences.* »

L'article L. 1614-1 précise par ailleurs les modalités d'application de ce principe : les ressources transférées doivent être « *équivalentes aux dépenses effectuées, à la date du transfert, par l'Etat au titre des compétences transférées.* »

Dans un premier temps, le deuxième alinéa de l'article 4 de la loi du 18 décembre 2003 précitée a prévu, conformément à ce principe, que la compensation financière, versée sous forme d'une quote-part de la TIPP, serait « *calculée sur la bases des dépenses engendrées par le paiement du revenu minimum d'insertion en 2003.* »

Le premier alinéa du I de l'article 59 de la loi de finances pour 2004 pose également le principe de l'équivalence entre les ressources attribuées aux départements au titre des transferts de compétences prévus par la loi portant décentralisation en matière de RMI et créant un RMA et les dépenses exécutées par l'Etat en 2003 au titre de l'allocation de RMI et de l'allocation de revenu de solidarité.<sup>(1)</sup>

*b) L'extension exceptionnelle du périmètre de la compensation financière*

Cependant, lors de la discussion du projet de loi de finances pour 2004, le Parlement a adopté un amendement, présenté par la Commission des finances du Sénat, prévoyant une dérogation à ce principe, compte tenu d'un contexte particulier marqué par la création du RMA et l'annonce d'une réforme de l'ASS.

Le Parlement a en effet tenu à ce que soit pris en compte le « surcoût » que la création du RMA est susceptible d'entraîner pour les départements. Ce « surcoût » résulte du fait que l'aide forfaitaire versée par les départements dans le cadre du RMA peut être supérieure, pour certaines catégories de bénéficiaires du RMI, à l'allocation RMI perçue antérieurement à la conclusion d'un contrat d'insertion-RMA<sup>(2)</sup>. Lors de la discussion générale du projet de loi portant décentralisation du RMI et création d'un RMA au Sénat, le Ministre des affaires sociales, du travail et de la solidarité avait en effet reconnu que « *dans un certain nombre de cas, le montant perçu par les allocataires [du RMI] est inférieur à celui de l'aide départementale versée à l'employeur au titre du RMA,* » tout en précisant que « *toutes les analyse financières et statistiques (...) montrent que cette hypothèse ne se réalise que dans très peu de cas de figure.* »

---

(1) L'allocation de revenu de solidarité, prévue à l'article L. 522-14 du code de l'action sociale et des familles, est versée dans les départements d'outre-mer aux bénéficiaires du RMI âgés d'au moins 50 ans qui s'engagent à quitter définitivement le marché du travail et de l'insertion, après avoir été depuis deux ans au moins bénéficiaires du RMI.

(2) Le contrat insertion-RMA est destiné à faciliter l'insertion sociale et professionnelle des bénéficiaires du RMI rencontrant des difficultés particulières d'accès à l'emploi. La conclusion du contrat insertion-RMA doit donner lieu à la signature d'une convention entre l'employeur et le département. Il s'agit d'un contrat à temps partiel et à durée déterminée. Le salarié perçoit un « revenu minimum d'activité » au moins égal au produit du Smic par le nombre d'heures effectuées. L'employeur verse cette allocation et, en contrepartie, perçoit une aide départementale. Cette aide est égale à l'allocation de RMI servie à une personne isolée dont est déduit le montant forfaitaire dans la limite duquel les aides personnelles au logement sont prises en compte pour le calcul de cette allocation (forfait logement), soit environ 368 euros. Or, le montant mensuel moyen de l'allocation RMI versée aux allocataires se trouvant dans certaines situations familiales (hommes ou femmes seuls ou avec 3 enfants ou plus), est inférieur à ce montant. La différence qui est à la charge du département représente un surcoût pour ce dernier.

Le Parlement a toutefois souhaité que la compensation financière prévue au titre du transfert du RMI s'accompagne d'une prise en compte du surcoût éventuel lié au RMA, conformément au principe, consacré au quatrième alinéa de l'article 72-2 de la Constitution, selon lequel *« toute création ou extension de compétences ayant pour conséquence d'augmenter les dépenses des collectivités territoriales est accompagnée de ressources déterminées par la loi. »*

Dans la mesure où il est avéré que la création du RMA est susceptible d'induire une charge supplémentaire, si modeste soit-elle, pour les départements, il est apparu souhaitable d'accompagner cette *« création de compétence ayant pour conséquence d'augmenter les dépenses des départements »* d'une compensation financière.

Le septième alinéa du I de l'article 59 précité a donc prévu que le droit à compensation des départements, fixé à titre provisoire par la loi de finances pour 2004 serait ajusté, une première fois, par une loi de finances afférente à l'année 2004 en tenant compte *« du coût supplémentaire résultant pour les départements (...) de la création du revenu minimum d'activité. »*

Le huitième alinéa du même I du même article précise que le niveau définitif du droit à compensation des départements qui sera arrêté par la plus prochaine loi de finances après la connaissance des montants définitifs des dépenses exécutées par les départements en 2004, devra tenir compte *« du coût supplémentaire résultant pour les départements de la création du RMA. »*

Le Parlement a également élargi le périmètre de la compensation financière afin qu'il soit tenu compte de la réforme annoncée de l'ASS. Cette réforme devait limiter la durée de versement de l'ASS<sup>(1)</sup> à 3 ans pour les bénéficiaires âgés de moins de 55 ans à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2004 et à 2 ans, pour les nouveaux allocataires âgés de moins de 55 ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004. Une telle réforme était en effet susceptible d'entraîner une augmentation importante du nombre d'allocataires du RMI.

Aucun principe juridique n'obligeait l'Etat à compenser le coût supplémentaire induit pour les départements par la limitation de la durée de versement de l'ASS. Cependant, dans un souci de maintien de relations de confiance entre l'Etat et les collectivités territoriales et dans la mesure où la décision de réformer l'ASS intervenait au cours de l'exercice 2003, il est apparu souhaitable, de prévoir, à titre exceptionnel, une compensation financière à législation constante entre 2003 et 2004.

Les septième et huitième alinéas du I de l'article 59 de la loi de finances pour 2004 prévoient donc que les deux régularisations successives que doit subir la fraction de tarif attribuée aux départements tiennent compte *« du coût*

---

(1) L'allocation de solidarité spécifique (ASS) peut être perçue par toute personne justifiant de 5 ans d'activité salariée au cours des 10 dernières années et ayant épuisé ses droits à indemnisation dans le cadre du régime de l'assurance chômage.

*supplémentaire résultant pour les départements (...) de l'augmentation du nombre d'allocataires du revenu minimum d'insertion résultant de la limitation de la durée de versement de l'allocation spécifique de solidarité ».*

Cette extension du périmètre de la compensation financière ne constitue qu'une modalité dérogatoire d'application du principe selon lequel les ressources transférées sont équivalentes aux dépenses exécutées par l'Etat, **à la date du transfert**, au titre des compétences transférées. En aucun cas, elle n'implique que l'Etat est tenu d'ajuster chaque année le montant des ressources transférées à l'évolution des charges liées à l'exercice de la compétence transférée.

Il s'ensuit que la compensation financière allouée aux départements ne saurait tenir compte du coût supplémentaire qui résulte en 2004 de l'augmentation du nombre d'allocataires du RMI liée à la dégradation de la conjoncture économique des deux années antérieures.

Il convient de souligner que l'absence de prise en compte de ce surcoût est totalement conforme aux principes mis en œuvre depuis 1983 en matière de compensation financière des transferts de compétences et constitue un corollaire du principe de libre administration. En outre, si pour 2004, un surcoût est effectivement observé, on peut admettre que sur le long terme, les fluctuations de la conjoncture économique, à la hausse comme à la baisse, sont susceptibles de neutraliser ce surcoût. Si, à l'inverse, l'année 2004 avait été marquée par une diminution du nombre d'allocataires du RMI liée à une meilleure conjoncture dans les années antérieures, les départements auraient bénéficié d'un surcroît de ressources que l'Etat n'aurait pas été fondé à contester. Au surplus, l'augmentation importante du nombre d'allocataires du RMI constatée en 2004, dans un contexte de reprise conjoncturelle, laisse supposer que ce nombre constitue un plafond et que la tendance s'inversera en 2005.

*c) L'obligation faite au Gouvernement de déposer un rapport sur l'évolution du financement des compétences transférées*

Le Parlement a par ailleurs adopté un amendement présenté par votre Rapporteur général, tendant à obliger le Gouvernement, à compter de 2006, à remettre tous les trois ans au Parlement, au plus tard le jour du dépôt du projet de loi de finances de l'année, un rapport relatif :

– à l'évolution annuelle, pour chaque département, d'un ratio harmonisé rapportant le nombre d'allocataires du RMI, du revenu de solidarité et du RMA au montant de la dépense effectuée au titre de l'exercice des politiques publiques transférées par la loi du 18 décembre 2003 ;

– au bilan de la gestion administrative et financière de ces politiques publiques par chaque département, sous la forme d'indicateurs annuels de résultats harmonisés et renseignés par des informations transmises par les conseils généraux ;

– et à l’analyse des variations annuelles selon les départements du nombre des allocataires du RMI, du revenu de solidarité et du RMA.

## 2.- Le principe constitutionnel d’autonomie financière des collectivités territoriales

Ce principe, consacré au troisième alinéa de l’article 72-2 de la Constitution, dispose que « *les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l’ensemble de leurs ressources.* » La loi organique n° 2004-758 du 29 juillet 2004 relative à l’autonomie financière des collectivités territoriales a inclus dans la catégorie des ressources propres le « *produit des impositions de toutes natures dont la loi détermine, par collectivité, le taux ou une part locale d’assiette.* »

Les ressources transférées aux départements par l’article 59 de la loi de finances pour 2004 correspondent à la notion de ressources propres au sens de la loi organique relative à l’autonomie financière des collectivités territoriales dans la mesure où elles sont composées d’une part du produit de la TIPP obtenue, pour chaque département, par application d’une fraction du tarif de cet impôt aux quantités de carburants vendues sur l’ensemble du territoire.

Ainsi, chaque département reçoit-il un pourcentage de la fraction de tarif attribuée à l’ensemble des départements. La répartition de cette fraction de tarif entre les départements se fait au prorata de la part des dépenses exécutées dans chaque département par l’Etat en 2003 au titre du RMI et du revenu de solidarité dans le montant total de ces dépenses.

### *B.- Une mise en œuvre du dispositif en trois étapes*

#### 1.- Première étape : la loi de finances pour 2004

L’article 59 de la loi de finances pour 2004 a prévu le transfert aux départements d’une part du produit de la TIPP.

Cette part du produit de la TIPP est obtenue, pour l’ensemble des départements, par application d’une fraction du tarif de la TIPP aux quantités de carburants vendues sur l’ensemble du territoire national.

Cette fraction de tarif est calculée de sorte qu’appliquée aux quantités de carburants vendues sur l’ensemble du territoire en 2003, elle conduise à un produit égal au montant des dépenses exécutées par l’Etat en 2003, au titre du RMI et du revenu de solidarité.

Or, au moment de l’adoption de la loi de finances pour 2004, ni le montant de l’assiette nationale de la TIPP pour 2003, ni le montant définitif des dépenses

exécutées par l'Etat en 2003 au titre du RMI et du revenu de solidarité n'étaient connus.

L'article 59 précité a donc fixé, à **titre provisoire**, cette fraction de tarif à partir d'une **estimation** :

- des quantités de carburants vendues sur l'ensemble du territoire en 2003 ;
- et des dépenses exécutées par l'Etat en 2003 au titre du RMI et du revenu de solidarité.

Jusqu'à la connaissance des montants définitifs des quantités et dépenses susmentionnées, cette fraction de tarif a été fixée à :

- 12,36 euros par hectolitre s'agissant des supercarburants sans plomb ;
- 13,34 euros par hectolitre s'agissant du supercarburant sans plomb contenant un additif améliorant les caractéristiques antirécession de soupape ou tout autre additif reconnu de qualité équivalente dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;
- 8,21 euros par hectolitre s'agissant du gazole présentant un point d'éclair inférieur à 120° C.

Le tableau suivant retrace les calculs ayant permis d'aboutir aux fractions de tarifs fixées, à titre provisoire, par l'article 59.

	Estimation du montant des dépenses exécutées par l'Etat en 2003 (RMI, RS)		Estimation des quantités de carburants vendues en 2003		Fractions de tarif provisoires
Super sans plomb	1.861.663.200 euros	÷	150,62 millions d'hl	=	12,36 euros/hl
Super ARS	199.166.200 euros	÷	14,93 millions d'hl	=	13,34 euros/hl
Gazole	2.886.636.000 euros	÷	351,60 millions d'hl	=	8,21 euros/hl
<b>Total</b>	<b>4.947.465.400 euros</b>				

## 2.- Deuxième étape : la loi de finances rectificative pour 2004

L'article 59 a prévu que, dans un deuxième temps, le niveau de cette fraction serait corrigé par une loi de finances afférente à l'année 2004 afin de tenir compte :

- du montant définitif des quantités de carburants vendues sur l'ensemble du territoire en 2003 et des dépenses exécutées par l'Etat en 2003 au titre du RMI et de l'allocation de revenu de solidarité ;

– mais aussi du coût supplémentaire résultant pour les départements de la création du RMA et de l'augmentation du nombre d'allocataires du RMI résultant de la limitation de la durée du versement de l'allocation de solidarité spécifique.

Cette régularisation fait l'objet du présent article.

### 3.- Troisième étape : la loi de finances pour 2006 ou la loi de finances rectificative pour 2005

L'article 59 précise que **le niveau définitif** de la fraction de tarif attribuée aux départements sera arrêté par la plus prochaine loi de finances, une fois connu le montant définitif des dépenses exécutées par les départements en 2004 au titre du RMI et du RMA.

Le montant définitif du droit à compensation des départements au titre du transfert du RMI ne pourra donc être connu qu'après l'adoption, par les conseils généraux, des comptes administratifs des départements pour 2004, laquelle interviendra au plus tard le 30 juin 2005.

Le résultat de l'exploitation des comptes administratifs pour 2004 sera pris en compte dans la plus prochaine loi de finances, à savoir la loi de finances pour 2006 ou la loi de finances rectificative pour 2005.

Cette ultime opération de régularisation du droit à compensation des départements vise, en application du huitième alinéa du I de l'article 59 de la loi de finances pour 2004, à tenir compte « *du coût supplémentaire résultant, pour les départements, d'une part, de la création du RMA, et, d'autre part, de l'augmentation du nombre d'allocataires du RMI résultant de la limitation de la durée de versement de l'ASS.* »

## **II.- Le dispositif proposé**

Le présent article tend à procéder à la première régularisation prévue par l'article 59 de la loi de finances pour 2004. Il propose une correction, à la hausse, des fractions de tarif fixées à titre provisoire par ce même article. Cet ajustement se traduirait par une augmentation de 59 millions d'euros des ressources transférées aux départements en 2004.

Le **I** du présent article tend à modifier les troisième, quatrième, cinquième et sixième alinéas du I de l'article 59 de la loi de finances pour 2004 qui ont fixé, à titre provisoire, la fraction du tarif de la TIPP attribuée aux départements afin de procéder à la rectification, à la hausse, de cette fraction.

La fraction du tarif de la TIPP, affectée à l'ensemble des départements, s'élèverait à :

– 12,50 euros par hectolitre au lieu de 12,36 euros par hectolitre s'agissant des supercarburants sans plomb ;

– 13,56 euros par hectolitre au lieu de 13,34 euros par hectolitre s'agissant du supercarburant sans plomb contenant un additif améliorant les caractéristiques antirécession de soupape ou tout autre additif reconnu de qualité équivalente dans un autre Etat membre de la communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

– 8,31 euros par hectolitre au lieu de 8,21 euros par hectolitre s'agissant du gazole présentant un point d'éclair inférieur à 120° C.

Cet ajustement se traduirait par une recette supplémentaire de 59 millions d'euros pour les départements.

Le tableau suivant indique les données permettant d'aboutir aux fractions de tarifs qui sont proposées au I du présent article.

	<b>Prévisions (PLF 2004)</b>	<b>Données définitives (PLFR 2004)</b>	<b>Variation</b>
<b>Volumes de carburant consommés en 2003 (en millions d'hectolitres)</b>			
Super sans plomb	150,62	147,35	-3,27
Super ARS	14,93	14,83	-0,1
Gazole	351,60	348,74	-2,86
<b>Dépense de RMI en 2003 (en millions d'euros)</b>	4.947,00	4.941,00	-6
<b>Fraction de tarif affectée aux départements (en euros par hectolitre)</b>			
Super sans plomb	12,36	12,50	+0,14
Super ARS	13,34	13,56	+0,22
Gazole	8,21	8,31	+0,10

Les fractions de tarif proposées par le présent article, appliquées aux quantités de carburants vendues sur l'ensemble du territoire en 2003, conduisent bien à un produit de TIPP égal au montant des dépenses exécutées par l'Etat en 2003.

<b>Produits</b>	<b>Fractions de tarif proposées (en euros par hectolitre)</b>		<b>Quantités de carburants vendues en 2003 (en millions d'hectolitres)</b>		<b>Dépenses exécutées par l'Etat en 2003 (en millions d'euros)</b>
Super sans plomb	12,50	×	147,35	=	1.841,875
Super ARS	13,56	×	14,83	=	201,0948
Gazole	8,31	×	348,74	=	2.898,0294
					<b>4.941,00</b>

Le surplus de droit à compensation dont bénéficieraient les départements pour 2004 est obtenu par application de l'augmentation des fractions de tarif proposée par le présent article aux estimations les plus récentes des quantités de carburants vendues sur le territoire national en 2004.

Produits	Estimation des quantités de carburants vendues en 2004 (en millions d'hectolitres)		Augmentation des fractions de tarif (en euros par hectolitre)		Surplus de ressources pour 2004 (en millions d'euros)
Super sans plomb	143	×	0,14	=	20,2
Super ARS	11	×	0,22	=	2,42
Gazole	358,5	×	0,10	=	35,85
					<b>58,47</b>

Le montant du droit à compensation des départements pour 2004 s'établirait ainsi à environ **4.915,8 millions d'euros** :

Produits	Estimation des quantités de carburants vendues en 2004 (en millions d'hectolitres)		Fraction de tarif (en euros par hectolitre)		Produit de TIPP transféré en 2004 (en millions d'euros)
Super sans plomb	143	×	12,50	=	1.787,5
Super ARS	11	×	13,56	=	149,16
Gazole	358,5	×	8,31	=	2.979,135
					<b>4.915,8</b>

Les fractions de tarifs fixées à titre provisoire par la loi de finances pour 2004 ne sont donc corrigées qu'à hauteur de la différence constatée entre :

- l'estimation qui avait été faite dans le cadre du projet de loi de finances pour 2004 des dépenses exécutées par l'Etat en 2003 et de l'assiette nationale de la TIPP pour 2003 ;
- et les montants définitifs de ces données.

En effet, compte tenu du nombre très faible de contrats RMA signés à ce jour (environ une centaine) et de la suspension de la réforme de l'ASS annoncée par le Président de la République le 1<sup>er</sup> janvier 2004, le surcoût induit par ces réformes pour les départements est nul.

Le **II** du présent article tend à supprimer le septième alinéa du I de l'article 59 de la loi de finances pour 2004, qui prévoit la régularisation proposée par le présent article.

En effet, dans un souci de lisibilité de la loi, le Gouvernement propose que soient directement modifiées ou supprimées, dans le texte de l'article 59 de la loi de finances pour 2004, les dispositions qui présentent un caractère transitoire. Ainsi, à l'issue des différentes régularisations prévues, cet article ne contiendrait-il plus que les dispositions à caractère pérenne, permettant d'obtenir le montant définitif du droit à compensation des départements.

\*  
\*        \*

**M. Augustin Bonrepaux** s'est étonné que lors de transferts de compétences aux collectivités territoriales, comme par exemple pour le revenu minimum d'insertion, les évaluations des charges soient systématiquement inexactes au détriment des collectivités territoriales. Ainsi, un déficit de compensation de 59 millions d'euros a été constaté. Le différentiel de 200 millions d'euros constaté au titre de 2004 ne sera, quant à lui, compensé qu'en 2006. Il existe donc un réel problème, et ce d'autant plus que l'argument selon lequel la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) serait une ressource dynamique n'est plus pertinent car elle n'a pas autant augmenté que prévu.

Par ailleurs, en raison du décalage entre le transfert par l'Etat des ressources et la réalisation par les départements des dépenses au titre du RMI, les départements ont dû faire une avance de trésorerie à l'Etat. Mais est-ce vraiment aux départements de consentir de telles avances de trésorerie à l'Etat ?

Votre **Rapporteur général** a rappelé que le dispositif de compensation financière du transfert du RMI aux départements s'inscrit dans une démarche profondément différente de celle qui a inspiré la compensation des transferts depuis la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions, dite loi « Defferre ». Le principe ici est clair : les charges sont intégralement compensées et, à cette fin, le niveau des ressources affectées aux collectivités est régularisé compte tenu et au fur et à mesure de l'apparition de toutes les informations disponibles. Ainsi le financement du RMI/RMA est assuré en deux étapes. Tout d'abord, l'article 59 de la loi de finances initiale pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a fixé la fraction de tarif de TIPP attribuée aux départements à partir de deux éléments disponibles alors : le niveau des dépenses engagées par l'Etat au titre du RMI en 2003, qui ne pouvait par définition qu'être estimé à l'automne 2003 et le volume prévisionnel de carburants consommés en 2003, lequel est l'assiette de la TIPP. L'article 2 du présent projet de loi de finances rectificative permet d'ajuster ces deux données. On connaît désormais le montant exact des dépenses de RMI assumées par l'Etat en 2003 et le montant définitif de l'assiette de la TIPP pour 2003. Du fait de la très lente montée en charge du RMA, aucune compensation supplémentaire n'est prévue à ce titre. Dès lors, l'article 2 ajuste le niveau des fractions de TIPP au bénéfice des départements pour leur assurer un niveau de ressources strictement équivalent aux dépenses de RMI assumées par l'Etat en 2003. Il faut souligner en outre que l'Etat s'était engagé à compenser l'incidence de la réforme de l'allocation de solidarité spécifique sur le nombre de bénéficiaires du RMI, et donc sur les dépenses assumées à ce titre par les départements en 2004. L'abandon de cette réforme a certes rendu cette précaution inutile. Pour autant, cette précaution même témoigne bien d'une nouvelle ère dans les rapports financiers entre l'Etat et les collectivités territoriales dans laquelle le premier ne se défait plus de ses responsabilités mais, à l'inverse, assure une compensation intégrale et pérenne des charges qu'il transfère.

Il faut en outre remarquer qu'une régularisation similaire interviendra l'année prochaine (dans la loi de finances initiale pour 2006 ou dans la loi de finances rectificative pour 2005) pour ajuster le volume de TIPP transféré aux dépenses de RMI/RMA exécutées par les départements en 2004 et adapter en conséquence les tarifs départementaux de TIPP. Par ailleurs, après cette date, le Gouvernement présentera, tous les trois ans, un rapport faisant état de la qualité des compensations effectuées.

**M. Augustin Bonrepaux** a souligné que cette compensation reste imparfaite dans la mesure où elle a pour effet, compte tenu des prévisions de recouvrement de TIPP qui semblent être systématiquement affectées d'un biais excessivement optimiste dans les lois de finances initiales, de faire assumer aux départements le coût d'avances faites à l'État sans aucune rémunération. En effet, en 2004, les départements assument dès à présent la charge financière de l'augmentation de près de 10% des bénéficiaires du RMI, ainsi que la montée en puissance des bénéficiaires du RMA, tandis qu'ils ne verront leurs fractions de TIPP et, partant, leurs ressources, être ajustées qu'à la fin de l'année 2005 au mieux, au début de l'année 2006 au pire. Il est à craindre que cette pratique, qui fait porter sur les collectivités aujourd'hui la charge de transferts qui ne seront réellement et complètement compensés que demain, n'aboutisse de fait à terme à transformer les collectivités en pourvoyeurs d'avances gratuites pour l'État. Après 2006, ces avances s'étendront même à trois années, puisque c'est seulement dans ces délais que le Gouvernement sera contraint de présenter le rapport évoqué par votre Rapporteur général.

Le **Président Pierre Méhaignerie** a rappelé que l'essentiel est que la compensation, quelles qu'en soient les modalités, soit intégrale. C'est le cas s'agissant du transfert des dépenses de RMI/RMA, et cela constitue en soi un progrès remarquable.

**M. Michel Bouvard**, saluant à son tour l'avancée décisive que constitue l'adoption d'un mécanisme de compensation évolutif permettant d'assurer la neutralité réelle des transferts, s'est inquiété des modalités de financement de la prime de Noël accordée traditionnellement aux bénéficiaires du RMI. Qui, de l'État ou des départements, en assumera le coût en 2004 ?

En réponse, votre **Rapporteur général** a indiqué qu'il semble que le Gouvernement ait décidé qu'il appartiendra à l'État de financer cette prime, bien qu'aucun crédit ne soit inscrit à cette fin dans le présent projet de loi de finances rectificative.

La Commission a *adopté* l'article 2 sans modification.

*Après l'article 2*

La Commission a examiné deux amendements identiques présentés par M. Didier Migaud, tendant à rétablir le mécanisme dit de « TIPP flottante ».

**M. Didier Migaud** a expliqué que ses amendements tendent à lisser les effets sur le pouvoir d'achat des ménages des hausses du prix du pétrole.

**M. Hervé Mariton** a considéré que ces amendements n'ont aucun sens. Les travaux de la Commission chargée d'évaluer l'effet fiscal du renchérissement du prix du pétrole ont montré qu'il est globalement négatif : il permet certes d'enregistrer des plus-values en termes de TVA mais les moins-values s'agissant de la TIPP sont, elles, plus fortes encore. Il semble que M. Didier Migaud, qui est à l'origine de la mise en place de la « TIPP flottante », reste malheureusement très attaché à cet outil, alors même qu'il est démontré que le solde fiscal global de cet instrument est négatif.

**M. Philippe Auberger** a indiqué que le mécanisme de la « TIPP flottante » vise en réalité à annuler tout effet d'une hausse des prix du pétrole sur la consommation, ce qui ne constitue pas une bonne solution. Il est normal en effet que lorsque le prix du pétrole augmente, la consommation ait tendance à baisser.

**M. Didier Migaud** a indiqué que, quelle que soit l'opinion des uns et des autres sur les bienfaits de la « TIPP flottante », il convenait d'observer que ce dispositif aurait entraîné une ponction moindre sur les consommateurs, chiffrée à 750 millions d'euros. Il existe bien un surplus de recettes de TVA comme le démontrent les travaux de la Commission d'évaluation à ce sujet. Il n'a jamais été question d'appréhender la question sous l'angle du solde fiscal global, contrairement à ce que prétendent divers observateurs aujourd'hui. D'une manière générale, la question de l'affectation des excédents, qui a fait l'objet des débats à l'occasion du récent examen du projet de loi organique (n° 1833) modifiant la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, mérite d'être posée. En l'occurrence, il convient de savoir de quels excédents on parle et par rapport à quelles prévisions les différents orateurs se placent.

**M. Augustin Bonrepaux** a déclaré que lorsque le RMI a été transféré aux départements, il avait été expliqué aux parlementaires que cette charge serait compensée par une ressource évolutive, la TIPP. Il est curieux que le Gouvernement explique aujourd'hui que la ressource en question ne doit pas être évolutive.

La Commission a *rejeté* ces deux amendements.

*Article additionnel après l'article 2*

**Réduction du tarif de la taxe intérieure sur la consommation de gaz naturel en faveur de certains exploitants agricoles**

*Texte de l'article additionnel :*

*I.– L'article 266 quinquies du code des douanes est complété par un alinéa ainsi rédigé :*

*« 6. Le tarif de la taxe est fixé à 0,476 euros par millier de kilowattheures en faveur des chefs d'exploitation ou d'entreprises agricoles participant à la mise en valeur d'une exploitation ou d'une entreprise agricole à titre individuel ou dans un cadre sociétaire, affiliés à l'assurance maladie, invalidité et maternité des personnes non salariées des professions agricoles en application de l'article L. 722-10 du code rural ou affiliés au régime social des marins au titre de la conchyliculture, les personnes morales ayant une activité agricole au sens des articles L. 722-1 à L. 722-3 du même code et les coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole dont le matériel est utilisé dans les exploitations agricoles en vue de la réalisation de travaux définis aux articles L. 722-2 et L. 722-3 du même code, les personnes redevables de la cotisation de solidarité visées à l'article L. 731-23 du même code ».*

*II.– Les dispositions du I s'appliquent à compter du 15 novembre 2004.*

*III.– Les pertes de recettes pour l'Etat sont compensées par la création d'une taxe additionnelle aux droits visés aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.*

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a examiné deux amendements identiques, l'un présenté par M. Alain Marleix et l'autre par M. Nicolas Perruchot, tendant à réduire de 60% le tarif de la taxe intérieure sur la consommation de gaz naturel dont sont redevables certains exploitants agricoles.

Lors de la discussion du projet de loi de finances pour 2005, l'Assemblée nationale a adopté un article 16 *quater*, issu d'un amendement déposé par le Gouvernement, permettant le remboursement rétroactif de 4 euros par hectolitre sur le tarif de la TIPP applicable au fioul domestique utilisé au second semestre 2004 par les professions agricoles. Il s'agissait d'aider une catégorie socioprofessionnelle particulièrement touchée par la hausse des prix du pétrole

Or, il est apparu que certains agriculteurs n'utilisaient pas tant du fioul domestique que du gaz naturel, et supportaient donc une hausse importante des prix du gaz, ceux-ci étant indexés sur les prix du pétrole, sans bénéficier pour autant d'une mesure d'aide équivalente.

De plus, en application de l'article 266 *quinquies* du code des douanes, ils sont redevables d'une taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel dont le montant était fixé à 1,19 euro par millier de kilowattheures.

Dans un courrier adressé à la FNSEA le mardi 16 novembre, et rendu public le 18 novembre, Nicolas Sarkozy, alors Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, a annoncé que le Gouvernement avait décidé de réduire de 60% la taxe intérieure sur la consommation de gaz naturel au bénéfice de certains agriculteurs, afin de compenser intégralement la hausse de 3,8% des tarifs de Gaz de France intervenue le 15 novembre 2004.

La présente mesure constitue la traduction de cet engagement du Gouvernement.

L'article 266 *quinquies* du code des douanes serait en conséquence complété par un 6 disposant que « *le tarif de la taxe [intérieure sur la consommation de gaz naturel] est fixé à 0,476 euros par millier de kilowattheures* ».

Cette mesure présenterait plusieurs différences par rapport au dispositif prévu par l'article 16 *quater* précité :

– d'une part, il ne s'agirait pas d'un remboursement d'une fraction de la taxe mais d'une diminution du tarif même de celle-ci ;

– d'autre part, cette réduction du tarif ne serait pas limitée à la consommation d'un semestre mais aurait vocation à être pérenne.

En revanche, les bénéficiaires de cette mesure seraient identiques à ceux visés par l'article 16 *quater* précité. Il s'agit :

– « *des chefs d'exploitation agricoles ou d'entreprises agricoles participant à la mise en valeur d'une exploitation ou d'une entreprise agricole à titre individuel ou dans un cadre sociétaire, affiliés à l'assurance maladie, invalidité et maternité des personnes non salariées des professions agricoles en application de l'article L. 722-10 du code rural ou affiliés au régime social des marins au titre de la conchyliculture* » ;

– « *les personnes morales ayant une activité agricole au sens des articles L. 722-1 à L. 722-3 du même code* » <sup>(1)</sup> ;

– « *les coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole dont le matériel est utilisé dans les exploitations agricoles en vue de la réalisation de travaux définis aux articles L. 722-2 et L. 722-3 du même code* » ;

– « *les personnes redevables de la cotisation de solidarité visées à l'article L. 731-23 du même code* ».

---

(1) Ces articles visent un ensemble d'activités considérées comme agricoles, par exemple l'exploitation de culture et d'élevage, les travaux forestiers, la conchyliculture, les travaux d'amélioration foncière, les travaux portant sur les jardins...

Concrètement, les gros consommateurs de gaz naturel, prioritairement visés par cette mesure, seraient principalement les exploitants agricoles spécialisés dans la culture sous serres de fruits et de légumes, le chauffage des serres étant fortement consommateur de gaz naturel.

Ces dispositions seraient applicables à compter du 15 novembre 2004, c'est-à-dire à la date de l'entrée en vigueur de l'augmentation des tarifs du gaz naturel par Gaz de France.

Le coût de cette mesure est évalué à 2 millions d'euros.

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* deux amendements identiques (**amendement n° 62**), l'un présenté par M. Alain Marleix, l'autre présenté par M. Nicolas Perruchot, tendant à mettre en œuvre la réduction de 60% de la taxe intérieure sur la consommation de gaz naturel (TICGN) instaurée en faveur des chefs d'exploitation d'entreprises agricoles participant à la mise en valeur d'une exploitation d'une entreprise agricole à titre individuel ou dans un cadre sociétaire, affiliés à l'assurance maladie, invalidité et maternité des personnes non salariées des professions agricoles, après que votre **Rapporteur général** a donné un avis favorable à ces amendements.

\*  
\*       \*

### *Article 3*

#### **Modalités de perception en 2004 de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA).**

##### *Texte du projet de loi :*

Il est inséré, après le huitième alinéa de l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés, un alinéa rédigé comme suit :

« Les dispositions des septième et huitième alinéas du présent article sont applicables à la taxe exigible à compter du 1<sup>er</sup> février 2004. ».

##### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Le présent article a pour objet de corriger une erreur matérielle contenue dans l'article 24 de la loi n° 2004-804 pour le soutien à la consommation et à l'investissement, du 9 août 2004. Cet article, qui fixe les taux intermédiaires de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA), a malencontreusement été amputé de son dernier alinéa qui prévoyait une application de ses dispositions à la taxe due en 2004. Il en résulte une inégalité devant l'impôt liée à l'incohérence du barème de la taxe en l'absence de revalorisation des taux intermédiaires : les contribuables de la tranche basse paieraient un taux beaucoup plus élevé que la plupart de ceux de la tranche intermédiaire, alors que par ailleurs le franchissement du seuil de la tranche haute (12.000 euros de chiffre d'affaires au m<sup>2</sup>) suffirait à entraîner un triplement du taux. Dans l'attente d'une disposition de loi remédiant à cette situation, la TACA n'a pas été recouvrée en 2004, ce qui représente une moindre recette de 596 millions d'euros pour le budget de l'État.

Le présent article réintroduit la disposition manquante, et permet ainsi de recouvrer la TACA pour 2004 en supprimant une flagrante inégalité devant l'impôt.

##### *Observations et décision de la Commission :*

Le présent article a pour objet de permettre l'application des taux intermédiaires de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA) pour 2004, tels qu'ils ressortent de l'article 24 de la loi n° 2004-804 du 9 août 2004 pour le soutien à la consommation et à l'investissement pour la taxe exigible à compter du 1<sup>er</sup> février 2004.

L'article 35 de la loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002) a affecté le produit de la TACA au budget de l'Etat, alors que celle-ci était auparavant perçue, pour son propre compte, par l'organisation autonome d'assurance vieillesse des professions industrielles et commerciales (ORGANIC), afin de financer les dispositifs suivants <sup>(1)</sup> :

– le financement de l'indemnité de départ instituée par l'article 106 de la loi de finances pour 1982 (n° 81-1160 du 30 décembre 1981), versée aux

---

(1) Pour une description plus détaillée de ces dispositifs, voir le rapport général de votre Rapporteur général relatif à la première lecture du projet de loi de finances pour 2003, fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du plan, première lecture, tome II, document n° 256, document mis en distribution le 14 octobre 2002, pages 216 à 223.

commerçants et artisans âgés d'au moins 57 ans, qui justifient d'une insuffisance de ressources et qui cessent leur activité ;

– un prélèvement pour le fonds d'indemnisation pour la sauvegarde de l'artisanat et du commerce (FISAC), qui permet de financer des opérations collectives visant à favoriser le maintien et la modernisation du commerce et de l'artisanat dans les secteurs particulièrement touchés par les mutations économiques et sociales ;

– un prélèvement au bénéfice du comité professionnel de la distribution des carburants (CPDC) ;

– un prélèvement au bénéfice des régimes d'assurance vieillesse des commerçants et artisans, c'est-à-dire l'ORGANIC et la caisse nationale d'assurance vieillesse des artisans (CANCAVA) ;

– un prélèvement au bénéfice de l'établissement public national pour l'aménagement et la restructuration des espaces commerciaux et artisanaux (EPARECA).

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2003, la TACA est toujours recouverte par l'ORGANIC, mais elle est reversée en intégralité au budget de l'Etat sous la forme d'une recette non fiscale. Par ailleurs, la loi de finances pour 2003 avait créé un chapitre 44-03 – Intervention en faveur du commerce, de l'artisanat et des services, au budget de l'Economie, des finances et de l'industrie, subdivisé en trois articles, reprenant en fait les trois premières des cinq affectations ci-dessus énumérées<sup>(1)</sup>. Un relèvement de la part de la contribution sociale de solidarité des sociétés affectée à l'ORGANIC et à la CANCAVA a été substitué, à compter de l'année 2003, au prélèvement sur le produit de la TACA qui leur revenait jusqu'alors. Par ailleurs, l'EPARECA ne bénéficie plus d'un tel prélèvement depuis l'année 2003.

La loi n° 96-1139 du 26 décembre 1996 relative à la collecte et à l'élimination de cadavres d'animaux et de déchets d'abattoirs et modifiant le code rural avait institué une taxe dite « d'équarissage » afin d'assurer le financement du service public de l'équarissage et qui était affectée au CNASEA. Depuis l'entrée en vigueur de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2000 (n° 2000-1353 du 30 décembre 2000), la taxe d'équarissage était devenue la taxe sur les achats de viandes, affectée au budget de l'État.

Certains redevables de la taxe sur les achats de viandes ayant demandé au juge d'invalider son principe au regard du droit communautaire relatif aux aides d'État, la Cour de Justice des Communautés européennes, saisie d'une question préjudicielle par la Cour administrative d'appel de Lyon, a considéré le

---

(1) *Le projet de loi de finances pour 2005 inscrit les crédits correspondants sur le chapitre 69-02 Programme « Développement des entreprises » au titre des expérimentations de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001. Voir, Jean-Jacques Descamps, rapport spécial sur les crédits des P.M.E. du commerce et de l'artisanat, n° 1863, annexe n° 18.*

20 novembre 2003 que le service public de l'équarissage constituait un régime d'aide d'État contraire au droit communautaire.

Pressentant cette issue, le Gouvernement avait proposé la suppression de la taxe sur les achats de viandes selon les modalités devenues l'article 28 de la loi de finances pour 2004. Cet article a créé la taxe d'abattage, affectée au CNASEA, due par les abattoirs ayant reçu l'agrément sanitaire de l'autorité administrative. Le produit pour 2004, de cette taxe, était évalué à 176 millions d'euros.

Compte tenu du fait que la taxe sur les achats de viandes devait contribuer à hauteur de 550 millions d'euros au budget général pour 2003 et qu'il était prévu de recouvrer 176 millions d'euros au bénéfice du CNASEA par la mise en œuvre de la taxe d'abattage, l'équilibre financier de la réforme pour le budget de l'État a nécessité de recouvrer une nouvelle ressource à hauteur de 374 millions d'euros.

C'est la raison pour laquelle l'article 29 de la loi de finances pour 2004 a relevé les tarifs de la TACA afin que son produit soit augmenté à due concurrence de ce montant.

L'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés, prévoit que la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat est due, aux termes de son premier alinéa, « *sur la surface de vente des magasins de commerce de détail, dès lors qu'elle dépasse 400 mètres carrés* ».

Le deuxième alinéa de cet article 3 dispose que la surface de vente s'entend « *des espaces affectés à la circulation de la clientèle pour effectuer ses achats, de ceux affectés à l'exposition des marchandises proposées à la vente, à leur paiement, et de ceux affectés à la circulation du personnel pour présenter les marchandises à la vente.* ». Le troisième alinéa précise qu'en tout état de cause, la surface prise en compte pour le calcul de la taxe « *ne comprend que la partie close et couverte de ces magasins.* ».

Les quatrième et cinquième alinéas de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 précisent respectivement que :

– les redevables situés dans une zone urbaine sensible bénéficient d'une franchise de 1.500 euros sur le montant de taxe due ;

– la surface prise en compte pour un établissement qui dispose d'un point de vente au détail de carburants est forfaitairement majorée pour le calcul de la taxe, sauf si l'activité principale de cet établissement est la réparation ou la vente de véhicules automobiles.

Le sixième alinéa précise les tarifs de la TACA qui varient en fonction de la valeur commerciale de la surface de l'établissement considéré, exprimé en montant du chiffre d'affaires de cet établissement par mètre carré. Cette surface constitue l'assiette de la taxe. Le tableau suivant retrace ces tarifs.

Chiffre d'affaires en euros par mètre carré de surface	Tarif de droit commun par mètre carré visé par le 6ème alinéa de l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972		Tarif applicable dès lors que l'établissement considéré a également une activité de vente au détail de carburants sauf si son activité principale est la vente ou la réparation de véhicules automobiles	
	2003	2004	2003	2004
Inférieur à 1.500 euros	3,50 euros	9,38 euros	4,25 euros	11,39 euros
Compris entre 1.500 euros et 12.000 euros	Aux termes d'une des formules figurant à l'article 2 modifié du décret n° 95-85 du 26 janvier 1995 relatif à la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat, le tarif varie entre 3,50 euros et 12,73 euros, selon le chiffre d'affaires en euros par mètre carré de surface de l'établissement	Taux = 9,38 euros + $(0,00235 \times \frac{CA}{S} - 1.500)$ euros <sup>(1)</sup>	Aux termes d'une des formules figurant à l'article 2 modifié du décret n° 95-85 du 26 janvier 1995 relatif à la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat, le tarif varie entre 3,50 euros et 12,73 euros, selon le chiffre d'affaires en euros par mètre carré de surface de l'établissement	Taux = 11,39 euros + $(0,00231 \times \frac{CA}{S} - 1.500)$ euros <sup>(1)</sup>
Supérieur à 12.000 euros	12,73 euros	34,12 euros	13,32 euros	35,70 euros

(1) CA désigne le chiffre d'affaires annuel hors taxe de l'établissement assujéti exprimé en euros et S désigne la surface des locaux en mètres carrés.

L'article 29 de la loi de finances pour 2004 renvoyait à un décret la détermination des taux applicables lorsque le chiffre d'affaires au mètre carré est compris entre 1.500 euros et 12.000 euros, les dispositions de cet article devant s'appliquer à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

L'article 6 de la loi précitée du 13 juillet 1972 dispose que les taxes sont exigibles le 1<sup>er</sup> février de chaque année.

Le décret prévu à l'article 29 de la loi de finances pour 2004 a été publié au *Journal officiel* le 31 janvier 2004, soit un jour trop tard pour qu'il puisse s'appliquer à la taxe assujéti le 1<sup>er</sup> février 2004. L'article 24 de la loi n° 2004-804 du 9 août 2004 pour le soutien à la consommation et à l'investissement a fixé les règles de détermination des taux intermédiaires :

$$- 9,38 \text{ euros} + [0,00235 \times (CA/S - 1.500)] \text{ euros}$$

- 11,39 euros +  $[0,00231 \times (CA/S - 1.500)]$  euros lorsque l'établissement a également une activité de vente au détail de carburants, sauf si son action principale est la vente ou la réparation de véhicules.

En l'absence de disposition expresse quant à l'entrée en vigueur de l'article 24 de la loi précitée du 9 août 2004, les taux intermédiaires prévus par celui-ci ne se seraient appliqués que pour la taxe exigible en 2005, les taux antérieurs prévus par l'article 2 modifié du décret n° 95-85 du 26 janvier 1985 continuant de s'appliquer en 2004 (de 3,50 euros à 12,73 euros selon le chiffre d'affaires en euros par mètre carré de surface de l'établissement). Comme l'indique l'exposé des motifs du projet de loi en ce qui concerne le présent article : « les contribuables de la tranche basse paieraient un taux beaucoup plus élevé que la plupart de ceux de la tranche intermédiaire, alors que par ailleurs, le franchissement du seuil de la tranche haute (12.000 euros de chiffre d'affaires au mètre carré) suffirait à entraîner un triplement du taux. »

La TACA n'a pas été recouvrée en 2004, dans l'attente du fondement juridique nécessaire à l'application d'un barème cohérent.

Le présent article tend à assurer ce fondement juridique en disposant que « *les dispositions des septième et huitième alinéas [du barème prévu à l'article 3 de la loi du 13 juillet 1992] sont applicables à la taxe exigible à compter du 1<sup>er</sup> février 2004.* »

L'enjeu budgétaire pour 2004 est un surcoût de recettes de 374 millions d'euros pour atteindre les 596 millions d'euros du produit total de la TACA attendu en 2004.

\*  
\*       \*

La Commission a examiné un amendement présenté par M. Charles de Courson, tendant à abaisser le seuil au mètre carré des surfaces commerciales à partir duquel s'applique la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA).

**M. Jean-Jacques Descamps** a expliqué que le régime actuel de la TACA devrait être revu. Le Gouvernement a d'ailleurs récemment lancé des études à l'issue desquelles il sera probablement possible de corriger les défaillances du dispositif actuel. Le système de la TACA apparaît en effet injuste pour les commerces non alimentaires, surtout depuis la suppression de la taxe sur les achats de viande remplacée par la taxe d'abattement, d'une part, et un relèvement des tarifs de la TACA. Il faut espérer que le Gouvernement présente rapidement des amendements visant à améliorer le mécanisme actuel. Pour sa part, l'amendement présenté par M. Charles de Courson aurait un effet inverse puisque son adoption aurait pour conséquence d'aggraver la situation actuelle, au détriment des commerces non alimentaires. Il faut en outre garder à l'esprit que la TACA est versée au budget général de l'Etat et n'a donc plus qu'un faible lien avec le fonds d'indemnisation pour la sauvegarde de l'artisanat et du commerce (FISAC).

Votre **Rapporteur général** a expliqué que le présent article a pour seul objet de corriger une erreur matérielle contenue dans l'article 24 de la loi n° 2004-804 pour le soutien à la consommation et à l'investissement, du 9 août 2004. Cet article relatif au taux intermédiaire de la TACA a en effet été amputé de son dernier alinéa qui prévoyait une application de ces dispositions à la taxe due en 2004. Le présent article ne fait que réintroduire la disposition manquante et permettrait ainsi de recouvrer la TACA pour 2004.

Le **Président Pierre Méhaignerie** a fait part de sa perplexité face à la complexité de ce dispositif.

**M. Pascal Terrasse** a rappelé que la TACA a pour objet de financer le FISAC, organisme qui a démontré son utilité dans le maintien et le développement du commerce et de l'artisanat. Il s'est interrogé sur les conséquences de cet

amendement pour ce financement.

**M. Philippe Auberger** a approuvé la mesure consistant à aligner les seuils de la TACA sur ceux applicables en matière d'autorisation d'exploitation commerciale. Il a en outre estimé nécessaire de prévoir un dispositif faisant contribuer le hard discount à l'aide au commerce et à l'artisanat.

Votre **Rapporteur général** a rappelé que certes, la TACA n'a pas été recouvrée en 2004, mais que cela n'avait eu aucune conséquence pour le FISAC qui est financé par le budget général. Approuvant la position de M. Philippe Auberger sur la nécessité d'harmoniser les seuils de la TACA et ceux applicables en matière d'autorisation d'exploitation commerciale, il a estimé que le principal problème de l'amendement proposé est qu'il aboutirait à une quasi double imposition au titre de 2004 et de 2005 du fait de la proximité des dates de paiement de la taxe pour 2004 et pour 2005 pour les nouveaux redevables de la taxe.

**M. Jean-Jacques Descamps** a rappelé que le régime de la taxe avait été modifié par la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003). Seul un problème rédactionnel a empêché que cette taxe puisse être recouvrée cette année. Or, si cet amendement est adopté, la taxe sera recouvrée en fait deux fois en 2005. De plus, il serait souhaitable de revoir cette taxe à la baisse pour 2005 afin que le commerce non alimentaire ne souffre pas des conséquences de la suppression de la taxe sur les viandes. Or, au niveau actuel, la taxe aboutit à supprimer l'excédent brut d'exploitation de ces commerces. A ce propos, il a regretté que le projet de loi de finances ne contienne aucune proposition à ce sujet et se contente de remonter le niveau de la TACA pesant sur le commerce non alimentaire. Enfin, il a noté avec satisfaction que la dotation du FISAC a été portée de 71 à 100 millions d'euros, en espérant que ce niveau sera maintenu lors des prochaines lois de finances.

**M. Nicolas Perruchot** a approuvé M. Jean-Jacques Descamps.

**M. Alain Joyandet** a estimé important d'aider le petit commerce. En effet, non seulement les grandes surfaces, ainsi qu'il a été récemment démontré, ne contribuent pas à la baisse des prix, mais les petits commerces constituent un facteur d'animation irremplaçable des centres villes. L'aide au maintien et la modernisation du petit commerce est d'autant plus urgente que les grands réseaux de distribution tendent à se concentrer, faisant peser une menace sérieuse quant à la survie de celui-ci.

La Commission a *rejeté* cet amendement.

La Commission a *adopté* l'article 3 sans modification.

*Après l'article 3*

La Commission a examiné un amendement présenté par M. Hervé Mariton, tendant à ce que les bonis de liquidation afférents aux sommes restant à recouvrer en 2004 au titre des taxes parafiscales affectées aux comités viticoles soient dévolus à ces organismes.

**M. Daniel Garrigue** a rappelé que le montant des réserves des organismes auxquels étaient affectés une taxe parafiscale avait été définitivement arrêté lors de la suppression de ces dernières au 31 décembre 2003.

Votre **Rapporteur général** a rappelé qu'en matière de taxes parafiscales, la compétence appartient au pouvoir réglementaire. A ce propos, un décret est en préparation qui prévoirait que les bonis de liquidation afférents aux sommes restant à recouvrer en 2004 au titre des taxes parafiscales soient dévolus aux organismes auxquels elles étaient affectées.

La Commission a *rejeté* cet amendement.

\*

\*       \*

#### *Article 4*

### **Modification des quotités de répartition de la taxe d'aviation civile entre le budget annexe de l'aviation civile (BAAC) et le Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien (FIATA).**

#### *Texte du projet de loi :*

Le II de l'article 51 de la loi de finances pour 1999 (n° 98-1266 du 30 décembre 1998) est remplacé par les dispositions suivantes :

« II. – A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les quotités du produit de la taxe de l'aviation civile affectées respectivement au budget annexe de l'aviation civile et au compte d'affectation spéciale intitulé « Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien » sont de 67,46% et de 32,54%. ».

#### *Exposé des motifs du projet de loi :*

La loi de finances pour 2004 a prévu que le dispositif d'aide à la personne, au titre de la continuité territoriale, mis en place par l'article 60 de la loi de programme pour l'outre-mer (n° 2003-660 du 21 juillet 2003), serait financé par le compte d'affectation spéciale « Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien » (FIATA). A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, la quotité du produit de la taxe de l'aviation civile affectée au FIATA a donc été fixée à 36,22%, celle affectée au budget annexe de l'aviation civile (BAAC) passant à 63,78%.

Compte tenu de la situation fragile du trafic aérien outre-mer, il a été décidé :

– de financer le dispositif d'aide à la personne, à hauteur de 12 millions d'euros, à partir du budget général, un décret d'avance du 14 juin 2004 ouvrant ces crédits sur le budget de l'outre-mer ;

– de transférer les recettes ainsi rendues disponibles du FIATA vers le BAAC, afin de compenser la moins-value attendue sur le rendement de la redevance pour services terminaux de contrôle aérien pour l'outre-mer (RSTCA outre-mer).

Une modification rétroactive des quotités de répartition 2004 de la taxe de l'aviation civile entre le BAAC et le FIATA est donc proposée afin de compenser la perte de produit du BAAC de 12 millions d'euros. En conséquence, les quotités, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, seraient fixées à 32,54% pour le FIATA et à 67,46% pour le BAAC.

#### *Observations et décision de la Commission :*

Cet article vise à modifier les quotités du produit de la taxe de l'aviation civile (TAC) affectées respectivement au budget annexe de l'aviation civile (BAAC) et au compte d'affectation spéciale intitulé « Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien » (FIATA). Les quotités seraient fixées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 à 67,46% pour le BAAC et 32,54% pour le FIATA. Dans la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003), la répartition était de 63,78% pour le BAAC et 36,22% pour le FIATA.

### ***I.- Le débat sur le financement de la dotation de continuité territoriale***

On peut rappeler que l'article 73 de la loi de finances pour 2004 a chargé le Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien (FIATA) d'assurer le financement de la participation de l'État au financement du dispositif de continuité territoriale destiné à faciliter la mobilité des résidents des collectivités d'outre-mer, prévu par l'article 60 de la loi n°2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer. Une dépense de 30 millions d'euros avait été inscrite à ce titre sur le FIATA en loi de finances initiale.

Il était d'ailleurs prévu que la dépense soit compensée, sur le BAAC, à hauteur de 15 millions d'euros, par une augmentation de 75% de la redevance pour services terminaux outre-mer et à hauteur de 15 millions d'euros par une hausse du taux de la taxe d'aviation civile (le produit de la taxe de l'aviation civile est réparti entre le FIATA et le BAAC).

Finalement, il a été décidé que le ministère de l'outre-mer participerait à la gestion de ce dispositif, ce qui suppose qu'il en assure une partie du financement. Le décret d'avance n° 2004-544 du 14 juin 2004 a ainsi ouvert un crédit de 12 millions d'euros au budget de l'outre-mer. La charge incombant au FIATA s'est par conséquent trouvée réduite de 12 millions d'euros.

### ***II.- La modification des quotités de répartition de la taxe d'aviation civile***

Cet article tend à modifier la quotité de répartition du produit de la taxe d'aviation civile au profit du budget annexe, afin d'éviter que cette somme ne devienne une recette du budget général après la suppression du FIATA. Par conséquent, les recettes du BAAC au titre de la taxe de l'aviation civile sont augmentées de 12 millions d'euros.

Par ailleurs, le Gouvernement a renoncé à augmenter la redevance pour services terminaux outre-mer de 75 %. La hausse des recettes sera plus modérée : les prévisions sont donc revues à la baisse (– 12 millions d'euros).

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* l'article 4 sans modification.

\*  
\*       \*

Article 5

**Équilibre général.**

*Texte du projet de loi :*

L'ajustement des recettes tel qu'il résulte des évaluations révisées figurant à l'état A annexé à la présente loi et le supplément de charges du budget de l'État pour 2004 sont fixés ainsi qu'il suit :

(en millions d'euros)

	Ressources	Dépenses ordinaires civiles	Dépenses civiles en capital	Dépenses militaires	Dépenses totales ou plafonds des charges	Soldes
<b>A. Opérations à caractère définitif</b>						
<b>Budget général</b>						
Recettes fiscales et non fiscales brutes	8.108					
<i>A déduire : prélèvements sur recettes au profit des collectivités locales et des Communautés européennes</i>	- 772					
Recettes nettes des prélèvements et dépenses ordinaires civiles brutes	8.880	2.141				
<i>A déduire :</i>						
- Remboursements et dégrèvements d'impôts	1.396	1.396				
- Recettes en atténuation des charges de la dette						
<b>Montants nets du budget général</b>	<b>7.484</b>	<b>745</b>	<b>126</b>	<b>866</b>	<b>1.737</b>	
Comptes d'affectation spéciale	- 12	- 12			- 12	
<b>Totaux pour le budget général et les comptes d'affectation spéciale</b>	<b>7.472</b>	<b>733</b>	<b>126</b>	<b>866</b>	<b>1.725</b>	
<b>Budgets annexes</b>						
Aviation civile	0					
Journaux officiels						
Légion d'honneur						
Ordre de la Libération						
Monnaies et médailles						
Prestations sociales agricoles						
Totaux pour les budgets annexes	0					
<b>Solde des opérations définitives (A)</b>						<b>5.747</b>
<b>B. Opérations à caractère temporaire</b>						
<b>Comptes spéciaux du Trésor</b>						
Comptes d'affectation spéciale						
Comptes de prêts						
Comptes d'avances						
Comptes de commerce (solde)						
Comptes d'opérations monétaires (solde)						
Comptes de règlement avec les gouvernements étrangers (solde)						
<b>Solde des opérations temporaires (B)</b>						
<b>Solde général (A+B)</b>						<b>5.747</b>

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Le présent article traduit l'incidence sur l'équilibre prévisionnel du budget de 2004 des dispositions proposées par le présent projet de loi, du décret d'annulation du 9 septembre 2004 et des décrets d'avance et d'annulation des 14 juin, 19 août, 3 septembre et 28 octobre 2004.

Le tableau ci-après présente la situation du budget de 2004 après intervention de ces textes :

*(en millions d'euros)*

	Loi de finances initiale	Décrets d'avances et d'annulations	Modifications proposées dans le présent projet de loi			Total des mouvements	Situation nouvelle
	(1)	(2)	Ouvr-tures	Annula-tions	Net (3)	4=(2)+(3)	=(1)+(4)
<b>A. Opérations à caractère définitif</b>							
<b>Charges :</b>							
Dépenses ordinaires civiles brutes du budget général	294.860	- 526	4.268	1.601	2.667	2.141	297.001
<i>A déduire :</i>							
<i>Remboursements et dégrèvements d'impôts</i>	64.214		2.235	839	1.396	1.396	65.610
<i>Recettes en atténuation des charges de la dette</i>	2.404						2.404
Dépenses ordinaires civiles nettes	228.242	- 526	2.033	762	1.271	745	228.987
Dépenses civiles en capital du budget général	13.883	- 462	871	283	588	126	14.009
Dépenses militaires du budget général	41.565	- 4	870		870	866	42.431
<b>Dépenses nettes du budget général</b>	<b>283.690</b>	<b>- 992</b>	<b>3.774</b>	<b>1.045</b>	<b>2.729</b>	<b>1.737</b>	<b>285.427</b>
Dépenses des budgets annexes	16.793						16.793
<b>Solde des comptes d'affectation spéciale</b>	<b>-2</b>				<b>0</b>	<b>0</b>	<b>- 2</b>
<b>Total des charges</b>	<b>300.481</b>	<b>- 992</b>	<b>3.774</b>	<b>1.045</b>	<b>2.729</b>	<b>1.737</b>	<b>302.218</b>
<b>Ressources :</b>							
Recettes fiscales et non fiscales brutes	356.472				8.108	8.108	364.580
<i>A déduire : prélèvements sur recettes au profit des collectivités locales et des Communautés européennes</i>	61.558				-772	-772	60.786
Recettes nettes des prélèvements	294.914				8.880	8.880	303.794
<i>A déduire :</i>							
<i>Remboursements et dégrèvements d'impôts</i>	64.214				1.396	1.396	65.610
<i>Recettes en atténuation des charges de la dette</i>	2.404						2.404
<b>Ressources nettes du budget général</b>	<b>228.296</b>				<b>7.484</b>	<b>7.484</b>	<b>235.780</b>
Ressources des budgets annexes	16.793				0	0	16.793
<b>Total des ressources</b>	<b>245.089</b>				<b>7.484</b>	<b>7.484</b>	<b>252.573</b>
<b>Solde des opérations définitives</b>	<b>- 55.392</b>	<b>992</b>			<b>4.755</b>	<b>5.747</b>	<b>- 49.645</b>
<b>B. Opérations à caractère temporaire</b>							
<b>Charges :</b>							
Comptes d'affectation spéciale	2						2
Comptes de prêts	1.322						1.322
Comptes d'avances	60.800						60.800
Comptes de commerce (solde)	- 293						- 293
Comptes d'opérations monétaires (solde)	- 214						- 214
Comptes de règlement avec les gouvernements étrangers (solde)	»						»
<b>Total des charges</b>	<b>61.617</b>						<b>61.617</b>
<b>Ressources :</b>							
Comptes d'affectation spéciale	»						»
Comptes de prêts	1.194						1.194
Comptes d'avances	60.734						60.734
<b>Total des ressources</b>	<b>61.928</b>						<b>61.928</b>
<b>Solde des opérations temporaires</b>	<b>311</b>						<b>311</b>
<b>Solde général</b>	<b>- 55.081</b>	<b>992</b>			<b>4.755</b>	<b>5.747</b>	<b>- 49.334</b>

Les annulations de crédits prévues, au budget général, par le présent projet de loi (articles 7 et 9), s'élèvent à 1.897.820.916 €.

Cependant, le montant d'annulations pris en compte dans le présent tableau d'équilibre se trouve ramené à 1.884.484.692 €. En effet un montant d'annulations de 13.336.224 €, intéressant divers ministères, s'en trouve écarté. Ces annulations, sans incidence sur l'équilibre budgétaire, concernent :

- des crédits reportés (1.347.673 € de crédits de dépenses ordinaires et 11.692.287 € de crédits de dépenses en capital) ;

- un fonds de concours européen (crédit de paiement de 296.264 €, intéressant le chap. 61-83 du budget de l'agriculture).

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a examiné un amendement présenté par M. Patrice Martin-Lalande, tendant à réduire de 20 millions d'euros les recettes encaissées au titre des frais de gestion du service chargé de la perception de la redevance audiovisuelle.

**M. Patrice Martin-Lalande** a rappelé que le budget de l'audiovisuel public pour 2004 était construit sur l'hypothèse d'une affectation de 32,4 millions d'euros d'excédents de collecte à constater sur l'exercice 2003. Or, 20 millions d'euros ont été utilisés à une autre destination : 15 millions d'euros ont servi, dans le collectif 2003, à compenser les annulations de crédit pour compensation d'exonérations et 5 millions d'euros ont été annulés en 2004 sur les mêmes crédits. Cet amendement revient à reconstituer les ressources effectives du secteur audiovisuel public, à hauteur de 20 millions d'euros, en prélevant cette somme sur les frais perçus au titre de la gestion de la redevance audiovisuelle.

Votre **Rapporteur général** a souligné qu'un amendement à vocation similaire avait déjà été adopté dans le projet de loi de finances pour 2005, prévoyant de garantir, pour 2005, le niveau des ressources du secteur audiovisuel public pendant l'année de la réforme de la redevance..

**M. Patrice Martin-Lalande** a précisé que le dispositif déjà adopté concernait 2005, alors que cet amendement s'appliquerait à 2004.

**M. Michel Bouvard** a indiqué qu'il était peu favorable à ce que soient octroyés des crédits supplémentaires à l'audiovisuel public. Un pilotage financier est indispensable ; le fait qu'en fin d'année il faille demander une « rallonge » montre qu'il y a un problème dans le système de pilotage financier et dans les prévisions de recettes et de dépenses des chaînes audiovisuelles. Un amendement prévoyant la transmission au Parlement des conventions d'objectifs et de moyens aurait peut-être été mieux accueilli par la Commission.

**M. Patrice Martin-Lalande** a fait savoir qu'un tel amendement serait bientôt soumis à la Commission. En l'espèce, il ne s'agit pas de majorer les ressources de 20 millions d'euros mais de faire en sorte que les recettes effectives, inférieures de 20 millions à ce qui était budgété, soient rétablies à leur montant initialement prévu. Les 15 millions et les 5 millions d'euros de « manque à gagner », respectivement, en 2003 et 2004, sur les compensations d'exonérations obligent à compenser cette perte de ressources par des économies sur les frais de gestion de la redevance.

**M. Michel Bouvard** a insisté sur le fait que tous les secteurs budgétaires et tous les opérateurs ont été concernés, en 2004, par l'effort de rigueur budgétaire et qu'il n'y a pas de raison que le secteur audiovisuel public en soit exonéré.

Le **Président Pierre Méhaignerie** a résumé cet amendement comme étant une application anticipée en 2004 de ce qui est par ailleurs prévu pour 2005.

Votre **Rapporteur général** a indiqué que cet amendement s'inscrit effectivement dans la perspective du dispositif adopté pour 2005, mais qu'il n'est pas opportun de l'étendre à un exercice où tous sont contraints de faire des efforts. Pour l'avenir, la bonne démarche consistera à conclure des contrats pluriannuels de performance et à assortir ceux-ci d'un engagement sur les moyens. Par ailleurs, il convient de noter qu'auparavant, chaque année, des suppléments de produit de redevance, apparaissant en fin d'année, offraient des marges de manœuvre bienvenues. Il semble qu'en 2004, ce « supplément » sera beaucoup plus limité.

**M. Hervé Novelli** a souligné qu'en 2004, comme les années précédentes, la régulation provoque des coupes sur le budget de nombreux organismes et que remettre en cause ces abattements, dans le cas du secteur audiovisuel public, ouvrirait une brèche dans le principe même de la régulation. L'Institut français du pétrole (IFP) a subi en 2004 une régulation budgétaire portant sur 35 millions d'euros. Il n'y aurait aucune raison de compenser la régulation opérée sur le secteur audiovisuel public et de refuser de faire de même pour la recherche sur les hydrocarbures, notamment sur les nouveaux carburants, financée par l'IFP, qui n'est pas moins légitime.

**M. Pascal Terrasse** a souligné que, quand bien même l'activité du secteur audiovisuel public serait encadrée par des contrats pluriannuels de performances, cela ne prémunirait pas les organismes concernés de la régulation budgétaire. Cet amendement vise à préserver une certaine neutralité dans l'exécution budgétaire et à garantir l'équilibre financier des chaînes publiques. L'audiovisuel public est en effet dans une situation difficile.

**M. Jean-Jacques Descamps** a relevé que le ministre de la culture avait déjà fait savoir, par voie de presse, que les 20 millions d'euros étaient « acquis » avant même que les parlementaires ne se prononcent sur l'opportunité de la mesure. D'autre part, dans le cadre des négociations budgétaires pour 2004, le ministère de la culture avait bien renoncé à ces 20 millions d'euros. Il n'est pas de bonne méthode d'essayer de les « reprendre » à l'occasion de la discussion parlementaire. Une remise en question des impératifs de la régulation budgétaire donnerait l'impression que, dans ce secteur, il suffit de demander pour être satisfait. On ne peut permettre une telle dérive.

La Commission a *rejeté* cet amendement, puis *adopté* l'article 5 sans modification.

\*  
\*       \*

La Commission a ensuite *adopté* la première partie du projet de loi de finances rectificative ainsi modifiée.

\*  
\*       \*

## DEUXIÈME PARTIE

### MOYENS DES SERVICES ET DISPOSITIONS SPÉCIALES

#### TITRE PREMIER

##### DISPOSITIONS APPLICABLES A L'ANNÉE 2004

##### OPERATIONS A CARACTERE DEFINITIF

#### **Budget général**

##### *Article 6*

#### **Dépenses ordinaires des services civils.– Ouverture de crédits.**

##### *Texte du projet de loi :*

Il est ouvert aux ministres, au titre des dépenses ordinaires des services civils pour 2004, des crédits supplémentaires s'élevant à la somme totale de 4.268.281.976 €, conformément à la répartition par titre et par ministère qui est donnée à l'état B annexé à la présente loi.

##### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Les ajustements proposés au titre des dépenses ordinaires des services civils sont justifiés dans l'exposé général des motifs et détaillés, par ministère et par chapitre, dans la partie « Analyse par ministère des modifications de crédits proposées ».

##### *Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 6 et l'état B annexé sans modification.

\*

\*        \*

*Article 7*

**Dépenses ordinaires des services civils.— Annulation de crédits.**

*Texte du projet de loi :*

Il est annulé, au titre des dépenses ordinaires des services civils pour 2004, des crédits s'élevant à la somme totale de 1.602.912.482 €, conformément à la répartition par titre et par ministère qui est donnée à l'état B' annexé à la présente loi.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Les ajustements négatifs proposés au titre des dépenses ordinaires des services civils sont justifiés dans l'exposé général des motifs et détaillés, par ministère et par chapitre, dans la partie « Analyse par ministère des modifications de crédits proposées ».

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 7 et l'état B' annexé sans modification.

\*  
\*       \*  
\*

*Article 8*

**Dépenses en capital des services civils.— Ouverture de crédits.**

*Texte du projet de loi :*

Il est ouvert aux ministres, au titre des dépenses en capital des services civils, pour 2004, des autorisations de programme et des crédits de paiement supplémentaires s'élevant respectivement aux sommes totales de 2.696.788.531 € et 870.936.299 €, conformément à la répartition par titre et par ministère qui est donnée à l'état C annexé à la présente loi.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Les ajustements proposés au titre des dépenses en capital des services civils sont justifiés dans l'exposé général des motifs et détaillés, par ministère et par chapitre, dans la partie « Analyse par ministère des modifications de crédits proposées ».

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 8 et l'état C annexé sans modification.

\*  
\*       \*  
\*

*Article 9*

**Dépenses en capital des services civils.– Annulation de crédits.**

*Texte du projet de loi :*

Il est annulé, au titre des dépenses en capital des services civils, pour 2004, des autorisations de programme et des crédits de paiement s'élevant respectivement aux sommes totales de 863.433.295 € et 294.908.434 €, conformément à la répartition par titre et par ministère qui est donnée à l'état C' annexé à la présente loi.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Les ajustements négatifs proposés au titre des dépenses en capital des services civils sont justifiés dans l'exposé général des motifs et détaillés, par ministère et par chapitre, dans la partie « Analyse par ministère des modifications de crédits proposées ».

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 9 et l'état C' annexé sans modification.

\*  
\*       \*  
\*

*Article 10*

**Dépenses ordinaires des services militaires.– Ouverture de crédits.**

*Texte du projet de loi :*

Il est ouvert à la ministre de la défense, au titre des dépenses ordinaires des services militaires pour 2004, des crédits supplémentaires s'élevant à la somme totale de 209.840.000 €.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Les ajustements proposés au titre des dépenses ordinaires des services militaires sont justifiés dans l'exposé général des motifs et détaillés par chapitre, dans la partie « Analyse par ministère des modifications de crédits proposées ».

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 10 sans modification.

\*  
\*      \*

*Article 11*

**Dépenses ordinaires des services militaires.–  
Annulation d'une autorisation de programme.**

*Texte du projet de loi :*

Il est annulé, au titre des dépenses ordinaires des services militaires pour 2004, une autorisation de programme s'élevant à la somme de 250.000.000 €.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Cette annulation intéresse une autorisation de programme non affectée relative à l'entretien programmé des matériels.

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 11 sans modification.

\*  
\*       \*  
\*

*Article 12*

**Dépenses en capital des services militaires.– Ouverture de crédits.**

*Texte du projet de loi :*

Il est ouvert à la ministre de la défense, au titre des dépenses en capital des services militaires pour 2004, des autorisations de programme et des crédits de paiement s'élevant respectivement aux sommes totales de 575.508.850 € et 660.508.850 €.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Les ajustements proposés au titre des dépenses en capital des services militaires sont justifiés dans l'exposé général des motifs et détaillés par chapitre, dans la partie « Analyse par ministère des modifications de crédits proposées ».

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 12 sans modification.

\*  
\*      \*

*Article 13*

**Dépenses en capital des services militaires.–  
Annulation d'une autorisation de programme.**

*Texte du projet de loi :*

Il est annulé, au titre des dépenses en capital des services militaires pour 2004, une autorisation de programme s'élevant à la somme de 221.000.000 €.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Cette annulation, compensée par des ouvertures sur d'autres chapitres du titre V, contribue à une gestion optimisée des autorisations de programme de la défense au bénéfice des programmes d'équipement et d'actions diverses.

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 13 sans modification.

\*  
\*      \*

## Comptes d'affectation spéciale

### *Article 14*

#### **Comptes d'affectation spéciale.— Annulation de crédit.**

##### *Texte du projet de loi :*

Il est annulé, au titre des dépenses ordinaires pour 2004 du compte d'affectation spéciale n° 902-25 « Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien », un crédit s'élevant à la somme de 12.000.000 €.

##### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Cette proposition d'annulation, intéressant le Fonds d'intervention pour les aéroports et le transport aérien (FIATA), correspond à des crédits devenus sans objet, suite à la décision de faire porter la dépense de continuité territoriale sur le budget de l'outre-mer, à hauteur de 12 millions €. Pour financer cette politique, le budget de l'outre-mer a bénéficié d'une ouverture de crédits de 12 millions € par décret n° 2004-544 du 14 juin 2004 portant ouverture de crédits à titre d'avance.

##### *Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 14 sans modification.

\*  
\*       \*  
\*

OPÉRATIONS À CARACTÈRE TEMPORAIRE

**Comptes de prêts**

*Article 15*

**Ouverture d'une autorisation de programme.**

*Texte du projet de loi :*

Il est ouvert au ministre d'État, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, au titre des dépenses en capital du compte « Prêts à des États étrangers et à l'Agence française de développement en vue de favoriser le développement économique et social » une autorisation de programme supplémentaire s'élevant à la somme de 232.000.000 €.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Cette proposition d'ouverture d'autorisation de programme a notamment pour objet le financement de grands projets d'infrastructure.

*Observations et décision de la Commission :*

La Commission a *adopté* l'article 15 sans modification.

\*  
\*       \*  
\*

## AUTRES DISPOSITIONS

### *Article 16*

#### **Ratification des décrets d'avance.**

##### *Texte du projet de loi :*

Sont ratifiés les crédits ouverts par les décrets n° 2004-544 du 14 juin 2004, n° 2004-817 du 19 août 2004, n° 2004-931 du 3 septembre 2004 et n° 2004-1146 du 28 octobre 2004, portant ouverture de crédits à titre d'avance.

##### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Conformément aux dispositions du 2° de l'article 11 de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances, il est demandé au Parlement de ratifier les quatre décrets d'avance pris en cours de gestion de l'année 2004.

##### *Observations et décision de la Commission :*

Cet article a pour objet la ratification des crédits ouverts par les **décrets d'avance n° 2004-544 du 14 juin 2004, n° 2004-817 du 19 août 2004, n° 2004-931 du 3 septembre 2004 et n° 2003-1146 du 28 octobre 2004**, qui ont, pris ensemble, modifié les masses de crédits budgétaires à hauteur de **1.360,4 millions d'euros** au total, soit 0,48% des crédits initiaux nets du budget général.

La ratification est demandée en application du 2° de l'article 11 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances. Il dispose : « *en cas d'urgence, s'il est établi, par rapport du ministre des finances au Premier ministre, que l'équilibre financier prévu à la dernière loi de finances n'est pas affecté, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décrets d'avance pris sur avis du Conseil d'État. La ratification de ces crédits est demandée au Parlement dans la plus prochaine loi de finances* ».

Par ailleurs, l'article 34 de l'ordonnance précitée dispose que « *les lois de finances rectificatives [...] soumettent obligatoirement à la ratification du Parlement toutes les ouvertures de crédits opérées par décret d'avance* ». Fort logiquement, les modifications apportées au cours de l'année à la loi de finances initiale se trouvent ainsi rassemblées dans un seul texte.

La procédure du décret d'avance est progressivement devenue un élément classique de la gestion budgétaire, alors qu'elle était conçue, à l'origine, comme d'un usage exceptionnel.

La procédure parlementaire, jugée – à tort ou à raison – trop lourde, est traditionnellement réservée à l’ajustement de fin d’année ou à la traduction budgétaire de changements politiques, sans d’ailleurs que ce soit systématique dans ce dernier cas. Les décrets d’avance sont ainsi utilisés pour procéder aux mouvements qui ne peuvent attendre la promulgation du collectif de fin d’année, dans les tout derniers jours de décembre.

**BUDGET GÉNÉRAL : ÉVOLUTION DES OUVERTURES PAR DÉCRETS D’AVANCE ET DES ANNULATIONS ASSOCIÉES**

	Nombre de décrets d’avance	Montants (en millions d’euros)			Part dans les crédits initiaux nets (en %)		
		Ouvertures	Annulations associées	Solde	Ouvertures	Annulations	Solde
1980	2	532,96	92,99	439,97	0,67	0,12	0,55
1981	2	43,45	–	43,45	0,05	–	0,05
1982	1	327,77	38,11	289,65	0,27	0,03	0,24
1983	–	–	–	–	–	–	–
1984	2	576,26	423,96	152,30	0,4	0,3	0,1
1985	–	–	–	–	–	–	–
1986	1	96,04	80,80	15,24	0,06	0,05	0,01
1987	3	1.110,44	795,63	314,81	0,69	0,50	0,19
1988	2	664,98	416,64	248,34	0,40	0,25	0,15
1989	2	773,37	1.002,05	–228,67	0,44	0,57	–0,13
1990	2	427,31	570,62	–143,30	0,23	0,31	–0,08
1991	1	228,67	(a) –	228,67	0,12	–	0,12
1992	2	2.253,35	728,86	1.524,49	1,12	0,36	0,76
1993	1	762,25	762,25	–	0,36	0,36	–
1994	2	1.104,49	1.093,06	(b) 11,43	0,50	0,49	0,01
1995	1	91,47	91,47	–	0,04	0,04	–
1996	2	2.703,07	2.264,02	439,05	1,14	0,95	0,19
1997	2	1.956,84	1.948,45	(c) 8,38	0,81	0,81	0,00
1998	2	920,33	816,82	103,51	0,38	0,33	0,04
1999	1	1.202,98	1.202,98	–	0,47	0,47	–
2000	1	23,32	–	23,32	0,01	–	0,01
2001	2	999,76	999,76	–	0,38	0,38	–
2002	2	130,00	143,80	(d) –13,80	0,05	0,05	0,01
2003	5	934,27	934,27	–	0,34	0,34	–
2004	4	1.360,39	1.360,39	–	0,48	0,48	–

(a) Indépendamment de l’ouverture de crédits militaires par décret d’avance le 23 août, au titre de l’opération Daguët, un arrêté du 9 mars 1991 a annulé 1.535 millions d’euros, soit 0,79% des crédits initiaux.

(b) L’équilibre du décret d’avance du 29 septembre 1994 a en outre été assuré par une annulation de 11,43 millions d’euros sur le compte de prêts du FDES.

(c) L’équilibre des décrets d’avance a en outre été assuré par une annulation de 8,38 millions d’euros sur le compte de prêts du FDES.

(d) Le décret d’avance n° 2002-143 du 7 février 2002 a ouvert 13,8 millions d’euros sur le compte de prêts du FDES.

Qu’il soit d’ampleur limitée ou conséquente, un décret d’avance apparaît toujours comme une intrusion de l’exécutif dans le domaine de compétence essentiel du Parlement. On a vu parfois des décrets d’avance majorer des dotations qui avaient été jugées insuffisantes lors de la discussion de la loi de finances initiale, démonstration par l’absurde qui rendait d’autant plus évidente l’atteinte portée au pouvoir du Parlement en matière financière.

Le recours à cette procédure doit donc, aux yeux de votre Rapporteur général, être strictement limité et entouré de la plus grande transparence. On observera que votre Rapporteur général a été informé du contenu des textes concernés, par le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire, avant leur publication au *Journal officiel*. D'ailleurs, l'article 14 de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, entré en vigueur dès l'année 2002, prévoit qu'« *avant sa publication, tout décret d'annulation est transmis pour information aux commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances et aux autres commissions concernées* ». Le décret d'annulation ne trouvant sa justification qu'en considération du décret d'avance qu'il a vocation à gager, la transmission simultanée au Parlement des deux projets de décret constitue désormais un processus quasi obligé.

Il convient de rappeler que la loi organique n° 2001-696 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances renforce le contrôle exercé par le Parlement sur les décrets d'avance :

– tout projet de décret doit être soumis pour avis aux commissions des finances des deux assemblées, qui font connaître leur position au Gouvernement dans un délai de sept jours. La signature du décret ne peut intervenir qu'après réception des avis de ces commissions ou, à défaut, après l'expiration du délai de sept jours ;

– les décrets d'avance constitueront désormais des actes « complets » : ils incluront non seulement les ouvertures de crédits – comme c'est actuellement le cas – mais aussi les éléments permettant d'assurer la préservation de l'équilibre financier, à savoir les annulations de crédits ou la constatation de recettes supplémentaires ;

– le montant cumulé, au cours d'une année, des crédits ouverts par décret d'avance ne peut excéder 1% des crédits initiaux.

Par ailleurs, le 6° de l'article 58 de la loi organique précitée, qui organise le renforcement de la mission d'assistance au Parlement confiée à la Cour des comptes, prévoit que celle-ci doit déposer, conjointement à tout projet de loi de finances, un rapport sur les mouvements de crédits effectués par voie réglementaire dont la ratification est demandée dans ledit projet – c'est-à-dire, en fait, des décrets d'avance.

Conformément à ces dispositions, la Cour des comptes a déposé un rapport au Parlement relatif aux quatre décrets d'avance visés par le présent article. Votre Rapporteur général ne peut que renvoyer à ce rapport circonstancié, joint en annexe au présent rapport, le lecteur qui souhaiterait prendre connaissance des considérations de la Cour des comptes sur les textes concernés.

Votre Rapporteur général a déjà présenté en détail le contenu des décrets d'avance dans l'exposé général du présent rapport. S'agissant des deux exigences principales touchant à la validité des décrets d'avance :

– la Cour des comptes estime que les ouvertures de crédits présentaient généralement un caractère d’urgence suffisant pour justifier le recours à des décrets d’avance. Elle remarque cependant qu’une majorité d’ouvertures *« a été rendue nécessaire par le seul fait que certains chapitres importants continuent de ne faire l’objet d’aucune ouverture de crédits en loi de finances initiale ou d’ouvertures manifestement sous-évaluées, alors même que les dépenses qu’ils ont vocation à financer sont certaines, qu’elles constituent des charges permanentes de l’État et que leur montant est relativement stable d’une année sur l’autre ou fait l’objet de prévisions d’exécution dont il n’est pas tenu compte »* ;

– il apparaît clairement que la mise en œuvre des décrets d’avance n’a pas eu pour effet de dégrader le solde budgétaire : chacun d’eux a été équilibré par une annulation d’égal montant, représentant un véritable « gage » sur l’exécution budgétaire.

Enfin, le rapport de la Cour des comptes procède à des investigations très détaillées visant à déterminer si les crédits annulés étaient réellement « sans objet », comme le prévoit l’article 11 de l’ordonnance de 1959 précitée.

\*  
\*        \*

La Commission a *adopté* l’article 16 sans modification.

\*  
\*        \*

*Avant l'article 17*

La Commission a examiné un amendement présenté par M. Didier Migaud, tendant à fixer le taux d'intérêt de retard à un niveau compris entre 1,5 et 2 fois le taux d'intérêt légal, dans la limite du taux autorisé pour les découverts bancaires.

**M. Augustin Bonrepaux** a souligné que cet amendement vise à répondre à des questions récurrentes et importantes, sur un sujet qui a été mis en avant par l'ancien Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie. Celui-ci s'est même prononcé très explicitement pour une réduction du taux de l'intérêt de retard. Cet amendement propose de répondre à cette attente au vœu de l'ex-ministre d'État.

Votre **Rapporteur général** s'est déclaré défavorable à cet amendement. En effet, pour la première fois depuis une décennie au moins, un projet de loi de finances contient une réelle avancée sur cette délicate question du taux d'intérêt de retard. Une nouvelle fois, la piste retenue par le Gouvernement suit les idées proposées par M. Jean-Yves Cousin dans le rapport d'information qu'il a présenté il y a un an sur les relations entre l'administration fiscale et les usagers. L'article 22 du projet de loi de finances rectificative pour 2004 propose ainsi que, au cours d'une vérification de comptabilité et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable, sur la demande duquel le contrôle a été réalisé, puisse régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard égal à 50% de celui normalement applicable.

**M. Jean-Yves Cousin** a rappelé qu'un consensus s'est dégagé pour juger trop élevé le taux d'intérêt de retard. Il proposait dans son rapport d'information une série de mesures s'articulant autour de deux axes :

– la possibilité pour l'administration fiscale de transiger sur le montant de l'intérêt de retard, transaction aujourd'hui impossible à cause du refus de la jurisprudence d'assimiler l'intérêt de retard à une sanction. Laisée à l'appréciation de l'administration, une telle évolution apporterait un élément de souplesse appréciable au quotidien ;

– une réduction du taux de l'intérêt de retard au cas où, à la suite d'une demande du contribuable qui souhaiterait obtenir de l'administration fiscale un éclairage précis sur une situation concrète, des erreurs ou des insuffisances viendraient à être mises au jour. La réduction du taux de l'intérêt de retard serait applicable au rehaussement d'imposition qui résulterait des corrections à apporter à ces erreurs et insuffisances.

**M. Denis Merville** a approuvé l'approche développée par M. Jean-Yves Cousin. Instaurer une possibilité de transaction est une idée intéressante, mais il ne faut pas oublier que les services fiscaux ont d'ores et déjà la possibilité, reconnue

par la doctrine administrative, d'accorder des remises sur les intérêts de retard dus par un contribuable. Or il apparaît que certains d'entre eux éprouvent quelques réticences à mettre en œuvre cette possibilité.

**M. Jean-Yves Cousin** est convenu que les obstacles culturels sont souvent pesants au sein de l'administration fiscale. L'article 22 du projet de loi de finances rectificative constitue une excellente initiative, qui ouvre la voie à une réduction de 50% dans certains cas. Peut-être pourrait-on envisager d'élargir les situations éligibles par voie de circulaire, par exemple au cas où la bonne foi du contribuable est évidente et à certains cas « difficiles ».

La Commission a *rejeté* cet amendement.

Elle a également *rejeté* un amendement présenté par M. Didier Migaud, tendant à fixer le taux de l'intérêt de retard à un niveau égal au taux de l'intérêt légal majoré de 300 points de base.

\*  
\*       \*  
\*

## TITRE II

### DISPOSITIONS PERMANENTES

#### MESURES CONCERNANT LA FISCALITE

#### *Article 17*

### **Extension du dispositif de rescrit fiscal aux demandes concernant l'existence d'établissements stables.**

#### *Texte du projet de loi :*

I. – L'article L. 80 B du livre des procédures fiscales est complété par un 6° ainsi rédigé :

« 6° lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale liant la France à l'Etat dans lequel ce contribuable est résident.

Un décret en Conseil d'Etat précise les modalités d'application du présent 6°. »

II. – Les dispositions du I sont applicables aux demandes adressées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

#### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Il est proposé d'assurer un nouveau service au profit des opérateurs étrangers qui réalisent des activités dans notre pays, sans pour autant choisir une implantation sous forme de société. Ainsi, ces opérateurs pourraient interroger l'administration fiscale par une demande de rescrit, pour obtenir l'assurance qu'ils ne disposent pas d'établissement stable en France.

Cette procédure concernerait les contribuables résidant dans un Etat lié à la France par une convention fiscale.

L'institution de ce rescrit devrait améliorer la sécurité juridique des opérateurs étrangers et ainsi contribuer à renforcer l'attractivité de la France.

#### *Observations et décision de la Commission :*

Le présent article tend à répondre au besoin de sécurité juridique et de stabilité fiscale indispensable au développement des sociétés, en étendant le dispositif du rescrit fiscal, qui consiste en une consultation préalable de l'administration, aux demandes concernant l'existence d'établissements stables.

La procédure de demande de rescrit est une possibilité offerte aux contribuables dans le cadre de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale. Elle leur permet de s'assurer du régime fiscal qui leur est applicable et de se prémunir ainsi d'éventuels redressements.

La requalification d'une société française en établissement stable d'une société mère étrangère conduit à imposer cette dernière à raison des bénéfices réalisés en France. L'insécurité juridique qui en résulte nuit donc au développement des entreprises en les exposant à des doubles impositions et réduit l'attractivité du territoire français dans les stratégies d'implantation des groupes étrangers.

### ***I.- L'opposabilité de la doctrine administrative et la procédure du rescrit***

#### *a) Les redressements et le principe de l'opposabilité de la doctrine administrative*

En matière fiscale, la doctrine administrative tient une place essentielle. En effet, les régimes fiscaux, pour fonctionner, doivent prendre en compte les particularités des situations et activités des contribuables, ce qui implique des règles très détaillées que l'administration fiscale est la mieux à même d'élaborer. La doctrine administrative a également pour objet d'unifier la mise en œuvre de la loi en en prévoyant finement les modalités d'application, compte tenu de l'étendue de l'administration fiscale.

La doctrine fiscale, publiée dans le bulletin officiel des impôts, ne peut modifier le régime fiscal ou le champ d'application des textes législatifs et réglementaires, sous peine d'être censurée par le Conseil d'État<sup>(1)</sup>. Comme en tous domaines, les instructions et circulaires ne peuvent avoir de valeur réglementaire, mais uniquement une valeur interprétative (illégalité de la fixation de règles nouvelles<sup>(2)</sup>). C'est pourquoi le droit fiscal connaît un régime original d'opposabilité de la doctrine administrative.

À défaut, en effet, lorsqu'un contribuable serait redressé dans le délai de reprise alors qu'il s'était conformé à la doctrine à la date du fait générateur et qu'il porterait le litige devant le juge administratif, celui-ci, ignorant les circulaires interprétatives, ne pourrait que statuer sur sa situation par rapport à la loi fiscale.

Pour apporter des redressements aux bases d'imposition et réclamer les compléments qui en découlent, l'administration dispose d'un délai de reprise. Le principe général est énoncé à l'article L. 186 du livre des procédures fiscales, qui prévoit que dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce pendant 10 ans à partir du fait générateur de l'impôt (acte ou événement à partir duquel naît la créance). Ce délai de 10 ans ne s'applique en pratique que de manière résiduelle parce qu'il

---

(1) Conseil d'État, « Association freudienne », 1990.

(2) Conseil d'État, « Association Notre dame de Kreisker », 1954. L'arrêt « Mme Duvigneres » du 18 décembre 2002 ajoute que les dispositions impératives à caractère général sont également illégales si elles fixent une règle nouvelle entachée d'incompétence, si elles sont illégales pour d'autres motifs, ou si l'interprétation qu'elles prescrivent d'adopter, soit méconnaît le sens et la portée des dispositions législatives ou réglementaires qu'elle entendait expliciter, soit réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure.

existe des dispositions particulières qui y dérogent et qui instituent des délais beaucoup plus courts, variant selon la nature de l'impôt.

S'agissant de l'impôt sur les sociétés, ce délai expire à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Par exception, le délai court jusqu'à la fin de la sixième année en cas d'activité occulte, c'est-à-dire lorsque aucune déclaration fiscale n'a été déposée dans le délai légal pour une activité et que cette activité n'a pas été enregistrée (centre de formalités des entreprises, greffe du tribunal de commerce).

Du fait de l'opposabilité de la doctrine administrative, dès lors qu'à la date de la déclaration d'imposition le contribuable a respecté la doctrine alors en vigueur, le délai de reprise ne pourra permettre à l'administration de procéder à un redressement conformément à une doctrine nouvelle, quand bien même elle se fonderait sur une décision jurisprudentielle ou une disposition législative ou réglementaire.

Il en est ainsi y compris pour les redressements effectués sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, relatif à la procédure de répression des abus de droit<sup>(1)</sup>. Lorsque le contribuable s'est conformé à une doctrine, l'administration ne peut mettre en œuvre cette procédure qui permet de requalifier une opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'une convention contenant des clauses dissimulant leur portée véritable qui est :

- soit la réalisation ou le transfert de bénéfices ou de revenus,
- soit de donner ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés,
- soit de permettre d'éviter le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires.

#### *b) La doctrine administrative*

La règle de l'opposabilité de la doctrine administrative est énoncée aux articles L. 64 B, L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales. L'article 1<sup>er</sup> du décret 83-1025 du 28 novembre 1983 sur les relations entre l'administration et les usagers prévoit également que : « *Tout intéressé est fondé à se prévaloir à l'encontre de l'administration des instructions et circulaires publiées lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements* ».

L'article L. 80 A du livre des procédures fiscales interdit à l'administration d'opérer un redressement quand le contribuable s'est conformé à la doctrine en vigueur au moment où il en a été fait application. Cette garantie, qui ne joue qu'en faveur du contribuable, l'administration ne pouvant, elle, invoquer une instruction pour opérer un redressement, s'applique même si la doctrine est

---

(1) *Avis du Conseil d'État n° 192539 du 8 avril 1996, publié à la revue de jurisprudence fiscale (RJF) 5/98 n° 593.*

illégal. Pour l'application de cet article, la doctrine fiscale se définit comme les interprétations qui réunissent les conditions suivantes :

– concerner l'assiette et le taux de l'impôt, la procédure d'imposition ou l'application des pénalités étant en revanche exclus ;

– avoir fait l'objet d'une prise de position expresse ;

– avoir fait l'objet d'une diffusion destinée au contribuable. Sont ainsi concernées les circulaires et instructions publiées, les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires et les lettres adressées aux contribuables. Sont exclues les interventions du ministre lors des débats parlementaires, ainsi que les instructions et notes figurant dans la partie non publique du Bulletin officiel des impôts ;

– régler une situation donnée sans laisser de marge d'interprétation aux agents.

*c) Les situations de fait : la procédure du rescrit fiscal*

Le 1 de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, institué par la loi « Aicardi » relative à l'amélioration des droits et garanties du contribuable (n° 87-502 du 8 juillet 1987), vise spécifiquement les prises de position de l'administration sur des situations de fait au regard de la loi fiscale en leur étendant la garantie prévue à l'article L. 80 A. L'appréciation qui a été faite est opposable et l'administration ne peut modifier sa position que pour l'avenir, après information du contribuable. Il suffit d'un texte écrit de l'administration, d'une lettre, d'une réponse écrite à un contribuable ou d'une notification de redressement antérieure dans laquelle l'administration aura pris position.

Cet article permet ainsi aux contribuables de saisir l'administration des éléments d'un montage juridique qu'ils envisagent ou mettent en œuvre et du régime fiscal qu'ils attendent. L'administration fiscale peut alors valider explicitement la situation qui lui est présentée ou, au contraire, la rejeter. Dans le cas où elle la valide, le contribuable pourra bénéficier du régime fiscal exposé sans craindre une procédure de redressement fiscal, sous réserve d'être de bonne foi, c'est-à-dire que la situation validée par l'administration soit bien celle mise en œuvre. L'article L. 80 B du livre des procédures fiscales est donc un instrument de sécurité juridique pour les entreprises et les particuliers.

Cependant, cette sécurité juridique ne peut jouer que pour autant que le contribuable dispose de l'assurance que l'administration répondra effectivement à sa demande, par la positive ou la négative, puisque seules les prises de positions expresses, par écrit, sont opposables. C'est pourquoi un mécanisme d'accord tacite a été institué pour certaines catégories de demandes.

- D'une part, la loi du 8 juillet 1987 précitée a créé un rescrit pour les procédures d'abus de droit avec accord tacite à l'issue d'un délai de six mois. L'article L. 64 B du livre des procédures fiscales prévoit ainsi que la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable lorsque le contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté l'administration centrale par écrit sur la validité de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans les six mois.

- D'autre part, plusieurs régimes ont été instaurés par voie législative et sont regroupés aux articles L. 80 B et L. 80 C du livre des procédures fiscales. Ils prévoient tous un délai obligatoire de réponse de l'administration au terme duquel l'accord est réputé tacite <sup>(1)</sup> :

- trois mois pour le rescrit pour le régime d'amortissement des investissements et d'allègement d'impôts en faveur des entreprises nouvelles (2° de l'article L. 80 B), institué par la loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier (n° 96-134 du 12 avril 1996),

- six mois pour la détermination des dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche (3° de l'article L. 80 B), rescrit institué par la loi de finances pour 1997 (n° 96-1181 du 30 décembre 1996),

- six mois pour le statut d'organisme d'intérêt général ou d'utilité publique ouvrant droit à réduction d'impôt aux personnes octroyant des dons (article L. 80 C), institué par la loi relative au mécénat aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1<sup>er</sup> août 2003).

- quatre mois pour le régime dérogatoire des jeunes entreprises innovantes (4° de l'article L. 80 B), institué par la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003).

Ces procédures de rescrit enserrées dans des délais relativement brefs connaissent un certain succès puisque, en 2003, 3.300 rescrits au titre des 2° et suivants de l'article L. 80 B ont été accordés. Les rescrits de l'article L. 64 B représentent moins de cinquante dossiers par an. Ceux de l'article L. 80 C (dons aux associations et fondations) ne font pas encore l'objet d'un suivi.

---

(1) Il convient de mentionner deux procédures instaurées par voie d'instruction qui ne prévoient pas de délai de réponse : celle relative à la valeur d'une entreprise préalablement à une donation soumise aux droits d'enregistrement (instruction 13 L-2-98 du 8 janvier 1998) ; celle relative aux accords préalables en matière de prix de transfert, que l'article 18 du présent projet de loi de finances rectificative prévoit de légaliser en insérant une nouvelle disposition à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales (instruction 4 A-8-99 du 7 septembre 1999).

## **II.- La problématique des établissements stables**

### *a) La qualité d'établissement stable*

Afin de déterminer la compétence en matière d'imposition entre deux États, les conventions fiscales se réfèrent exclusivement à la notion d'établissement stable et prévoient que les bénéficiaires d'une société d'un État ne peuvent être imposés dans un autre État que si elle y dispose d'un établissement stable. C'est l'article 7 du modèle de convention élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), relatif aux bénéficiaires des entreprises, qui le prévoit. La définition donnée à l'article 5 dudit modèle est la suivante : l'établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité, ou, en l'absence d'une telle installation, toute personne ayant le pouvoir d'engager à titre habituel l'entreprise, sauf s'il s'agit d'un agent bénéficiant d'un statut d'indépendant.

L'article 5 donne une liste d'exemples d'entités qui répondent à cette définition. Il en ressort que la notion d'établissement stable peut trouver à s'appliquer pour les succursales comme pour les filiales. Une succursale est par nature une émanation, puisqu'elle ne dispose pas de la personnalité juridique autonome. À ce titre, sauf dans certains cas énumérés par l'article 5 précité, elle est un établissement stable. Le problème se pose essentiellement des sociétés dans lesquelles la société étrangère détient, directement ou indirectement, une participation et pour lesquelles il s'agit d'attribuer la compétence d'imposition et l'entité imposable. En principe, une filiale n'est pas un établissement stable, puisqu'elle dispose d'une personnalité juridique distincte. C'est néanmoins le cas si elle apparaît comme un agent dépendant de la société mère et qu'elle a la possibilité, juridique ou avérée dans les faits, d'engager la mère dans une relation commerciale s'inscrivant dans les activités normales de celles-ci <sup>(1)</sup>.

---

(1) Conseil d'État, « min. c/ Sté Interhome AG », 20 juin 2003.

## LES ARTICLES 5 ET 7 DE LA CONVENTION MODÈLE DE L'OCDE

### ARTICLE 5 : ÉTABLISSEMENT STABLE

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

*a)* un siège de direction ;

*b)* une succursale ;

*c)* un bureau ;

*d)* une usine ;

*e)* un atelier ;

*f)* et une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :

*a)* il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;

*b)* des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;

*c)* des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

*e)* une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;

*e)* une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;

*f)* une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 – agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

## ARTICLE 7 : BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.

2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3. Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs.

4. S'il est d'usage, dans un État contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche cet État contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage ; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes contenus dans le présent article.

5. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise.

6. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont déterminés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

7. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

### *b) Les conséquences fiscales de la qualification d'établissement stable*

Les sociétés françaises filiales de sociétés étrangères, au sens le plus large du terme <sup>(1)</sup>, sont les plus contrôlées. Les contrôles portent, soit sur les prix pratiqués au sein du groupe de sociétés, susceptibles de constituer des transferts de bénéfices (législation sur les prix de transfert de l'article 57 du code général des impôts), soit sur la nature des liens qui existent avec la société étrangère, susceptible de conduire à une requalification en établissement stable au sens des conventions fiscales.

Les contrôles sont effectués dans le cadre des procédures de contrôle de comptabilité de droit commun. La nature de la société française est appréciée en tenant compte des liens qui l'unissent effectivement à la société étrangère. Afin de déterminer si la société est indépendante ou si elle n'est qu'une émanation, il est

---

(1) Le droit commercial définit la filiale comme une société détenue à 50% par une autre société. Le droit fiscal admet d'autres seuils, le plus faible étant celui du régime des sociétés mères et filiales des articles 145, 146 et 216 du code général des impôts qui est de 5%.

vérifié s'il existe une relation de dépendance, pouvant être de droit ou de fait. S'il est avéré qu'en réalité, c'est la mère qui réalise ses opérations au travers de sa filiale, celle-ci est requalifiée en établissement stable.

La requalification d'une société française en établissement stable d'une société étrangère permet à l'administration française d'imposer les bénéfices de la société mère à raison des opérations réalisées en France au travers de sa filiale. Or, ladite société mère fait déjà l'objet d'une imposition dans son État et devient doublement imposée.

La notion d'établissement stable, si elle paraît relativement facile à appréhender à la lecture des conventions fiscales, laisse en réalité une marge d'interprétation certaine, qui explique les situations d'appréciation divergentes selon les États et donc les doubles impositions. Ce risque est d'autant plus important que la démarche d'implantation d'une société dans un autre État est très souvent progressive et qu'il est délicat de déterminer le degré d'indépendance d'une société.

Certaines activités sont particulièrement concernées par l'insécurité juridique liée à la notion d'établissement stable, notamment dans le secteur financier qui ne nécessite pas des infrastructures lourdes pour réaliser ses opérations. Pour autant, l'ensemble des secteurs sont concernés par les redressements.

En France, s'agissant de la Direction des vérifications nationales internationales (DVNI) et des directions de contrôle fiscal, quatre-vingt-dix affaires de contrôle ou de contentieux afférentes à un redressement pour établissement stable sont aujourd'hui en cours. Soixante-douze d'entre elles ont donné lieu à une valorisation et le montant cumulé obtenu atteint 618,6 millions d'euros.

### *c) Recours et procédure amiable*

Afin de mettre fin à cette double imposition, la société mère « redressée » dispose alors de plusieurs moyens ; elle peut :

– conduire une procédure en France, c'est-à-dire, soit saisir l'administration française pour réexamen, sans que celle-ci ne soit en rien obligée de revoir sa position, soit faire un recours en plein contentieux ;

– demander à ce qu'il soit remédié à la situation de double imposition en saisissant l'autorité administrative de son État afin qu'elle reconnaisse également la qualité d'établissement stable ou afin que les deux États règlent à l'amiable la situation. Les clauses des conventions fiscales bilatérales relatives à l'élimination des doubles impositions stipulant que la qualité d'établissement stable confère le droit d'imposer, l'État de la société mère devrait en effet renoncer à l'imposition. L'article 9 du modèle de convention fiscale, relatif aux entreprises associées,

prévoit ainsi que « *lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices* ».

C'est alors la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention, qui trouve à s'appliquer. La société mère peut en effet saisir l'autorité administrative de son État pour demander l'ouverture d'une procédure amiable. Néanmoins, cet État peut contester l'interprétation faite par l'administration fiscale du premier État, en l'espèce la France, et maintenir la double imposition. Il ne s'agit aucunement d'une procédure contraignante, ni pour son ouverture, ni pour son aboutissement. Il convient cependant de nuancer cette remarque puisque 98% des procédures amiables engagées par la France ont abouti.

En outre, il existe au sein de l'Union européenne une convention européenne d'arbitrage relative à l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées (la convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990). Elle prévoit notamment que, lorsque les parties n'ont pas trouvé d'accord dans un délai de deux ans, elles doivent demander un avis à une commission consultative, laquelle le formule dans un délai de deux mois. Cet avis s'impose si les autorités ne parviennent à aucun autre accord.

Cependant, dans tous les cas, la procédure amiable s'avère longue et donc coûteuse pour la société qui acquitte la double imposition ou constitue une garantie, voire paie des intérêts. Le délai moyen de traitement en France, certes en voie de réduction, s'établit ainsi à trois ans et sept mois. Dès lors, il apparaît nécessaire d'intervenir le plus en amont possible en donnant la possibilité à l'entreprise de connaître la position de l'administration fiscale française sur l'entité qu'elle a constitué ou, mieux encore, souhaite constituer en France. C'est ce à quoi tend le présent article.

### ***III.- Le dispositif proposé : l'extension de la procédure de rescrit avec délai de réponse aux établissements stables***

Actuellement, du fait de l'opposabilité de la doctrine administrative et de la procédure de rescrit prévue au 1° de l'article L. 80 B, un contribuable a tout à fait la possibilité de saisir l'administration fiscale de sa situation afin d'obtenir une réponse validant le régime fiscal ou, au contraire, le rejetant. Une société projetant de s'implanter en France peut donc déjà bénéficier de la procédure de rescrit pour déterminer si elle dispose ou disposera d'un établissement stable et définir sa stratégie en fonction de la réponse de l'administration française.

Néanmoins, en l'absence de délai de réponse, comme explicité précédemment, le contribuable n'a aucune assurance qu'il obtiendra une réponse satisfaisante dans le délai attendu, la procédure de droit commun du 1° de l'article L. 80 B étant totalement discrétionnaire. C'est pourquoi, compte tenu de l'importance de la qualification d'établissement stable, tant pour des raisons de sécurité juridique des entreprises, que pour parvenir à l'élimination des doubles impositions, le présent article propose de créer un rescrit assorti d'un délai de réponse pour permettre aux contribuables de savoir si une entité sera considérée comme un établissement stable.

Le I du présent article prévoit d'insérer un 6° nouveau à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, énonçant les cas de rescrit exposés précédemment, en prévoyant que l'administration disposerait d'un délai de trois mois pour répondre à une demande d'une société visant à avoir l'assurance qu'un établissement constitué ou projeté en France est considéré comme un établissement stable ou une base fixe. Passé ce délai, l'accord serait réputé tacite.

L'objectif est d'offrir une sécurité juridique aux sociétés qui sont implantées en France ou qui souhaitent s'y installer. La question se pose essentiellement s'agissant des filiales : l'administration sera tenue de notifier expressément que la situation de fait qui lui présentée manifeste une relation société mère – établissement stable, à défaut de quoi, l'indépendance de la filiale sera réputée acquise et le contribuable pourra s'en prévaloir. D'autres situations peuvent cependant utilement bénéficier de cette procédure. Il en est ainsi des demandes pour avoir l'assurance qu'un agent est reconnu comme indépendant (6 de l'article 5 du modèle OCDE) ou qu'une succursale est considérée comme n'ayant d'autre finalité que de stocker et livrer des marchandises appartenant à la société étrangère (a du 4 de l'article 5 du modèle OCDE).

Le délai de trois mois pour examiner le dossier et se prononcer est un délai court, qui garantit qu'il sera procédé rapidement et attentivement à l'examen de la demande, l'administration risquant à défaut d'autoriser tacitement une société étrangère à se soustraire à l'imposition à proportion des bénéfices réalisés en France.

La recevabilité de la demande est conditionnée par la transmission d'une présentation « écrite précise et complète » et le fait que le contribuable est « de bonne foi ». Comme indiqué *supra*, une réponse positive, expresse ou tacite, confirmant au demandeur qu'il ne dispose pas d'un établissement stable ou d'une base fixe, sera ensuite opposable à l'administration et permettra au contribuable d'avoir l'assurance qu'il ne sera pas imposé en France et donc ne sera pas assujéti à une double imposition. Néanmoins, cette situation ne perdurera que pour autant que la présentation précise et complète demeure valable et sous réserve que cette dernière ait été produite sans dissimulation ni mensonge. Ce sera à l'administration d'établir que les circonstances ont changé par rapport à celles de la demande, que la méthode des opérations et les relations entre les sociétés ont été modifiées ou que la présentation initiale était incorrecte.

En tout état de cause, seuls les contribuables résidents d'un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale peuvent bénéficier de la procédure puisque l'article fait expressément référence à l'établissement stable ou la base fixe « *au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel ce contribuable est résident* ». Le présent article se réfère aux deux notions d'« *établissement stable* » et de « *base fixe* ». En effet, si l'ensemble des conventions fiscales conclues par la France ont été rédigées en application du modèle élaboré par l'OCDE <sup>(1)</sup>, certaines l'ont été avant la mise à disposition du nouveau modèle OCDE datant de 1995. Or, jusqu'à cette date, il existait un article spécifique pour les professions indépendantes, l'article 14 aujourd'hui réintégré dans l'article 9 du modèle, qui faisait référence à l'existence d'une base fixe pour l'attribution de la compétence en matière d'imposition.

#### **IV.- Dispositions complémentaires et entrée en vigueur**

Le **dernier alinéa du I** du présent article renvoie à un décret en Conseil d'État les modalités d'application du nouveau régime de rescrit.

Le **II** du présent article prévoit une entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2005. Toutes les demandes adressées à compter de cette date à l'administration fiscale et présentant les caractéristiques susvisées bénéficieront donc de la procédure de rescrit spécifique aux établissements stables ainsi créée avec délai de réponse de trois mois.

\*  
\*       \*

La Commission a *rejeté* un amendement présenté par M. Didier Migaud, tendant à prévoir que le Gouvernement remettra au Parlement, chaque année, un bilan de l'application des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales relatifs aux rescrits.

Elle a ensuite *adopté* l'article 17 sans modification.

\*  
\*       \*

---

(1) Il convient néanmoins de préciser que certaines clauses peuvent s'apparenter au modèle de convention élaboré par l'ONU, notamment, par exemple, pour viser l'hypothèse de la fourniture de services en cas de présence sur le territoire de l'autre État d'employés de l'entreprise prestataire pendant une durée supérieure à six mois au cours d'une période de douze mois.

*Après l'article 17*

La Commission a examiné quatre amendements soumis à discussion commune, présentés, respectivement, par MM. Michel Bouvard, Philippe Auberger, Hervé Mariton et Charles de Courson, tendant à généraliser le rescrit avec délai, en instituant un délai de réponse de trois mois pour toute demande d'un contribuable sur une situation de fait, au terme duquel l'administration fiscale est présumée avoir donné un accord tacite.

**M. Michel Bouvard** a indiqué que ces amendements visaient à prévoir que, dans le cadre de la procédure de rescrit, le silence de l'administration au-delà d'un délai de 3 mois vaudrait acceptation de celle-ci.

Votre **Rapporteur général** a rappelé que plusieurs catégories de situations font explicitement référence à un délai d'accord tacite pour la procédure de rescrit fiscal. Le champ de ces situations a été élargi récemment, notamment pour les « jeunes entreprises innovantes » (loi de finances initiale pour 2004), les pôles de compétitivité (projet de loi de finances pour 2005) et les « établissements stables » (projet de loi de finances rectificative pour 2004). Or, la généralisation du « rescrit implicite » sous délai de 3 mois poserait des difficultés, notamment pour les dispositifs complexes nécessitant un examen détaillé ou une procédure particulière, à l'instar des Accords préalables en matière de prix de transfert.

Le risque est alors de voir l'administration, inutilement contrainte par un délai trop court, chercher à préserver l'avenir et répondre systématiquement dans un sens défavorable aux demandes présentées par les contribuables.

La politique consistant à étendre l'usage du rescrit fiscal va dans la bonne direction. Cependant, il convient de réserver à des situations ciblées la possibilité d'utiliser dans un sens favorable au contribuable le silence de l'administration dans un délai déterminé.

**M. Philippe Auberger** a souligné que ces amendements étaient motivés par le fait que le délai mis pour répondre par l'administration est souvent trop long.

La Commission a *rejeté* ces quatre amendements.

\*  
\*      \*

*Article 18*

**Renforcement des garanties accordées par la conclusion  
d'un accord préalable en matière de prix de transfert.**

*Texte du projet de loi :*

I. – L'article L. 80 B du livre des procédures fiscales est complété par un 7° ainsi rédigé :

« 7° lorsque l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l'article L. 13 B, soit avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable. »

II. – Les dispositions du I s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Il est proposé de sécuriser l'imposition des entreprises qui réalisent des opérations dans un cadre international. L'administration ne pourra procéder à aucun rehaussement d'impositions sur les prix de transfert pratiqués lorsqu'elle aura formellement pris position à l'occasion d'un accord conclu avec les autorités compétentes désignées par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, ou avec le contribuable lui-même.

*Observations et décision de la Commission :*

Le présent article a pour objet de conférer force de loi à la procédure des accords préalables sur les prix de transfert en la mentionnant explicitement comme catégorie particulière de demande de rescrit à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, regroupant les prises de positions formelles de l'administration fiscale sur des situations de fait qui lui sont dès lors opposables.

***I.- La problématique des prix de transfert : un phénomène transnational***

**1.- Définition des prix de transfert**

Le développement des activités internationales des entreprises génère des problèmes d'interaction entre les systèmes fiscaux nationaux. Les différends fiscaux qui en résultent affaiblissent l'attractivité du territoire et sont un obstacle à la libre circulation des biens et services, décourageant l'investissement et le développement mondial des entreprises. L'un des problèmes les plus importants pour les sociétés multinationales est celui de la répartition du revenu global des transactions entre les différentes autorités fiscales, compte tenu de la présence dans différents pays ou territoires de filiales et sociétés mères.

De nombreuses transactions sont réalisées au sein d'un groupe et il convient de déterminer celles qui dénotent une relation spécifique entre deux entités, dont les prix feront l'objet d'une attention particulière. Une société peut

ainsi assurer la production pour compte d'autrui avec une rémunération garantie, elle peut payer des redevances dont le taux doit être objectif et dépendre de ce qui est effectivement dû (aspects non commerciaux, rémunération de brevet, coût de l'innovation technologique), elle peut refacturer des frais, par exemple pour la création d'un site Intranet ou Internet du groupe auquel elle appartient.

Les prix de transfert sont les prix qui sont pratiqués au titre des échanges internationaux de biens, de services ou d'actifs incorporels pratiqués entre entreprises dépendantes ou appartenant à un même groupe et situées dans des pays différents. Ils constituent donc une pratique naturelle. Pour autant, dès lors que leur valorisation n'est pas justifiée, les entreprises peuvent subir des redressements dans les États ne souhaitant pas être privés de recettes fiscales légitimes et donc se retrouver doublement imposées. Ces opérations peuvent en effet constituer un vecteur privilégié de transfert de bénéfices, au moyen d'une manipulation des prix d'achat ou de vente. Une filiale située dans un État à fort taux d'imposition a intérêt à vendre un bien à un prix minoré à une société qui lui est liée plus faiblement imposée. À l'inverse, dans l'intérêt du groupe, elle pourrait être tentée de rémunérer fortement un service ou un bien à une société faiblement imposée.

Il est donc de l'intérêt des États, comme des entreprises, de réglementer la notion de prix de transfert afin de ne pas éroder les ressources fiscales, sans pour autant pénaliser des entreprises dont l'intention n'est pas frauduleuse. Sans coordination au niveau international, s'agissant d'un problème par nature transnational, une telle régulation serait cependant dénuée de sens.

## 2.- Les travaux de l'Organisation de coopération et de développement économique

C'est dans le cadre de l'OCDE qu'ont été conduits les travaux relatifs à la réduction des risques de conflits fiscaux, notamment en régulant les bases d'imposition. Deux publications sont ainsi essentielles : le modèle de convention fiscale destinée à éviter la double imposition, posant les principes d'attribution du droit à imposer et comportant une procédure amiable, et les principes applicables en matière de prix de transfert, se fondant sur la comparaison avec les prix de « pleine concurrence ».

- Les principes applicables aux prix de transfert

Les entreprises multinationales doivent établir leurs prix de transfert en respectant le principe de « pleine concurrence », c'est-à-dire en utilisant des prix qui soient comparables à ceux qui seraient pratiqués entre deux entreprises indépendantes dans des conditions similaires. Ce principe est défini à l'article 9 du modèle de convention relatif aux entreprises associées, ci-après reproduit, qui énonce que les bénéfices d'entreprises associées doivent être déterminés dans des conditions analogues à ce qui serait convenu entre des entreprises indépendantes.

## ARTICLE 9 – ENTREPRISES ASSOCIEES

1. Lorsque :

a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que

b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

L'OCDE a publié des lignes directrices concernant les modalités d'application pratique du principe de « pleine concurrence » dès 1979. Elles ont fait l'objet d'une révision substantielle en 1995. En effet, bien souvent, les biens ou services échangés au sein d'un groupe n'ont pas d'équivalent sur le marché. C'est pourquoi l'OCDE a publié des méthodes visant à établir et contrôler les prix de transfert contenues dans le rapport intitulé « Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », approuvé par le Conseil de l'OCDE le 13 juillet 1995 et mis à jour en 1999. Les méthodes actuellement utilisées de par le monde pour valoriser les prix de transfert sont les suivantes :

## METHODES DE DETERMINATION DES PRIX DE TRANSFERTS

### **Méthode du prix comparable ou « CUP » (OCDE)**

Cette méthode appelée aussi « CUP » vise à comparer les prix de transfert pratiqués au sein d'une entreprise multinationale avec les prix qui sont pratiqués entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables. S'il n'existe pas de transaction exactement comparable, il est admis de procéder à des correctifs lorsque ceux-ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité. Cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un groupe vend un produit ou un service à la fois à des entreprises du même groupe et à des entreprises indépendantes. Dans ce cas il est en effet possible de procéder à des retraitements fiables en fonction des volumes, des conditions de règlement et des garanties accordées.

### **Méthode du prix de revient majoré ou « *Cost plus* » (OCDE)**

Cette méthode consiste à calculer le coût de revient d'un bien, d'un service ou d'un incorporel et à ajouter une marge bénéficiaire comparable à celle qui serait pratiquée entre deux entreprises indépendantes. Il faut déterminer les coûts directs, indirects ainsi que les charges d'exploitation à partir de la comptabilité analytique. Il faut aussi procéder aux ajustements nécessaires pour que les marges pratiquées entre des entreprises indépendantes et celles entre entreprises appartenant au même groupe puissent être comparées.

### **Méthode du prix de revente ou « *Resale minus* » (OCDE)**

Cette méthode consiste à établir le prix par référence à la marge réalisée sur la vente d'un produit, d'un service ou d'un incorporel identique ou similaire entre parties indépendantes dans des conditions similaires. La marge réalisée entre parties indépendante est alors déduite du prix de revente pratiqué au sein du groupe afin d'établir le prix d'achat qui devrait être pratiqué au sein du groupe. La difficulté est de trouver une transaction comparable et de procéder aux ajustements nécessaires pour pouvoir comparer les transactions au sein d'un groupe avec les transactions pratiquées entre parties indépendantes (notamment en termes de partage des risques, de formation et de conditions de paiement).

### **Méthode de la marge nette ou « TNMM » (OCDE)**

Cette méthode consiste à comparer la marge nette réalisée sur une transaction au sein du groupe avec les marges nettes qui sont réalisées sur des transactions comparables avec ou par des sociétés indépendantes. Ce ne sont pas les prix mais des niveaux de marge nette qui sont comparés.

### **Méthode du partage de bénéfices ou « *Profit split* » (OCDE)**

Cette méthode consiste à répartir la marge brute intégrée réalisée au sein d'un groupe de sociétés par l'ensemble des sociétés qui interviennent dans un produit de la recherche à la commercialisation à l'extérieur du groupe. Cette marge globale est ensuite répartie entre les différents acteurs au sein du groupe en fonction de leur rôle dans l'élaboration et la commercialisation du produit. Le rôle des différents acteurs est défini grâce à une analyse fonctionnelle.

### **Méthode par formule de répartition ou « *Formulary method* »**

Il existe enfin plusieurs méthodes basées sur une répartition du bénéfice mondial consolidé d'un groupe entre les différents pays dans lequel le groupe intervient selon un clé objective (chiffre d'affaires, nombre de salariés, etc...). En toute hypothèse l'OCDE se montre très réservée à l'égard de ces méthodes qui peuvent aboutir à taxer les groupes multinationaux selon des critères totalement différents de ceux utilisés pour des sociétés indépendantes, en contradiction avec le principe pleine concurrence.

### **Méthode de la marge comparable ou « CPM »**

Cette méthode, développée par les États-Unis, consiste à comparer le niveau de marge brute pratiquée entre deux sociétés au sein d'un groupe avec le niveau de marge brute pratiqué par des sociétés indépendantes dans des circonstances comparables. Si la marge pratiquée au sein du groupe s'éloigne statistiquement trop de la moyenne des marges pratiquées entre entreprises indépendantes, il est procédé à un ajustement du prix de transfert concerné. Cette méthode n'est pas mentionnée par l'OCDE. Sa mise en œuvre nécessite de connaître les marges pratiquées entre sociétés indépendantes.

- La procédure de règlement des différents en matière de double imposition

D'après l'article 9 du modèle de convention précité, lorsqu'un État procède sur son fondement à une correction des bénéficiaires, ce qui peut être le cas en matière de prix de transfert dans de nombreux États, l'État où est situé l'autre entreprise accorde à celle-ci, s'il l'estime justifié, un ajustement permettant d'éviter la double imposition de même opérations. Pour la détermination de cet ajustement, la procédure amiable prévue dans les conventions fiscales bilatérales en cas de double imposition (article 25 de la convention modèle OCDE ci-après reproduit) est mise en œuvre. Le contribuable peut en effet demander, conformément aux dispositions de l'article 25, l'ouverture d'une telle procédure afin que les autorités des pays concernés décident de concert qui a compétence pour l'imposition et dans quelle mesure et ainsi éliminent la double imposition.

#### **ARTICLE 25 DU MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE RELATIF À LA PROCÉDURE AMIABLE**

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.

3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents.

La procédure amiable n'est cependant ni de droit ni contraignante, à la différence des procédures arbitrales <sup>(1)</sup>, et reste largement perfectible du point de vue du contribuable. C'est pourquoi le Centre de politique et d'administration fiscale (CPAF) de l'OCDE a mis sur pied un groupe de travail chargé de formuler des propositions pour améliorer la procédure, qui a rédigé un projet de rapport d'avancement et a publié pour commentaires un projet de rapport d'étape en juin 2004. Parmi les points à améliorer, peuvent être relevés : l'établissement d'un calendrier pour la résolution des différends, les contraintes relatives au recours à la procédure, la suspension des impôts et intérêts, ainsi qu'une réflexion sur une soumission obligatoire des cas non résolus par la procédure amiable à une forme de mécanisme de règlement des différends, pour les États qui y aurait souscrit.

### 3.- Les travaux de la Communauté européenne

- Une convention d'arbitrage existe en revanche déjà au sein de l'Union européenne : la convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéficiaires entre entreprises associées, dont le protocole de prorogation du 25 mai 1995 est entré en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2004 (la convention d'arbitrage était inopérante depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000 en attente de ratification du protocole). Cette convention, qui rend l'arbitrage obligatoire, s'applique aux cas visés à l'article 9 du modèle de convention OCDE et ce aussi bien aux doubles impositions juridiques (un contribuable imposé pour un même revenu dans deux États) qu'économiques (deux contribuables imposés pour un même revenu dans deux États).

Elle prévoit notamment que, lorsque les parties n'ont pas trouvé d'accord dans un délai de deux ans, elles doivent demander un avis à une commission consultative, laquelle le formule dans un délai de deux mois. Cet avis s'impose si les autorités ne parviennent à aucun autre accord. La mise en œuvre de l'élimination de la double imposition peut se faire par correction du revenu ou par crédit d'impôt. Aucun recours en révision devant un tribunal n'est autorisé. Cette procédure arbitrale, qui peut être visée conjointement à l'article de la convention fiscale relatif à la procédure amiable ou visée seule, n'a cependant pas eu le succès escompté. Une seule procédure d'arbitrage a en effet été finalisée, en 2003, et une seconde est en cours.

- Le forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert a été créé en juillet 2002. Il se compose d'un expert de l'administration fiscale de chaque État membre et de dix experts de haut niveau représentant le secteur des entreprises, ainsi que d'un président. Des représentants de l'OCDE et des pays adhérents y participent en tant qu'observateurs. Dans sa communication du 23 avril 2004 concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises (COM (2004) 297), la Commission européenne a proposé un code de conduite

---

(1) Trois conventions fiscales conclues par la France contiennent néanmoins une disposition relative à un tribunal arbitral en matière de double imposition : celles avec l'Allemagne, les États-Unis et le Canada.

pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage. Inspiré des travaux du forum conjoint, le code comprendrait des règles procédurales concernant, notamment, les points de départ des périodes fixées pour le traitement des réclamations, les modalités de fonctionnement de la commission consultative et la suspension du recouvrement des dettes fiscales pendant la durée des procédures de résolution des différends.

#### 4.- Une insécurité juridique grandissante

La législation sur les prix de transfert a connu des réaménagements mais aussi une application toute différente à compter des années 1980. Il est en effet remarquable que les travaux de l'OCDE, s'ils ont permis de mieux définir les prix de transfert, ont également permis aux administrations de disposer d'outils efficaces pour effectuer des redressements. Une augmentation très sensible des contrôles et des rectifications de bénéfices, donnant lieu à des doubles impositions et, parfois, à des procédures amiables longues, a été constatée depuis 1995, date de la parution des lignes directrices. Ainsi, sur les 228 dossiers de procédures amiables dont la France a été partie, 114 cas étaient relatifs aux prix de transfert, soit un pourcentage de 50%.

Les études de Ernst et Young mettent en lumière l'évolution de ce phénomène et les préoccupations accrues des entreprises. Selon l'étude Ernst & Young *Transfer pricing 2003 Global Survey*, réalisée auprès de 641 sociétés mères de multinationales et 200 filiales dans 22 pays, le prix de transfert est devenu la problématique la plus importante en matière de fiscalité internationale pour 86% des sociétés mères sondées et 93% des filiales. 59% des multinationales sondées ont fait l'objet depuis 1999 d'un contrôle des prix de transfert dans une ou plusieurs de leurs filiales et 76% s'attendent à en subir un dans les deux prochaines années. 40% des redressements effectués ont donné lieu à une double imposition. 19% des cas de redressements ont fait l'objet d'une procédure d'appel, pour 51% d'entre eux dans le cadre de la procédure amiable, 26% devant les tribunaux et 7% par arbitrage.

Ce qui est notable, c'est que bien souvent les rectifications de bénéfices ne font pas suite à des comportements de fraude patente, comme l'est par exemple la localisation de 95% de la marge consolidée dans un État offrant un régime fiscal privilégié sans qu'une telle répartition de la rémunération entre chacune des entités soit justifiable. De nombreux redressements concernent des politiques de prix non pertinentes, s'agissant d'un sujet très complexe, ou contestables par un État. À titre d'exemple, il suffit de rappeler que c'est généralement le siège qui fixe la politique des prix pour toutes les filiales, pour des raisons évidentes de gestion, politique que l'administration où se situe une filiale peut remettre en cause pour cette dernière. Autre exemple, les multinationales n'ajustent pas nécessairement leur politique de prix de transfert après une importante réorganisation (une fusion ou une acquisition), les entités adoptant souvent les lignes de conduite de la partie dominante et s'exposant ainsi parfois à des risques de redressement.

## ***II.- La législation française en matière de prix de transfert***

### 1.- L'article 57 du code général des impôts

- Le principe : la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales

L'article 57 du code général des impôts vise la fixation des prix de transfert. Il consiste à intégrer, pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises, les bénéfices transférés par des entreprises par majoration ou diminution du prix d'achat ou de vente ou par tout autre moyen :

- aux entreprises situées hors de France qu'elles contrôlent,
- aux entreprises situées hors de France dont elles sont sous la dépendance,
- à une entreprise ou un groupe dont elles sont sous la dépendance et qui possède également le contrôle d'entreprises situées hors de France,
- aux entreprises établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié.

L'article 57 du code général des impôts permet ainsi à l'administration fiscale d'empêcher une société étrangère de facturer à sa filiale française des marchandises à un prix anormal pour réduire les bénéfices de celle-ci, de rémunérer à un taux très élevé des fonds prêtés, ou encore de se faire verser des redevances importantes pour l'utilisation de brevets ou marques. A l'inverse, une société française ne pourra pas employer ces procédés avec des sociétés contrôlées situées dans des pays ou territoires moins taxés pour transférer son bénéfice et ainsi minorer son imposition.

- Les opérations visées

L'article 57 fait expressément référence à la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente. Il inclut néanmoins les autres moyens de procéder au transfert indirect de bénéfices. Peuvent être cités :

- le versement de redevances disproportionnées ou injustifiées,
- l'octroi de prêt à des conditions de taux d'intérêt très avantageuses,
- la renonciation au paiement des intérêts de prêt,
- l'attribution d'un avantage sans proportion avec le service,
- les transactions sur immobilisations faites pour un prix inférieur à la valeur vénale.

- Les notions de contrôle et dépendance

Ces notions pour le contrôle et le redressement des prix de transfert entre entreprises apparentées ne sont pas définies par l'article et la dépendance peut dès lors être juridique ou simplement de fait :

– le contrôle : la notion de contrôle, et donc de groupe, ne fait pas l'objet d'une définition générale. Le contrôle par une société d'une autre société s'entend en tout état de cause au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce. Il s'agit de la détention directe ou indirecte d'une fraction du capital conférant la majorité des droits de vote, ou la capacité à déterminer en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales. Le contrôle est présumé exercé au-delà d'une fraction de droits de vote, détenue directement ou indirectement, de 40% lorsque aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure. Le même article énonce que deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale. D'autres seuils de participation sont cependant présents dans le droit fiscal et commercial, notamment ceux de 5% pour l'application du régime des sociétés mères et filiales (articles 145, 146 et 216 du code général des impôts), de 95% pour l'intégration fiscale (article 223 A du code général des impôts) ou de 50% pour la qualité de la filiale en droit commercial (article L. 233-1 du code de commerce) ;

– la dépendance juridique : une entreprise française, compte tenu de la définition du contrôle, est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère lorsque cette dernière possède une part prépondérante de son capital ou la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans ses assemblées. Par ailleurs, lorsqu'une entreprise exerce, au sein de l'autre, des fonctions comportant le pouvoir de décision, le lien de dépendance est caractérisé. Cet exercice peut être direct ou par personne interposée, c'est-à-dire par les gérants administrateurs, directeurs de l'entreprise dirigeante (et les membres de leur famille), toute entreprise placée elle-même sous la dépendance de l'entreprise dirigeante, toute personne qui possède un intérêt dans le commerce ou l'industrie de chacune des entreprises ou une part de leur capital ;

– la dépendance de fait : pour l'application de l'article 57 du code général des impôts, la dépendance peut-être de pur fait et ainsi se caractériser par des relations contractuelles ou un rapport de domination <sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. CE 6 mai 1966, n° 62 129 Dupont 1966, p. 340, au sujet d'une société française obtenant certains de ses marchés par l'intermédiaire d'une société marocaine à laquelle elle versait, sur la totalité de ses bénéfices, y compris ceux qui provenaient de marchés pour lesquels la société marocaine n'était pas intervenue, des sommes hors de proportion avec les services rendus par cette dernière société.

- Le régime fiscal privilégié

Il convient d'insister sur le fait que, lorsque les biens ou services facturés le sont par ou à une société établie dans un pays ou territoire à fiscalité privilégiée, le lien de dépendance ou de contrôle n'a pas à être démontré par l'administration. Compte tenu du secret généralement maintenu par les sociétés établies sur ces territoires, la preuve eut été bien difficile à apporter.

La notion de régime fiscal privilégié est explicitée au deuxième alinéa de l'article 238 A du code général des impôts, qui retient comme critère l'assujettissement à des impôts sur les bénéfices ou les revenus « *notamment moins élevés qu'en France* », notion interprétée comme des impôts inférieurs d'au moins un tiers, ou l'absence d'imposition. C'est la situation personnelle du contribuable et non la législation de droit commun qui est prise en compte. Il convient de rappeler que l'article 69 du projet de loi de finances pour 2005 propose de substituer à l'expression « *notamment moins élevé* » une différence de la moitié.

L'article 238 A vise en réalité spécifiquement les prix de transfert des services, intérêts et redevances versés à des bénéficiaires situés dans des pays ou territoires où ils bénéficient d'un régime fiscal privilégié, ces coûts n'étant « *admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré* ».

## 2.- La procédure de redressement

La loi n° 96-316 du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a renforcé la législation en matière de prix de transfert en instituant deux articles améliorant les procédures de redressement pour ces affaires : les articles L. 13 B et L. 188 A du livre des procédures fiscales. La procédure de redressement est à ce jour performante puisque, à titre d'exemple, le nombre de contrôles terminés et mis en recouvrement en 2003 ayant donné lieu à rectification de bénéfices a concerné un montant en base de 730 millions d'euros.

- L'article 57 n'établit pas une présomption de transfert, la charge de la preuve étant laissée à l'administration, tant pour l'existence de liens de dépendance <sup>(1)</sup> ou de contrôle et la qualité de régime fiscal privilégié, que pour la pratique de prix de transfert anormaux. La loi du 12 avril 1996 a donc institué une procédure, décrite à l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales, autorisant l'administration, lorsqu'elle dispose d'éléments dans le cadre d'une vérification de comptabilité lui permettant d'engager la mise en œuvre de l'article 57 (existence de liens de dépendance ou de contrôle ou présence d'un régime fiscal privilégié), à demander aux contribuables des informations et documents portant sur :

---

(1) CE 27 juillet 1988, Plénière, n° 50 020 R/JF 10/88, p. 628.

- la nature des relations entre les entreprises,
- la méthode de détermination des prix de transfert,
- les activités exercées,
- le traitement fiscal des opérations de transfert.

Cette disposition donne ainsi les moyens à l'administration de contrôler et, le cas échéant, d'établir la preuve de l'existence d'un transfert indirect de bénéfices entre entreprises liées. L'existence d'un avantage fait présumer le transfert de bénéfices. Le contribuable peut néanmoins prouver que l'avantage ne s'est pas traduit par un transfert de bénéfices mais qu'il a répondu à des nécessités commerciales, à une aide à une filiale en difficulté, à une rémunération pour usage de marques nouvelles à un prix non excessif, etc.

- L'article L. 188 A du Livre des procédures fiscales prévoit quant à lui que dans le cas où l'administration, dans le délai de reprise, a demandé à une autorité étrangère, dans le cadre de l'assistance administrative, des renseignements entrant dans le champ des articles 57 (prix de transfert) ou 209 B (localisation des bénéfices dans un pays ou territoire à fiscalité privilégiée) ou relatifs aux biens, avoirs, revenus et activités du contribuable hors de France, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes peuvent être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Cet article permet donc de prendre en compte les délais de la procédure d'assistance administrative prévue par les conventions fiscales afin que l'administration puisse disposer de l'ensemble des éléments concourant à déterminer si un avantage a été octroyé, et donc un transfert de bénéfices réalisé, par la pratique des prix de transfert. Le délai de reprise étant de trois ans en matière d'impôt sur les sociétés, cet allongement du délai n'est pas insignifiant. C'est pourquoi la possibilité de rectifier les bénéfices pendant cette période est conditionnée par l'information du contribuable de la demande et de la réponse à la date où elles ont été effectuées.

- La procédure de redressement peut donner lieu, si l'article 57 trouve à s'appliquer, à une rectification de bénéfices. Le troisième alinéa de l'article 57 prévoit qu'à défaut de réponse à une demande d'informations et documents sur le fondement de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales, les bases d'imposition concernées sont évaluées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose et suivant une procédure contradictoire. En outre, l'article 1740 *nonies* du code général des impôts prévoit une amende de 7.500 euros par exercice visé par la demande, auxquels s'ajoutent les amendes, majorations et intérêts de retard de droit commun.

Hors ce cas, le montant des produits imposables est déterminé, soit par incorporation des bénéfices transférés, soit, aux termes du quatrième alinéa de l'article 57 du code général des impôts, à défaut d'éléments précis, par comparaison avec les produits imposables des entreprises similaires exploitées normalement. La détermination du prix par analogie avec les prix qui auraient été pratiqués par deux entreprises indépendantes (« prix de pleine concurrence ») n'est cependant pas aisée comme explicité précédemment.

### ***III.- Les accords préalables de prix***

#### **1.- Un concept récent**

En matière de prix de transfert, deux difficultés se combinent : la fixation du prix exact de la transaction par l'administration et la charge de la preuve pesant sur l'entreprise lorsqu'il existe un avantage pour démontrer qu'il n'y a pas eu de transfert indirect de bénéfices. Les problèmes que pose à cet égard l'application du critère de pleine concurrence pour apprécier les prix de transfert sont importants et sources, tant de litiges, que d'insécurité juridique pour les entreprises. C'est pourquoi une procédure particulière a été définie : les accords préalables de prix.

Le Japon, dès 1987, et les États-Unis, en 1991, ont été les premiers pays à se doter de procédures d'accord préalable en matière de prix de transfert et à plaider pour leur mise en place chez leurs partenaires. Depuis la moitié des années 1990, la plupart des pays de l'OCDE les ont rejoint, suite aux travaux de l'organisation. Certains pays non membres ont également institué cette procédure, c'est notamment le cas de la Russie (en 1999), du Brésil et de l'Argentine (en 2000).

Les accords préalables de prix (APP) sont visés par le rapport de l'OCDE du 13 juillet 1995 précité relatif aux prix de transfert et sont donc conclus dans le cadre de la procédure bilatérale de règlement des différends. Il s'agit d'un cadre proposé par l'OCDE qui permet aux contribuables et aux administrations d'élaborer un accord de principe sur les méthodes d'imposition à appliquer. L'entreprise transmet toutes informations utiles pour déterminer la nature exacte des transactions et l'administration utilise les méthodes proposées par l'OCDE en matière de prix de transfert pour définir celles à appliquer. L'APP a vocation, non pas à détailler les modalités d'imposition, mais à établir un climat de confiance en s'accordant à l'avance sur la définition à donner de la « pleine concurrence » à une situation concrète, nécessairement particulière.

## 2.- L'instruction administrative du 7 septembre 1999 prévoyant les accords préalables sur les prix de transfert

L'instruction administrative du 7 septembre 1999 (4-A-8-99) a ouvert la possibilité de passer, à la demande d'une entreprise, des accords préalables sur les prix de transfert, ayant pour vocation d'éliminer les risques de double imposition par le biais d'un accord entre deux États. L'intérêt de l'accord pour l'entreprise est qu'il garantit que la méthode de détermination du prix de transfert est conforme aux principes énoncés par l'OCDE et introduit donc une réelle sécurité juridique. En convenant d'une méthode avec l'entreprise, l'administration fiscale française lui octroie un rescrit qui la protège lors des contrôles fiscaux qui pourraient être postérieurement mis en œuvre.

- La nature et l'objet d'un accord préalable : la création d'une nouvelle procédure de rescrit

Les entreprises françaises et étrangères peuvent demander à l'administration de passer un accord préalable sur les prix de transfert avec le ou les États dans lesquels les entreprises du groupe ou les entreprises liées sont établies. Un accord préalable en matière de prix de transfert porte sur la méthode de fixation des prix au sein du groupe d'entreprises qui en a fait la demande. C'est cette méthode qui devra être appliquée par l'entreprise pour établir ses prix de transfert pour les transactions passées au sein de son groupe ou avec des entreprises liées.

L'ensemble des transactions, portant sur les biens ou les services, entrant dans le champ d'application de l'article 57 du code général des impôts peuvent être visées, qu'il s'agisse de transactions entre un siège et ses établissements stables ou entre des entreprises liées au sens dudit article. En fonction de la demande du contribuable, l'accord peut concerner un segment d'activité, une transaction ou même un produit. Il peut être étendu ou restreint. Ces accords sont à durée limitée qui ne peut être inférieure à trois ans ni supérieure à cinq, ce qui est une durée comparable à celle retenue par les autres pays. Ils peuvent être renouvelés sur demande six mois avant l'échéance, la négociation faisant alors l'objet d'une procédure allégée.

La procédure ayant pour vocation d'éliminer les risques de double imposition, les accords ne peuvent être conclus qu'avec des États avec lesquels la France a signé une convention fiscale contenant une clause relative à la procédure amiable, du type article 25 du modèle de convention de l'OCDE.

L'accord assure la garantie à l'entreprise que la méthode de fixation des prix ne sera pas remise en cause pour la période d'application de l'accord, sauf si la méthode qu'il définit n'est pas respectée ou que des manœuvres frauduleuses sont constatées, ou si, dans sa demande, le contribuable a fait preuve de dissimulation ou qu'elle a comporté des omissions ou une présentation erronée des

faits. Un dispositif de suivi de l'application de l'accord est prévu, consistant en un rapport annuel obligatoire conditionnant la poursuite de l'application de l'accord.

- La procédure de conclusion d'un APP

L'entreprise doit déposer sa demande, au moins six mois avant l'exercice auquel l'accord devrait s'appliquer. Elle transmet une méthode de détermination des prix de transfert, avec les paramètres qui conditionnent son applicabilité, ainsi que toutes données de nature à prouver le bien-fondé de cette méthode, conformément au principe de pleine concurrence.

Pour justifier sa méthode, l'entreprise doit fournir tous documents nécessaires à l'expertise, notamment, si cela est possible, toutes les données pertinentes sur les prix pratiqués lors de transactions comparables sur le marché libre, les hypothèses de base (paramètres et seuils) pouvant affecter la méthode et l'adaptabilité de cette dernière.

La méthode de prix de transfert est étudiée par une équipe spécifique de la direction générale des impôts, composée de deux personnes et demi équivalent temps plein, en coopération avec le demandeur, étant précisé que l'administration peut demander la production de documents complémentaires et la transmission de tout document utile, dans le cadre d'une négociation conduite avec l'autre État selon la procédure amiable ou arbitrale. Au terme des échanges avec ce dernier sur la position retenue, l'autorité compétente peut signifier son refus, auquel cas la procédure est close. Si un accord est trouvé, l'administration adresse un courrier au demandeur contenant les modalités fixées (champ d'application, méthode, durée, suivi). Si celui-ci fait part de son acceptation et de son engagement à respecter les obligations qu'il contient, l'accord peut entrer en vigueur.

### 3.- Les accords préalables de prix conclus par la France

Quatorze accords préalables ont été conclus et une vingtaine sont en cours de négociation, dont six devraient aboutir avant la fin de l'année, étant précisé que la durée moyenne de conclusion est de dix-huit mois et que la durée de l'accord, fixée initialement à trois ans, est aujourd'hui de cinq ans. Le flux annuel de dossiers déposés est en augmentation : il est passé de quelques dossiers en 2002 à une dizaine en 2003 et presque une vingtaine en 2004.

En termes de bilan qualitatif, seuls deux dossiers ont été écartés et une seule procédure d'accord n'a pas abouti, l'entreprise ayant refusé les modalités définies par l'accord concernant la méthode et la valorisation de l'opération. Enfin, cinq accords ont été renouvelés, soit 100% des accords parvenus à échéance.

Les administrations fiscales avec lesquelles ont été conclus des accords sont les États-Unis, la Belgique, l'Espagne, le Royaume-Uni, la Suisse, l'Allemagne, Singapour et les Pays-Bas. Ces pays représentent en effet la majorité

des investissements directs étrangers en France. Il est à noter que parmi les négociations en cours, certaines sont conduites avec la Suède et le Japon.

La méthode de détermination des prix utilisée dépend de l'activité, tous les secteurs étant couverts par les méthodes OCDE. Pour la valorisation, les administrations utilisent des banques de données internationales par activités pour définir les prix de revient planchers et plafonds.

Les secteurs d'activités concernés majoritairement par les APP sont en réalité nombreux et divers. Jusqu'à présent, les demandes ont émané des secteurs suivants : automobile, aéronautique, informatique, banque et finances, biens de consommation, papeterie, pharmacie, électronique, énergie, métallurgie, emballage et pneumatique.

Le champ des APP est défini par l'entreprise dans sa demande. Celle-ci peut souhaiter le limiter à un seul secteur ou même à une seule opération. Néanmoins, compte tenu de la sécurité juridique offerte, la tendance est à une couverture de plus en plus large des activités du groupe et toutes les transactions susceptibles d'être visées par une législation sur les prix de transfert peuvent faire l'objet de la demande. À titre d'information, les opérations que les entreprises ont souhaité voir couvertes par un APP relèvent des catégories suivantes : production et distribution de biens, prestations de services, refacturation de frais généraux, activités bancaires et rémunération de concessions de biens incorporels.

Seules deux PME ont soumis une demande, leurs moyens de déposer un dossier permettant de valider une méthode de détermination des prix étant bien plus réduits. Les autres accords conclus ou en cours concernent des groupes, disposant de cabinets de conseil et dont le chiffre d'affaires est compris entre un et vingt millions d'euros. En avril 2004, a été signé le premier accord multilatéral<sup>(1)</sup> européen permettant de fixer les prix de transfert entre les filiales du groupe Airbus, conclu entre les administrations fiscales française, britannique, espagnole et allemande. L'ensemble des résultats du groupe liés à ses activités civiles sont couverts.

#### ***IV.- Le renforcement des garanties offert par le présent article***

Le présent article s'inscrit dans le cadre de l'amélioration des relations entre les contribuables et l'administration fiscale, d'une part, parce qu'il prévoit d'inscrire le mécanisme des accords préalables de prix de transfert et son opposabilité dans la loi et, d'autre part, qu'il mentionne l'existence d'accords entre l'administration fiscale et le contribuable, jusqu'alors exclus de l'application du dispositif de l'instruction fiscale de 1999.

---

*(1) Cet accord a été qualifié de multilatéral. Il s'agit cependant en réalité de plusieurs accords bilatéraux signés dans le cadre de la procédure amiable après une négociation qui a associé les administrations fiscales de plusieurs pays.*

## 1.- L'opposabilité des APP

Le I du présent article tend à insérer un 7° à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales détaillant les cas où le contribuable bénéficie de la garantie que l'administration n'engagera pas de procédure de rehaussement d'impositions antérieures, afin d'inclure les cas où l'administration a conclu un accord préalable sur les prix mentionnés au 2° de l'article L. 13 B, c'est-à-dire les prix de transfert.

En étant explicitement mentionnés à l'article L. 80 B, les APP sortent renforcés et pérennisés. Les effets qu'ils produisent seront identiques à ceux qui leurs sont accordés jusqu'à présent : l'administration ne pourra remettre en cause les prix pratiqués et procéder à un redressement de la base imposables pendant toute la durée d'application d'un accord, sauf à ce qu'ils constituent une violation dudit accord ou que l'administration prouve que l'accord a été conclu sur la base d'éléments présentant des dissimulations, omissions ou erreurs ou que des manœuvres frauduleuses sont avérées.

En effet, l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales traite des rescrits, consultations préalables de l'administration sur des situations de fait, qui ont la particularité de rendre opposables à l'administration les prises de position qu'elle a formulées sur ces situations. Certaines catégories, dont désormais les APP, sont explicitement mentionnées. Cette situation rapproche la France des autres pays de l'OCDE qui, à l'exception de la Belgique qui se fonde toujours sur les conventions fiscales, ont opté pour un régime législatif. Cela paraît d'autant plus logique qu'il s'agit d'un instrument important des relations entre l'administration et les entreprises, portant sur une assiette fiscale élevée.

Il convient de souligner, qu'à l'inverse des autres régimes spécifiques de rescrit prévus à l'article L. 80 B, l'administration conserve un pouvoir discrétionnaire et n'est enserrée dans aucun délai, tant pour ouvrir une procédure amiable que pour aboutir à la conclusion d'un accord préalable sur les prix de transfert. Il eût été en effet dangereux, d'une part, d'accepter toute demande en matière d'accords unilatéraux compte tenu des réserves dont il sera fait état ci-après, d'autre part, de prévoir des délais alors que la conclusion d'un accord bilatéral dépend du déroulement et de l'issue d'une procédure amiable avec une autorité administrative étrangère. De même, le rejet d'une demande ou l'abandon de la procédure ne sont pas contestables par l'entreprise. Ces modalités sont identiques à celles en vigueur dans les autres États pratiquant les APP.

## REGIMES DE RESCRITS DE L'ARTICLE L. 80 B DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

– 2° de l'article L. 80 B : régime d'amortissement des investissements et d'allègement d'impôts en faveur des entreprises nouvelles institué par la loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier (n° 96-134 du 12 avril 1996), délai de réponse de trois mois.

– 3° de l'article L. 80 B : détermination des dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche, rescrit institué par la loi de finances pour 1997 (n° 96-1181 du 30 décembre 1996), délai de réponse de six mois.

– 4° de l'article L. 80 B : régime dérogatoire des jeunes entreprises innovantes, institué par la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003), délai de réponse de quatre mois.

– L'article 12 du projet de loi de finances pour 2005 relatif aux pôles de compétitivité prévoit d'insérer un 5° concernant les avantages fiscaux offerts par le dispositif, délai de réponse de quatre mois.

– L'article 17 du présent projet de loi de finances rectificatives prévoit d'insérer un 6° pour un régime de rescrit en matière d'établissement stable.

### 2.- La conclusion de deux types d'APP

Le I du présent article mentionne deux types d'accords préalables sur les prix de transfert :

- Les accords conclus avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions. Cela couvre donc les APP tels qu'il sont actuellement mis en œuvre avec une ou plusieurs autres administrations fiscales étrangères, portant sur au moins deux entreprises dont une française. Comme c'est le cas actuellement, ces accords ne peuvent être conclus qu'avec les pays avec lesquels la France a conclu une convention fiscale relative à l'élimination des doubles impositions. En outre, sur un plan concret, les conventions doivent contenir une clause de procédure amiable du type article 25 du modèle OCDE. Dans cette procédure, le contribuable est à l'initiative de son ouverture et du champ de l'accord mais n'est pas partie aux négociations.

- Les accords conclus avec le contribuable, que l'on peut qualifier d'unilatéraux, par opposition aux accords bilatéraux passés dans le cadre des conventions bilatérales. Cette possibilité n'était pas exclue par l'instruction administrative, il n'y a donc pas d'avancée juridique, mais elle est désormais consacrée par la loi. Il convient de souligner que ces accords ne seront pas opposables à l'administration d'un autre État et que leur vocation n'est donc pas d'offrir une sécurité juridique complète aux contribuables avec lesquels ils seraient conclus. Néanmoins, il s'agit d'une pratique existant dans plusieurs pays étrangers (Espagne, États-Unis, Royaume-Uni, Pays-Bas et Italie) et qui trouve son origine dans les insuffisances et la lourdeur des APP bilatéraux. Une telle possibilité, dont l'utilisation doit rester marginale par rapport aux procédures bilatérales du fait de ses limites, pourrait permettre de répondre à certains cas de figure précis, notamment :

– lorsqu’il n’existe pas de clause de procédure amiable dans la convention liant la France au pays dans lequel une société est implantée,

– lorsque, l’ouverture d’une procédure amiable relevant d’une décision d’opportunité, l’autre État concerné refuse de conclure un APP,

– pour des cas simples mais fréquents, telle que la refacturation des frais de direction générale, pour lesquels une entreprise a besoin uniquement de la validation de la clé de répartition des frais et pour lesquels une procédure bilatérale apparaît trop lourde.

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* l’article 18 sans modification.

\*  
\*       \*

*Article 19*

**Suspension de la mise en recouvrement des impositions en cas d'ouverture d'une procédure amiable en vue d'éliminer une éventuelle double imposition.**

*Texte du projet de loi :*

I. – Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° L'intitulé de la section VIII du chapitre IV du titre II de la première partie est ainsi modifié : après le mot : « Interruption » sont ajoutés les mots : « et suspension ».

2° Après l'article L. 189, il est inséré un article L. 189 A ainsi rédigé :

« *Art. L. 189 A.* – Lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la Convention européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes. »

II. – Les dispositions du I s'appliquent aux procédures amiables ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Il est proposé de suspendre la mise en recouvrement des impositions lorsqu'une procédure amiable visant à éliminer la double imposition a été conduite dans le cadre de la convention européenne du 23 juillet 1990 ou d'une convention fiscale bilatérale.

*Observations et décision de la Commission :*

***I.- La procédure de redressement et le délai de reprise***

L'administration fiscale dispose de la possibilité de modifier unilatéralement les bases imposables des contribuables : c'est le droit de reprise qui se traduit par la fixation d'une nouvelle base imposable ou « redressement ». Pour apporter des redressements aux bases d'imposition et réclamer les compléments qui en découlent, l'administration doit intervenir dans un certain délai, le délai de reprise. Le principe général est énoncé à l'article L. 186 du Livre des procédures fiscales, qui prévoit que dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce pendant dix ans à partir du fait générateur de l'impôt (acte ou événement à partir duquel naît la créance). Ce délai de dix ans ne s'applique en pratique que de manière résiduelle parce qu'il existe des dispositions particulières qui y dérogent et qui instituent des délais beaucoup plus courts, variant selon la nature de l'impôt.

- Concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (article L. 169 du livre des procédures fiscales), le délai de reprise expire à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Par exception, le délai court jusqu'à la fin de la sixième année en cas d'activité occulte, c'est-à-dire lorsque aucune déclaration fiscale n'a été déposée dans le délai légal pour une activité et que cette activité n'a pas été enregistrée (centre de formalités des entreprises, greffe du tribunal de commerce).

Le délai peut également être prolongé du fait de délais spéciaux donnant la possibilité de réparer :

- des erreurs sur la nature de l'impôt ou le lieu d'imposition jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision de décharge de l'imposition initiale ;

- des omissions ou insuffisances jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance devant les tribunaux ou la réclamation contentieuse et jusqu'à la fin de la dixième année au titre de laquelle l'imposition est due ;

- des omissions ou insuffisances dans les impositions établies au nom d'un défunt, au titre de l'année du décès ou des quatre années précédentes, jusqu'à la fin de la deuxième année suivant celle de la déclaration de succession ou du paiement des droits de mutation par les héritiers.

- Concernant les autres impôts, le délai de reprise est compris entre un et dix ans. Ainsi, il expire :

- le 31 décembre de la troisième année suivant celle de la réalisation des opérations ou celle durant laquelle a été arrêté l'exercice de réalisation des opérations pour les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA, taxes spéciales et taxes assimilées) et la taxe professionnelle. Par exception, le délai court jusqu'à la fin de la sixième année en cas d'activité occulte (article L. 176 du livre des procédures fiscales) ;

- le 31 décembre de l'année suivant celle où l'impôt est établi pour la taxe foncière et la taxe d'habitation (article L. 173 du livre des procédures fiscales) ;

- pour les droits d'enregistrement, soit le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits ou taxes a été révélée par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration sans que des recherches supplémentaires soient nécessaires, soit dix ans à compter de la date du fait générateur (article L. 180 du livre des procédures fiscales).

- Quel que soit l'impôt en cause, le délai de reprise peut aussi être prolongé en faveur de l'administration :

- pour effectuer des contrôles complémentaires à la suite d'une plainte en vue de l'application d'une sanction pénale pour agissements frauduleux, pour les auteurs, mais aussi leurs complices et les personnes pour le compte desquelles la fraude a été commise ; le délai est alors prolongé de deux ans (article L. 187 du livre des procédures fiscales) ;

- lorsque l'administration a demandé pendant le délai de reprise à une autorité étrangère, dans le cadre de l'assistance administrative, des renseignements entrant dans le champ des articles 57 (prix de transfert) ou 209 B (localisation des bénéficiaires dans un pays ou territoire à fiscalité privilégiée) ou relatifs aux biens, avoirs, revenus et activités du contribuable hors de France, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes peuvent être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (article L. 188 A du livre des procédures fiscales). Cet article est conditionné par l'information du contribuable sur la demande et sur la réponse à la date où elles ont été effectuées.

- La prescription est interrompue par la réception de la notification du redressement ; l'administration dispose alors du même délai pour établir l'imposition. Elle peut également être interrompue par des déclarations ou notifications de procès-verbaux, par tous les actes signifiant une reconnaissance de la part des redevables, notamment la remise d'un acompte, ou par les actes interruptifs de droit commun que sont la citation en justice, le commandement et la saisie (article L. 189 du livre des procédures fiscales).

## ***II.- La procédure amiable***

- La clause de procédure amiable prévue dans les conventions fiscales bilatérales en cas de double imposition (article 25 de la convention modèle OCDE) énonce que les contribuables qui sont assujettis à une double imposition peuvent saisir les autorités des pays concernés pour que celles-ci décident de concert qui a compétence pour l'imposition. La France a conclu cent conventions fiscales couvrant cent dix territoires.

La procédure amiable n'est pas contraignante, à la différence des procédures arbitrales <sup>(1)</sup>. C'est pourquoi le Centre de politique et d'administration fiscale (CPAF) de l'OCDE a mis sur pied un groupe de travail chargé de formuler des propositions pour améliorer la procédure, qui a rédigé un projet de rapport d'avancement et a publié pour commentaires un projet de rapport d'étape en juin 2004. Parmi les points à améliorer, peuvent être relevés : l'établissement d'un

---

(1) Trois conventions fiscales conclues par la France contiennent une disposition relative à un tribunal arbitral en matière de double imposition : celles avec l'Allemagne, les États-Unis et le Canada.

calendrier pour la résolution des différends, les contraintes relative au recours à la procédure, la suspension des impôts et intérêts, ainsi qu'une réflexion sur une soumission obligatoire des cas non résolus par la procédure amiable à une forme de mécanisme de règlement des différends, pour les États y aurait souscrit.

**ARTICLE 25 DU MODELE DE CONVENTION DE L'OCDE  
RELATIF A LA PROCEDURE AMIABLE**

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants.

3. Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents.

• Une convention d'arbitrage existe en revanche au sein de l'Union européenne : la convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées, dont le protocole de prorogation du 25 mai 1995 est entré en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2004 (la convention d'arbitrage était inopérante depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000 en attente de ratification du protocole). Cette convention, qui rend l'arbitrage obligatoire, s'applique aux cas visés à l'article 9 du modèle de convention OCDE et ce aussi bien aux doubles impositions juridiques (un contribuable imposé pour un même revenu dans deux États) qu'économiques (deux contribuables imposés pour un même revenu dans deux États).

Elle prévoit notamment que, lorsque les parties n'ont pas trouvé d'accord dans un délai de deux ans, elles doivent demander un avis à une commission consultative, laquelle le formule dans un délai de deux mois. Cet avis s'impose si les autorités ne parviennent à aucun autre accord. La mise en œuvre de l'élimination de la double imposition peut se faire par correction du revenu ou par crédit d'impôt. Aucun recours en révision devant un tribunal n'est autorisé.

- Dans son programme d'harmonisation de la fiscalité des entreprises, la Commission européenne a fait figurer le sujet des prix de transfert pour la première fois en 2001 et créé un groupe de travail dédié, rassemblant des représentants des États membres mais aussi des entreprises privées : le forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert (CFPT). Celui-ci a élaboré un code de conduite pour améliorer le règlement des doubles impositions résultant de la rectification des prix de transfert. Ce code a été avalisé par la Commission européenne dans sa communication d'avril 2004 (COM (2004) 297 du 23 avril 2004) et doit encore être examiné par le Conseil. Une des recommandations du code consiste à suspendre la mise en recouvrement en cas de rectification de bénéfices résultant d'un contrôle des prix de transfert.

### **III.- La suspension de la mise en recouvrement aujourd'hui dans le cas d'une procédure amiable**

Le contribuable dispose toujours, conformément à l'article L. 277 du livre des procédures fiscales, de la possibilité de demander un sursis de paiement. Il doit cependant présenter des garanties, qui reviennent à mettre en dépôt les sommes réclamées, correspondant à un impôt déjà payé à l'étranger.

Une autre voie est plus conforme à l'objectif d'élimination des doubles impositions : la suspension de la mise en recouvrement. L'administration est invitée à suspendre les recouvrements pour les affaires évoquées en administration centrale <sup>(1)</sup>, ce qui est le cas, en tout état de cause, s'agissant de celles donnant lieu à une procédure amiable avec un État tiers.

Le problème actuellement posé est celui du délai de reprise qui oblige l'administration à procéder au recouvrement à l'approche de son terme. Il convient d'ajouter à cet égard que la procédure amiable peut être interrompue en cas d'urgence, c'est-à-dire de risque de non-recouvrement, notamment si une liquidation judiciaire a été prononcée.

Si 98% des procédures amiables aboutissent à une solution d'élimination de la double imposition <sup>(2)</sup>, c'est dans des délais très variables. Au 1<sup>er</sup> juillet 2004, l'administration fiscale comptait 228 dossiers de procédures amiables. Sur la période allant de novembre 2002 à octobre 2003, le délai moyen de traitement des procédures amiables a été de trois ans et sept mois. Ce délai est nettement supérieur à celui des partenaires de la France (il est par exemple de deux ans et six mois pour les États-Unis). Bien que la tendance soit à la réduction de ce délai, il ne permet pas de garantir la suspension de la mise en recouvrement jusqu'au terme de la procédure amiable, d'autant qu'il n'est rappelons-le, qu'une moyenne.

---

(1) Instructions du 7 novembre 1972 13-A-1-72 et du 3 novembre 1975 13-A-1-75.

(2) Les procédures qui n'aboutissent pas à une solution échouent par absence d'accord entre les deux États sur le règlement du cas ou en raison du refus de la solution proposée par le contribuable.

#### **IV.- Le dispositif proposé : l'insertion d'une clause suspensive**

Afin de prévenir les cas de double imposition et les conséquences nuisibles qui s'en suivent en matière d'investissement, le présent article reprend et étend la proposition du code de conduite européen. Il introduit une cause suspensive reportant la mise en recouvrement pour les redressements notifiés à un contribuable sur les bénéfices déjà imposés à l'étranger.

Le principe est d'intervenir avant la mise en recouvrement, pénalisante pour le contribuable et injustifiée dès lors qu'une procédure amiable est ouverte. Il convient de préciser que, sauf exception très rare, l'administration est toujours saisie par le contribuable après la notification du redressement et avant la mise en recouvrement.

Le 2<sup>o</sup> du I du présent article propose d'insérer dans le livre des procédures fiscales un article L. 189 A énonçant que lorsqu'une procédure amiable est ouverte à la suite d'une proposition de rectification, le cours du délai d'établissement de l'impôt est suspendu.

- Le dispositif proposé va donc bien au-delà de ce que recommande le code de conduite européen, puisqu'il vise toutes les procédures amiables introduites, sans restriction, ni de nature, ni géographique (Union européenne et reste du monde), ni sectorielle. Sur ce dernier point, il convient en effet de souligner que toute rectification de bénéfices qui serait notifiée ouvrirait la possibilité d'une suspension du délai. Il ne s'agit donc pas uniquement d'adopter le dispositif proposé par le code de conduite européen pour les prix de transfert en l'élargissant à tout impôt sur les sociétés, mais aussi de couvrir les autres impôts couverts par les conventions, à savoir l'impôt sur le revenu, les droits de mutation par décès et l'impôt sur la fortune.

En tout état de cause, seules quelques procédures amiables ont concerné les droits de mutation par décès et aucune l'impôt de solidarité sur la fortune, les plupart des autres pays ne disposant pas ou plus d'un tel impôt. En revanche, si l'impôt sur les sociétés est la première source de double imposition, la proportion de procédures amiables ouvertes en matière d'impôt sur les revenus est loin d'être négligeable, puisqu'elle est d'environ un tiers, comme il ressort de l'encadré ci-dessous :

#### **VENTILATION DES PROCEDURES AMIABLES EN FONCTION DES IMPOTS**

Sur les 228 procédures amiables recensées au 1<sup>er</sup> juillet, 150 concernaient les entreprises (66%) et 78 les particuliers (34%).

Concernant les personnes physiques, l'essentiel est lié à des sujets de domiciliation, de lieu d'imposition de certaines catégories de revenus tels que les salaires, ou à l'application de régime frontaliers d'imposition des salariés.

Concernant les sociétés, 114 cas relèvent des prix de transfert, intégrant la qualification d'établissement stable, (76%) et 36 concernent des sujets plus divers comme, par exemple, les refus d'implantation de retenues à la source (24%).

- Le dispositif proposé vise spécifiquement à résoudre la difficulté du délai de prescription en ce qu'il ne prévoit pas une suspension du délai de recouvrement, mais du « *cours du délai d'établissement de l'imposition* » (devant s'entendre comme une suspension du cours du délai avant établissement de l'imposition donc du délai de reprise avant mise en recouvrement). C'est pourquoi l'article qu'il se propose de créer dans le livre des procédures fiscales serait un article L. 189 A, suivant l'article L. 189 relatif à l'interruption de la prescription, actuellement unique article de la section VIII « Interruption de la prescription » du chapitre IV « Les délais de prescriptions » du titre II (« le contrôle de l'impôt ») de la première partie (« partie législative ») du livre des procédures fiscales. Une telle rédaction permettrait donc à l'administration de conforter sa pratique actuelle de suspension tout en étant libérée de l'échéance de trois ans de la prescription.

- L'administration pourrait en revanche mettre en recouvrement les sommes si elle l'estime nécessaire, notamment si la procédure amiable est interrompue. De même, il n'y aurait pas d'obligation de suspension de la mise en recouvrement de la mise en recouvrement pour l'administration, ce qui lui permettra de procéder à la mise en recouvrement en cas d'urgence ou dans le cas hypothétique où une procédure amiable extrêmement longue conduirait à atteindre la fin du délai maximal prévu pour exercer le droit de reprise, fixé par l'article L. 186 du livre des procédures fiscales à dix ans à compter du fait générateur <sup>(1)</sup>.

- Le 2° du I du présent article prévoit que la suspension court de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu au terme de la procédure amiable.

S'agissant du point de départ de la suspension, c'est la date d'ouverture de la procédure amiable qui est fort logiquement retenue. Il convient néanmoins de prêter attention à ce qui est considéré comme l'ouverture. Le présent article ayant vocation à éviter la double imposition du contribuable, c'est la réception de la demande d'ouverture d'une procédure amiable par l'administration qui doit être prise en compte, sous réserve qu'il s'avère que les conditions sont bien réunies pour l'ouverture. En effet, la saisine de l'autorité étrangère intervient généralement environ six mois après le début de l'examen du dossier.

S'agissant de la date de fin de la suspension, hors le cas d'une procédure interrompue envisagé plus haut, un délai de trois mois a été prévu entre la notification de l'issue de la procédure amiable (accord ou désaccord) et l'éventuelle mise en recouvrement. Ces trois mois permettent de respecter la procédure contradictoire prévue aux articles L. 57 et R. 59-1 du livre des procédures fiscales, notamment le délai de trente jours laissé au contribuable pour

---

(1) « Dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court, le délai de reprise de l'administration s'exerce pendant dix ans à compter du fait générateur de l'impôt ».

formuler des observations et la réponse motivée que l'administration lui adresse en retour, précédant la clôture effective de la procédure.

Le contribuable ne peut contester l'issue de la procédure amiable. Il peut en revanche déposer un recours en plein contentieux contre l'administration française pour les sommes qu'elle a mises en recouvrement. Il lui reste toujours possible de demander le sursis prévu à l'article L. 277 précité avec constitution de garantie.

#### ***V.- Entrée en vigueur et disposition de coordination***

Le **1° du I** du présent article complète l'intitulé de la section VIII (« Interruption de la prescription ») du chapitre IV (« Les délais de prescriptions ») du titre II (« le contrôle de l'impôt ») de la première partie (« partie législative ») du livre des procédures fiscales afin que cette section, qui comprend uniquement l'article L. 189 et l'article L. 189 A qu'il est proposé d'insérer, s'intitule désormais « Interruption et suspension de la prescription ».

Le **II** du présent article prévoit que les dispositions du I s'appliqueront aux procédures amiables ouvertes à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005, ce qui signifie que la suspension du cours du délai de l'établissement de l'impôt pourra être mise en œuvre pour toutes les demandes d'ouverture de procédure amiable que l'administration recevra à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, sous réserve qu'elles puissent effectivement donner lieu à l'ouverture de la procédure.

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* l'article 19 sans modification.

\*  
\*       \*

## Article 20

### **Transposition des directives concernant l'assistance mutuelle et l'extension du champ de l'échange d'informations entre États membres.**

#### *Texte du projet de loi :*

I. – Après l'article 65 C du code des douanes, il est inséré un article 65 D et un article 65 E ainsi rédigés :

« Art. 65 D – En matière de droits indirects grevant les huiles minérales, lorsque la situation d'un ou de plusieurs redevables présente un intérêt commun ou complémentaire pour plusieurs Etats membres de la Communauté européenne, l'administration des douanes et des droits indirects peut convenir avec les administrations des autres Etats membres de procéder à des contrôles simultanés, chacune sur son propre territoire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus.

Art. 65 E. – Pour l'application de la législation en matière de droits indirects grevant les huiles minérales, l'administration des douanes, sur demande d'un Etat membre de la Communauté européenne, procède ou fait procéder à la notification de tout acte ou décision émanant de cet Etat selon les règles en vigueur en France pour la notification d'actes ou de décisions. Elle peut également demander à un Etat membre de la Communauté européenne de procéder ou de faire procéder à la notification d'actes ou de décisions afférents aux mêmes droits indirects. »

II. – Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° L'article L. 45 est ainsi modifié :

a) Les dispositions actuelles constituent le 1 ;

b) Il est ajouté un 2 ainsi rédigé :

« 2. En matière d'impôts directs et de taxes assises sur les primes d'assurance, lorsque la situation d'un ou plusieurs contribuables présente un intérêt commun ou complémentaire pour plusieurs Etats membres de la Communauté européenne, l'administration peut convenir avec les administrations des autres Etats membres de procéder à des contrôles simultanés, chacune sur son propre territoire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. » ;

2° Après l'article L. 45, il est inséré un article L. 45-00 A ainsi rédigé :

« Art. L. 45-00 A. – En matière de droits d'accises sur l'alcool, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés, lorsque la situation d'un ou plusieurs contribuables présente un intérêt commun ou complémentaire pour plusieurs Etats membres de la Communauté européenne, l'administration peut convenir avec les administrations des autres Etats membres de procéder à des contrôles simultanés, chacune sur son propre territoire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. » ;

3° Au premier alinéa de l'article L. 114 A, les mots : « ainsi que de la taxe sur la valeur ajoutée » sont remplacés par les mots : « , de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que des taxes assises sur les primes d'assurance. » ;

4° Après l'article L. 114 B, il est inséré un article L. 114 C ainsi rédigé :

« Art. L. 114 C. – Pour l'application de la législation en matière d'impôts directs, de droits d'accises sur l'alcool, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés et de taxes assises sur les primes d'assurance, l'administration, sur demande d'un Etat membre de la Communauté européenne, procède ou fait procéder à la notification de tout acte ou décision émanant de cet Etat selon les règles en vigueur en France pour la notification d'actes ou de décisions. Elle peut également demander à un Etat membre de la Communauté

européenne de procéder ou de faire procéder à la notification d'actes ou de décisions afférents aux mêmes impôts. »

III. – Les dispositions des I et II s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Conformément aux directives 2003/93/CE du 7 octobre 2003 et 2004/56/CE du 21 avril 2004, il est proposé de prévoir en droit interne :

– la possibilité pour les administrations financières françaises de communiquer aux Etats membres des renseignements pour l'établissement et le recouvrement des taxes sur les primes d'assurance ;

– la possibilité pour l'administration de convenir avec un ou plusieurs Etats membres de procéder à des contrôles simultanés en matière d'impôts directs, de droits d'accises sur l'alcool, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés et de taxe sur les primes d'assurance en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus ;

– l'obligation pour l'administration française de procéder, à la demande d'un autre Etat membre, à la notification de tout acte ou décision concernant les impôts et taxes précités ainsi que la possibilité, pour cette même administration, de demander aux autres Etats membres de faire procéder à la notification d'actes ou de décisions concernant ces impôts et taxes.

### *Observations et décision de la Commission :*

La nécessité de lutter contre l'évasion fiscale et le souci d'établir correctement l'impôt ont depuis longtemps conduit à l'élaboration de normes et de procédures d'assistance entre les États. Des règles existent tant au niveau international (conventions bilatérales, traités dans le cadre de l'OCDE) qu'au plan de la Communauté européenne. Le présent article tend à transposer deux directives communautaires de 2003 et 2004 qui visent à perfectionner le dispositif existant d'assistance mutuelle.

Les règles communautaires dans ce domaine sont fixées par la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance. Les deux dernières modifications de cette directive datent :

– de la directive 2003/93/CE du Conseil du 7 octobre 2003, qui étend le champ d'application de l'assistance mutuelle aux taxes sur les primes d'assurance ;

– de la directive 2004/56/CE du Conseil du 21 avril 2004, qui modifie ou complète les procédures d'assistance mutuelle en vigueur.

Ces textes s'appliquent :

– aux impôts sur le revenu et sur la fortune : au sens du droit communautaire, cela inclut aussi l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle,

la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties (article 1<sup>er</sup> de la directive 77/799/CEE) ;

– aux impositions indirectes frappant certains produits : droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, sur les tabacs manufacturés et sur les huiles minérales ;

– aux taxes sur les primes d'assurance.

La taxe sur la valeur ajoutée, elle, fait l'objet d'un texte distinct ne nécessitant pas de transposition, en l'occurrence le règlement 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée.

La transposition des deux directives précitées par le présent article consiste à introduire en droit français deux nouvelles procédures de notification et de contrôles simultanés et à élargir la procédure d'échange d'informations préexistante à la taxe sur les primes d'assurance.

#### ***I.- La mise en place d'une procédure de notification***

Selon l'article 8 *bis* de la directive 77/799 CEE dans sa rédaction de 2004, un État peut demander à un autre État membre de procéder à la notification de « *tous actes et décisions émanant des autorités administratives de l'État membre requérant et concernant l'application sur son territoire de la législation relative aux impôts* » concernés par la directive.

Le présent article tend à transposer cette procédure en droit interne. L'administration française aurait l'obligation de procéder – ou de faire procéder par un tiers (par exemple un huissier) – à la notification d'actes ou de décisions sur demande d'un autre État membre. Réciproquement, l'administration française aurait la possibilité de faire une demande analogue à un autre État membre.

Cette procédure de notification serait inscrite dans deux nouvelles dispositions :

– un article L. 114 C serait introduit dans le livre des procédures fiscales, applicable aux impôts directs, aux droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés et aux taxes assises sur les primes d'assurance ;

– un nouvel article 65 E serait inséré dans le code des douanes, applicable aux droits indirects grevant les huiles minérales.

Ni le texte communautaire, ni le texte de transposition n'énumèrent les actes ou décisions concernés : il suffit qu'ils concernent l'application de la législation relative à un impôt ou à une taxe entrant dans le champ de la directive.

Ces actes devraient néanmoins davantage concerner l'établissement de l'impôt que son recouvrement : des procédures spécifiques d'assistance au recouvrement, largement remaniées par les lois de finances rectificatives des deux années précédentes <sup>(1)</sup>, sont déjà prévues aux articles L. 283 A et L. 283 B du livre des procédures fiscales et à l'article 381 *bis* du code des douanes.

La notification permettrait donc, par exemple, d'informer officiellement un contribuable ayant transféré son domicile dans un autre État des décisions relatives à son assujettissement à l'impôt. Surtout, elle aurait le mérite de rendre opposables aux contribuables et redevables des actes les concernant, tels que des avis de vérification ou des propositions de rectification. Conformément au droit communautaire, la notification se ferait selon les règles de droit en vigueur dans l'État requis. Ce dernier informerait l'État requérant de la suite donnée à sa demande et, en particulier, de la date à laquelle la notification au destinataire a eu lieu.

## **II.- La possibilité de contrôles simultanés**

En vue d'un échange de renseignements, des contrôles effectués simultanément par plusieurs États membres peuvent être efficaces lorsque la situation fiscale d'un ou plusieurs contribuables présente « *un intérêt commun ou complémentaire* », selon les termes de l'article 8 *ter* de la directive 77/799 CEE dans sa rédaction de 2004.

Le présent article propose d'introduire trois dispositions nouvelles permettant une telle procédure :

– un 2 serait inséré à l'article L. 45 du livre des procédures fiscales, applicable aux impôts directs et aux taxes assises sur les primes d'assurance ;

– un article L. 45-00 A serait introduit dans le livre des procédures fiscales pour les droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques et sur les tabacs manufacturés ;

– un article 65 D du code des douanes viserait les droits d'accises sur les huiles minérales.

La procédure prévue par la directive est la suivante : l'autorité compétente de chaque État membre identifie les contribuables ou redevables pour lesquels elle a l'intention de proposer un contrôle simultané et en informe les autorités de chaque autre État membre. Si celles-ci en sont d'accord, chaque autorité désigne un représentant chargé de diriger le contrôle, qui se déroule pour chacune sur son propre territoire. Les administrations se coordonnent pour suivre les résultats des contrôles et échanger les informations recueillies.

---

(1) Article 42 de la loi de finances rectificative n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 et article 29 de la loi de finances rectificative n° 2003-1312 du 31 décembre 2003.

Ces contrôles simultanés, qui existent déjà dans le cadre de plusieurs conventions bilatérales, permettraient par exemple de découvrir des minorations des bases imposables dans les deux pays ou encore d'éviter les doubles impositions.

Afin de résumer les changements législatifs proposés par le présent article, le tableau suivant indique la place dans les codes des deux nouvelles procédures :

	<b>Contrôles simultanés</b> (article 8 <i>ter</i> de la directive 77/799/CE)	<b>Notification d'actes</b> (article 8 <i>bis</i> de la directive 77/799/CE)
Impôts directs	2 de l'article L. 45 du LPF	article L. 114 C du LPF
Taxes sur les primes d'assurance	2 de l'article L. 45 du LPF	article L. 114 C du LPF
Droits d'accises sur les alcools, boissons alcooliques et tabacs manufacturés	article L. 45-00 A du LPF	article L. 114 C du LPF
Droits d'accises sur les huiles minérales	article 65 D du code des douanes	article 65 E du code des douanes

LPF : Livre des procédures fiscales.

### **III.- L'institution d'échanges d'informations en matière de taxes sur les primes d'assurance**

Le 3<sup>o</sup> du II du présent article tend à compléter l'actuel article L. 114 A du livre des procédures fiscales, qui permet les échanges d'informations entre États membres en matière d'impôts – en y ajoutant « *les taxes assises sur les primes d'assurance* ». Cette expression est directement reprise de la directive 2003/93/CE du Conseil du 7 octobre 2003, qui a modifié la directive 77/799/CEE précitée, afin de l'étendre à ces taxes.

La transposition de cette directive consiste simplement à faire entrer la taxe sur les conventions d'assurance dans le champ de la procédure d'échange d'informations. Cette taxe annuelle et obligatoire, régie par les articles 991 et suivants du code général des impôts, est calculée sur le montant des primes et autres sommes stipulées au profit de l'assureur.

Aux termes de l'article L. 114 A du livre des procédures fiscales, il serait ainsi possible aux administrations financières françaises, « *sous réserve de réciprocité* », de communiquer aux administrations des États membres de la Communauté européenne des « *renseignements pour l'établissement et le recouvrement des impôts* ». La procédure d'échanges d'information, dite aussi de « coopération administrative », existe déjà pour l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune et la TVA (article L. 114 A du livre des procédures fiscales). Depuis l'ordonnance n° 2001-766 du 29 août 2001, une procédure analogue existe également au bénéfice des services douaniers en matière de droits indirects sur

l'alcool, sur les boissons alcooliques, sur les tabacs manufacturés (article L. 114 B du livre des procédures fiscales) et sur les huiles minérales (article 65 paragraphe 8 du code des douanes).

Dès lors qu'elles ont lien avec l'établissement ou le recouvrement de l'impôt, les informations demandées peuvent être de tout type (financières, juridiques, économiques etc.). La procédure est néanmoins subordonnée à l'engagement de l'autre État membre de respecter, dans l'utilisation des renseignements, des règles de secret similaires à celles prévues par la législation française.

En sens inverse, et conformément à l'article 8 de la directive communautaire 77/799/CEE précitée, l'administration française ne peut pas divulguer des renseignements couverts par le secret. Elle n'est, en outre, pas tenue de fournir des renseignements qui ne pourraient pas être utilisés en droit français ou qui ne pourraient pas être obtenus dans l'autre État membre (articles R. 114 A-1 et R. 114 A-2 du livre des procédures fiscales). S'agissant de la taxe sur les conventions d'assurance, l'article L. 89 du livre des procédures fiscales énonce par exemple les documents qui doivent être communiqués à l'administration fiscale par les entreprises d'assurance, les courtiers, agents généraux et autres intermédiaires habilités.

Au-delà du seul cadre communautaire, il convient enfin d'ajouter que la France a entamé la procédure de ratification de la Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, élaborée dans le cadre de l'OCDE et du Conseil de l'Europe. Cette convention, signée le 17 septembre 2003, prévoit une série de dispositifs tels que l'échange d'informations entre parties, la conduite de contrôles fiscaux simultanés, la participation à des enquêtes menées dans d'autres pays, le recouvrement d'impôts dus dans d'autre pays et la notification de documents produits dans d'autre États parties. Le projet de loi de ratification a été voté par l'Assemblée nationale et transmis au Sénat le 8 avril 2004.

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* l'article 20 sans modification.

\*  
\*       \*

*Article 21*

**Extension du dispositif d'accord tacite aux demandes concernant le dispositif d'allègement de l'impôt sur les bénéfices prévu en faveur des entreprises situées en zones franches urbaines.**

*Texte du projet de loi :*

I. – Au b du 2° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, les mots : « ou 44 *sexies* » sont remplacés par les mots : « , 44 *sexies* ou 44 *octies* ».

II. – Les dispositions du I sont applicables aux demandes adressées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

*Exposé des motifs du projet de loi :*

Afin de permettre aux entreprises de prendre des décisions dans de meilleures conditions de sécurité juridique, le législateur a instauré un dispositif d'accord tacite sur certaines demandes de prise de position formelle adressées à l'administration.

Ce dispositif a pour conséquence d'empêcher cette dernière de procéder à des rectifications lorsqu'elle n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable l'ayant consultée sur certains régimes spécifiques.

Il est proposé d'étendre ce régime d'accord tacite aux demandes concernant le dispositif d'allègement de l'impôt sur les bénéfices prévu en faveur des entreprises implantées dans les zones franches urbaines.

*Observations et décision de la Commission :*

Le présent article propose d'étendre le dispositif d'accord tacite sur certaines demandes de prise de position formelle adressées à l'administration à l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévue en faveur des entreprises s'implantant dans les zones franches urbaines.

Le régime de la garantie prévu au 2° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales applicable lorsque l'administration n'a pas répondu à un contribuable qui l'a consultée sur le bénéfice de certains régimes fiscaux a été présenté dans le commentaire sous l'article 17 du présent projet de loi auquel il convient de se reporter.

L'objectif poursuivi est que l'administration se trouve engagée lorsqu'elle prend position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, soit de façon formelle (1° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales), soit de manière tacite (2° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales).

Au titre du 2° de l'article L. 80 B, les demandes d'appréciation d'une situation de fait peuvent porter sur deux sortes de dispositifs :

– certains régimes d’amortissements exceptionnels soumis à agrément (articles 39 AB alinéa 2, 39 *quinquies* D alinéa 3, 39 *quinquies* DA alinéa 2 du code général des impôts) ;

– certains régimes d’amortissements exceptionnels non soumis à agrément (articles 39 AB alinéa 1, 39 AC, 39 *quinquies* A et 39 *quinquies* D alinéa 1 et 2, 39 *quinquies* DA alinéa 1, 39 *quinquies* E, 39 *quinquies* F, 39 *quinquies* FA et 39 *quinquies* FC du code général des impôts) ;

– l’exonération d’impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles prévu à l’article 44 *sexies* du code général des impôts. L’accord de l’administration ne conditionne pas le bénéfice des dispositions en cause, le « rescrit » permet aux entreprises qui le souhaitent de s’assurer qu’elles remplissent les conditions légales pour bénéficier de l’exonération. La réponse expresse ou tacite de l’administration – liée à son silence pendant plus de trois mois – engage l’administration.

Le présent article propose d’inclure dans le champ du rescrit précité les demandes relatives à l’exonération des bénéfices prévue à l’article 44 *octies* en faveur des entreprises industrielles, commerciales ou artisanales et des professionnels exerçant une activité non commerciale qui sont implantés dans une zone franche urbaine ou qui s’y implantent.

La loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville a créé 44 zones franches urbaines en métropole et dans les territoires d’outre-mer. La loi n° 2003-710 du 1<sup>er</sup> août 2003 d’orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine a créé 41 nouvelles zones franches urbaines et a étendu le régime d’allègement d’impôt sur les bénéfices prévu à l’article 44 *octies* du code général des impôts aux activités exercées ou créées dans l’une de ces nouvelles zones entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2008 inclus.

Pour sa part, l’article 53 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003) a aménagé le champ d’application et les modalités de plafonnement des allègements au titre de zones franches urbaines :

– la loi fixe les critères permettant de caractériser la localisation d’une activité non sédentaire en ZFU ;

– le plafond d’exonération de 61.000 euros par période de douze mois s’applique au résultat imposable de chaque contribuable et non plus à celui de l’entreprise.

Dans les nouvelles zones franches urbaines, le bénéfice du régime est réservé aux entreprises qui emploient moins de 50 salariés et qui réalisent un chiffre d’affaires ou un total de bilan inférieur à respectivement 7 millions d’euros ou 5 millions d’euros, portés à 10 millions d’euros pour des résultats des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Sont exclus du régime applicable dans les nouvelles ZFU, les entreprises exerçant une activité relevant d'un des secteurs suivants : construction automobile, construction navale, fabrication de fibres textiles artificielles ou synthétiques, sidérurgie, transports routiers de marchandises.

Pour les entreprises implantées dans les nouvelles zones au 1<sup>er</sup> janvier 2004, l'exonération est placée sous le plafond de 100.000 euros sur trois ans fixé par le règlement (CE) n° 69/2001 du 12 janvier 2001 relatif aux aides *de minimis*.

Les dispositions du présent article s'appliqueraient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* l'article 21 sans modification.

\*  
\*       \*

## Article 22

### **Instauration d'un contrôle fiscal à la demande et d'une procédure de régularisation en cours de contrôle.**

#### *Texte du projet de loi :*

I. – Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° Après l'article L. 13 B, il est inséré un article L. 13 C ainsi rédigé :

« *Art. L. 13 C.* – Les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1,5 million d'euros, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 450.000 €, s'il s'agit d'autres entreprises, peuvent, y compris pour la période ou l'exercice en cours, demander à l'administration, sur certains points précisés dans leur demande, de contrôler les opérations réalisées. Lorsque l'administration a donné suite à cette demande, elle informe le contribuable des résultats de ce contrôle sur chacun de ces points. Les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances constatées sur ces points dans les déclarations souscrites peuvent être régularisées par le contribuable dans les conditions prévues à l'article L. 62. A défaut, elles font l'objet d'une procédure de rectification.

« Les opérations réalisées lors de ce contrôle ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13. » ;

2° L'article L. 62 est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. L. 62.* – Au cours d'une vérification de comptabilité et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard égal à 50 % de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.

« Cette procédure de régularisation spontanée ne peut être appliquée que si :

« 1° Le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification ;

« 2° La régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;

« 3° Le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les 30 jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle. »

II. – A. – Les dispositions du 1° du I sont applicables aux demandes présentées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

B. – Les dispositions du 2° du I sont applicables aux contrôles engagés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

#### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Il est proposé d'autoriser les entreprises petites et moyennes, qui souhaitent respecter leurs obligations fiscales mais qui estiment que le dialogue par écrit ou dans les bureaux de l'administration ne les éclaire pas suffisamment, à demander à l'administration d'intervenir sur place pour les aider à bien appliquer les règles fiscales.

Les observations de l'administration seraient formalisées par écrit. En cas d'insuffisances ou d'erreurs constatées à l'occasion de l'intervention, l'entreprise se verrait proposer la possibilité de régulariser sa situation, en bénéficiant d'un taux d'intérêt de retard réduit de 50 %. A défaut de régularisation, l'administration procéderait au rappel par une procédure de rectification.

Par ailleurs, il est proposé d'étendre, à l'ensemble des entreprises, la procédure qui permettait aux entreprises relevant du régime simplifié de régulariser leur situation pendant un contrôle fiscal sur place, sans attendre la proposition de rectification qui clôture les opérations. Au surplus, les rappels régularisés seraient assortis d'un intérêt de retard réduit de 50 %, alors que, dans l'actuelle procédure, l'intérêt est calculé au taux plein.

Cette possibilité de régularisation ne s'appliquerait pas aux irrégularités qui justifieraient l'application des pénalités de mauvaise foi.

### *Observations et décision de la Commission :*

Cet article comporte deux mesures distinctes : grâce à l'insertion d'un article L. 13 C nouveau au sein du livre des procédures fiscales, serait mise en place la possibilité nouvelle pour certaines entreprises de demander à l'administration fiscale, de contrôler, sur certains points précis, les opérations réalisées. Cette procédure de contrôle fiscal sur place et à la demande permettra aux contribuables concernés d'être rapidement fixés quant à leur situation. Concrètement, la visite *in situ* d'un agent du centre des impôts sera l'occasion d'éclaircir certains aspects difficiles ou complexes notamment dans la tenue de la comptabilité de l'entreprise et donnera la possibilité aux contribuables concernés de régulariser, le cas échéant, rapidement leur situation si des erreurs, des inexactitudes, des omissions ou des insuffisances apparaissent dans les opérations contrôlées.

La deuxième mesure concerne la procédure de vérification de comptabilité. Seraient modifiées les dispositions de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales afin de permettre au contribuable, pendant un contrôle fiscal sur place, et sans attendre la proposition de rectification, de régulariser sa situation si des erreurs, des inexactitudes, des omissions ou des insuffisances sont constatées par le vérificateur dans les déclarations souscrites dans les délais. Cette procédure de régularisation spontanée comporte un avantage : le contribuable qui optera pour cette solution se verra appliquer un intérêt de retard égal à 50% de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.

### ***I.- Le contexte général : la volonté d'améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale***

#### *A.- Une préoccupation forte*

La question des relations entre les contribuables et les services fiscaux fait l'objet d'une attention croissante de la part des pouvoirs publics et notamment des parlementaires. Le législateur ne saurait en effet voter l'impôt sans s'interroger en même temps sur la manière dont les services fiscaux peuvent être perçus par la

population et les contribuables, qu'ils soient personnes physiques ou personnes morales.

Dans son rapport d'information n° 1064 intitulé « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables : pour des règles plus lisibles, cohérentes et justes en matière de contentieux », notre collègue Jean-Yves Cousin écrivait fort justement : « *On peut définir les relations entre l'administration fiscale et les contribuables comme l'ensemble des contacts de toute nature qu'entretiennent entre ces deux « ensembles ». Ces contacts sont nécessairement empreints d'une tension dont l'origine est à rechercher dans la confrontation de certains des principes qui fondent et animent le cœur de notre vie démocratique. (...) Il revient bien sûr à la loi de créer les conditions d'une tension équilibrée entre ces deux éléments, puisqu'elle doit notamment fixer les règles concernant « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... » aux termes du sixième alinéa de l'article 34 de la Constitution. »*

#### *B.- Des mesures fortes annoncées récemment*

Comme le déclarait M. Nicolas Sarkozy, alors ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le 3 novembre 2004, « *Quant au contribuable qui, mois après mois, accomplit son devoir fiscal et participe au financement des politiques publiques que mène le Gouvernement, il est bien normal que nous nous efforcions de rendre son civisme fiscal plus facile et plus simple. Nous devons donc mener le combat de l'allègement et de la simplification des règles fiscales.*

« (...) *Nous voulons, maintenant, prolonger, amplifier et accélérer ces efforts. Avec une volonté : transformer la traditionnelle relation de méfiance entre l'administration fiscale et les contribuables en une relation de confiance.*

« *Nos compatriotes ne sont pas, dans leur très grande majorité, des fraudeurs : il est indispensable que nos procédures et notre attitude à leur égard en prennent acte. Les fonctionnaires quant à eux font leur métier en veillant à ce que les lois votées par le Parlement soient bien appliquées. »*

Le programme d'ensemble annoncé par le Ministre d'Etat le 3 novembre 2004 consiste dans trente mesures devant être mises en œuvre sur la période novembre 2004-décembre 2005. Ces mesures poursuivent cinq objectifs :

- une meilleure sécurité juridique pour les entreprises ;
- une meilleure prise en compte du contribuable de bonne foi ;
- un accompagnement et une aide dans l'accomplissement de son devoir fiscal par le particulier ;
- une simplification des procédures pour faciliter la vie du contribuable ;

– une plus grande disponibilité envers le contribuable.

On peut revenir sur le premier objectif, qui concerne la sécurité juridique des entreprises. Il consiste à améliorer la stabilité juridique pour les agents économiques au regard de la règle fiscale, pour accroître la confiance des opérateurs, renforcer l'attractivité de la France et d'une manière générale favoriser le bon fonctionnement de l'économie.

Dans son intervention du 3 novembre 2004, le Ministre d'Etat expliquait :

*« Les entreprises pourront demander à l'administration, à l'occasion d'un contrôle fiscal de s'engager explicitement sur un point examiné par le vérificateur et n'ayant pas donné lieu à rectification, cela afin de sécuriser leur situation fiscale pour l'avenir.*

*« Elles pourront également disposer désormais d'un « contrôle préventif sur demande », qui les aidera à bien appliquer les textes fiscaux. De courte durée et ciblés, ces interventions permettront soit de rassurer l'entreprise sur un point particulier, soit de lui offrir la possibilité de régulariser sa situation. Les petites entreprises, et en particulier les plus jeunes d'entre elles, y trouveront un moyen de prévenir d'éventuelles difficultés ultérieures en matière fiscale.*

*« En outre, lorsqu'une proposition de rectification (qui s'appelait auparavant « notification de redressement ») conduit à engager une négociation amiable avec un pays partenaire pour éviter une double imposition, la mise en recouvrement des suppléments d'impôt sera reportée jusqu'au terme de la négociation. »*

Le **I** de cet article se décompose en un **1°** tendant à insérer un nouvel article au sein du livre des procédures fiscales, l'article L. 13 C qui permet d'instaurer une procédure de contrôle fiscal à la demande, et en un **2°** qui vise à réécrire les dispositions de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales pour étendre à l'ensemble des entreprises la procédure permettant à une entreprise de régulariser sa situation pendant un contrôle fiscal sur place.

Le **II** de cet article est relatif aux dates d'application des deux mesures précitées. Le **A du II** prévoit que la procédure de demande d'intervention de l'administration fiscale sur place peut être utilisée par les contribuables concernés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Le **B du II** dispose que la procédure de régularisation en cours de contrôle sera applicable aux contrôles qui seront engagés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

## **II.- La mise en place d'une procédure de demande de contrôle fiscal sur place, à l'initiative du contribuable**

L'article L. 13 C nouveau du livre des procédures fiscales introduit par le **1° du I de cet article** comporte deux alinéas. Le **premier alinéa** décrit les modalités de la procédure ainsi mise en place, tandis que le **deuxième alinéa**

précise que cette procédure n'entre pas dans la catégorie des vérifications de comptabilité au sens de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales. Il faut rappeler qu'en vertu du premier alinéa de l'article L. 13, « *les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables.* » Les dispositions prévues par l'article L. 13 C nouveau du livre des procédures fiscales sont clairement distinguées de cette procédure classique des vérifications de comptabilité.

#### *A.- Le champ des entreprises pouvant bénéficier de la mesure*

##### 1.- Les conditions posées pour pouvoir utiliser cette nouvelle faculté

**L'article L. 13 C nouveau du livre des procédures fiscales** indique précisément dans la **première phrase du premier alinéa** quels sont les contribuables susceptibles de bénéficier de cette nouvelle possibilité. La mesure n'a en effet pas vocation à s'appliquer à l'ensemble des entreprises, mais uniquement :

– aux entreprises dont le commerce principal est « *de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir un logement* » (définition classique des entreprises de prestations de services et de vente utilisée par les services fiscaux) et dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1,5 million d'euros ;

– aux autres entreprises à condition que leur chiffre d'affaires n'excède pas 450.000 euros.

On peut noter que les montants de chiffres d'affaires de référence pour déterminer le champ d'application de la mesure constituent environ le double de ceux prévus pour les entreprises concernées par le régime simplifié d'imposition. En effet, aux termes de la première phrase du I de l'article 302 *septies* A du code général des impôts, le régime simplifié de liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires concerne « *les personnes dont le chiffre d'affaires n'excède pas 763.000 euros, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 230.000 euros s'il s'agit d'autres entreprises.* »

##### 2.- Une mesure ciblée pour limiter la procédure aux entreprises ayant une taille et un montant de chiffre d'affaires raisonnable

Les contribuables visés par la mesure sont des petites et moyennes entreprises. La majorité des entreprises françaises entre en réalité dans le champ de ces nouvelles dispositions : il s'agit de sociétés ayant une taille relativement

modeste, ce qui permet à la demande de contrôle fiscal sur place d'avoir toute son utilité et sa pertinence.

Votre Rapporteur général estime que les entreprises de plus grande importance ayant des activités très diversifiées et dégageant des chiffres d'affaires bien supérieurs à ceux prévus par la présente mesure ne constitueraient probablement pas une cible opportune pour la procédure ainsi mise en place. La situation fiscale du contribuable qui fait à l'administration la demande d'un contrôle sur place doit pouvoir être appréciée de façon assez simple et rapide par l'agent du centre des impôts qui sera amené à se déplacer dans les locaux de la société. L'intervention de cet agent doit permettre d'apporter une réponse claire à un sujet relativement précis faisant l'objet de la demande du contribuable, ce qui suppose que les opérations devant être contrôlées n'atteignent pas un trop fort degré de complexité.

### *B.- Les modalités de la demande pouvant être formulée par le contribuable*

L'objectif du dispositif est de faciliter la situation des entreprises petites et moyennes désireuses de respecter leurs obligations fiscales mais rencontrant des difficultés de compréhension ou dans la réalisation de certaines opérations. Pour certains contribuables, les échanges de courriers ou les visites dans les locaux des centres des impôts n'apparaissent en effet pas totalement suffisants. Les dispositions ainsi mises en place permettent de compléter les possibilités déjà existantes.

#### 1.- L'instauration d'une nouvelle faculté pour le contribuable s'ajoutant aux modes classiques de demandes d'informations auprès des services fiscaux

Il est indiqué dans la **première phrase du premier alinéa de l'article L. 13 C** nouveau du livre des procédures fiscales que les entreprises entrant dans le champ de la mesure « *peuvent* » adresser une demande à l'administration. La **deuxième phrase du premier alinéa** de l'article précité commence par les mots : « *lorsque l'administration a donné suite à cette demande, (...)* ». Cela signifie que :

– la demande d'information sur place est bien évidemment facultative : il s'agit d'une nouvelle possibilité donnée au contribuable qui viendra s'ajouter aux démarches habituelles aujourd'hui pratiquées comme le dialogue par écrit ou les rencontres dans les bureaux de l'administration fiscale ;

– le fait de donner suite ou non est laissé à la libre appréciation de l'administration fiscale qui peut décider de ne pas répondre favorablement à la demande formulée (soit que la demande porte sur un sujet trop large, insuffisamment précisé dans la requête adressée, trop complexe et technique pour se prêter à cet exercice, soit que les services sont amenés à donner la priorité de

certaines demandes par rapport à d'autres en fonction des types de sociétés ou d'activités à privilégier).

D'après la **première phrase du premier alinéa de l'article L. 13 C nouveau du livre des procédures fiscales**, la demande adressée par le contribuable peut porter sur un exercice clos, mais également sur un exercice en cours, ce qui constitue un avantage important pour le chef d'entreprise souhaitant en amont, avoir toutes les informations utiles pour remplir correctement ses obligations déclaratives. Cette disposition peut s'avérer particulièrement appréciable pour les entreprises nouvelles dans les premières années de leur création : le contribuable concerné peut ressentir le besoin de disposer de façon officielle, le plus tôt possible, des éléments d'information qui vont lui permettre de s'assurer qu'il est en règle avec différents aspects de la législation fiscale. Le fait que l'agent du centre des impôts se déplace dans les locaux de l'entreprise constituera à cet égard une assurance forte pour le contribuable ; ce dernier fournira alors à l'agent venu répondre à ses interrogations tous les documents comptables et les factures de l'entreprise permettant de clarifier tel ou tel point bien identifié au préalable.

Comme la première phrase du premier alinéa de l'article L. 13 C nouveau du livre des procédures fiscales l'indique, la demande doit porter « *sur certains points précisés* » dans le courrier adressé à l'administration fiscale. Le contribuable ne peut pas par conséquent solliciter une intervention générale de contrôle des opérations en cours, mais doit être en mesure de cibler sa requête.

### *C.- Les résultats de ce contrôle sur place*

1.- L'obligation pour l'administration fiscale ayant accédé à la demande du contribuable de fournir ensuite à ce dernier des réponses sur chacun des points

Aux termes de la **deuxième phrase du premier alinéa de l'article L. 13 C nouveau du livre des procédures fiscales**, l'administration fiscale doit informer le contribuable « *des résultats de ce contrôle sur chacun de ces points* ». Une fois que l'administration fiscale a donné suite à la requête en envoyant sur place un inspecteur ou un agent du centre des impôts auquel l'entreprise concernée est rattachée, elle ne peut pas ne pas donner une réponse claire à chaque sujet ayant fait l'objet de la demande initiale du contribuable.

2.- L'opposabilité de la position exprimée par l'administration fiscale

Selon les informations obtenues par votre Rapporteur général, la position que l'administration fiscale est amenée à prendre sur chacun des points en question lui sera opposable par la suite. Concrètement, si l'agent du centre des impôts a estimé que le traitement de telle opération comptable (portant par exemple sur la durée des amortissements pour les immobilisations, l'application

d'une exonération ou d'un allègement d'impôt) a été réalisé de façon conforme à la législation fiscale, un vérificateur qui interviendrait ensuite dans cette même entreprise et qui jugerait au contraire que les opérations visées sont entachées d'une erreur ou d'une omission ne pourrait procéder à aucun redressement en ce domaine.

### 3.- Dans certains cas, la nécessité d'une régularisation

**L'avant-dernière phrase du premier alinéa de l'article L. 13 C nouveau du livre des procédures fiscales** traite des cas où, à l'occasion de cette intervention de l'administration fiscale sur place à l'initiative du contribuable, des « *erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances* » sont constatées dans les déclarations ayant été souscrites sur les points faisant l'objet de la demande. Le contribuable a la possibilité de régulariser sa situation dans les conditions prévues à l'article L. 62 du livre des procédures fiscales.

Il faut noter que cet article fait précisément l'objet de modifications dans le 2° du I de cet article. Une procédure de régularisation spontanée est mise en place qui permettra le paiement d'un intérêt de retard égal à 50% de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.

Si le contribuable qui a été informé par l'administration fiscale de la présence d'une erreur, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une insuffisance ne procède pas à la régularisation de sa situation, une procédure de rectification est mise en œuvre, aux termes de la **dernière phrase du premier alinéa de l'article L. 13 C nouveau du livre des procédures fiscales**. Dans ce cas, les intérêts de retard calculés ne seront pas au taux réduit mais au taux normal.

### **III.- L'instauration d'une procédure de régularisation spontanée en cours de vérification de comptabilité**

L'article L. 62 du livre des procédures fiscales est remplacé, aux termes du 2° du I de cet article, par de nouvelles dispositions s'appliquant à l'ensemble des entreprises alors que le dispositif antérieur était limité aux entreprises ne dépassant pas les limites prévues au I de l'article 302 *septies* A du code général des impôts, c'est-à-dire les seules entreprises concernées par le régime simplifié d'imposition. Cette mesure est susceptible d'avoir un impact fort en termes de relations entre l'administration fiscale et les contribuables : d'après les informations obtenues par votre Rapporteur général, le nombre de contrôles fiscaux achevés en 2003 s'élevait à 46.435 (vérifications générales uniquement) ; la moyenne des droits rappelés représentait en 2003, 141.500 euros. Le nombre d'entreprises susceptibles d'être concernées par la mesure proposée serait de 1.165.000 s'agissant des entreprises d'achat et de vente et de 1.078.200 pour les entreprises de prestations de services.

*A.- Une nouvelle faculté de régularisation en cours de vérification de comptabilité*

**Dans sa nouvelle rédaction, l'article L. 62 du livre des procédures fiscales** met en place une nouvelle faculté au bénéfice du contribuable faisant l'objet d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle il a été constaté des erreurs, des inexactitudes, des omissions ou des insuffisances. Ainsi, « *pour les impôts sur lesquels porte cette vérification* », il lui sera désormais possible de régulariser sa situation au cours de la procédure de vérification de comptabilité. Jusqu'à présent (rédaction actuelle du premier alinéa de l'article L. 62), les régularisations ne pouvaient intervenir qu'à l'issue de la procédure et non pendant son déroulement.

L'objectif de cette mesure est de permettre au contribuable ne contestant pas la présence d'erreurs, d'inexactitudes, d'omissions ou d'insuffisances de ne pas attendre la fin de la procédure pour se mettre en conformité avec la législation fiscale. La régularisation pourra intervenir avant, ce qui fera gagner quelques semaines ou quelques mois au contribuable désireux de régler vite les sommes dues.

L'avantage pour le contribuable est que les intérêts de retard qui lui seront appliqués sont réduits de moitié par rapport aux intérêts de retard habituels : « *moyennant le paiement d'un intérêt de retard égal à 50% de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts* » (**premier alinéa de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales dans sa nouvelle rédaction**). Il faut rappeler que l'article 1727 du code général des impôts dispose dans son premier alinéa que « *le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif d'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toutes sanctions.* » Le dernier alinéa de l'article précité prévoit que « *le taux d'intérêt de retard est fixé à 0,75% par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé.* »

*B.- Les conditions requises pour pouvoir bénéficier de ces dispositions*

Une première condition *sine qua non* pour pouvoir bénéficier de cette procédure est d'avoir souscrit une déclaration dans les délais (**premier alinéa de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales** dans sa nouvelle rédaction).

Les **alinéas deux à cinq de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales** dans sa nouvelle rédaction posent ensuite quatre autres conditions pour permettre à un contribuable de bénéficier de la procédure de régularisation spontanée :

– la première condition (**1<sup>o</sup>, soit le troisième alinéa de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales** dans sa nouvelle rédaction) concerne une question

de calendrier : pour que la demande puisse être examinée par l'administration fiscale, elle doit avoir été formulée par le contribuable « *avant toute proposition de rectification* ». Lors d'une première réunion de synthèse, le vérificateur informe le contribuable des éléments susceptibles de faire l'objet de la rectification. Si le contribuable estime qu'en effet, les constatations faites par le vérificateur ne peuvent être remises en cause par lui, il peut demander à bénéficier immédiatement d'une procédure de régularisation spontanée ; dans un tel cas, il n'est nul besoin d'attendre que le vérificateur établisse une proposition de rectification selon la procédure habituelle. Afin de gagner du temps, le dispositif de régularisation spontanée s'enclenchera donc avant cette étape ;

– la deuxième condition (2°, **soit le quatrième alinéa de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales** dans sa nouvelle rédaction) correspond à une condition posée dans l'article L. 62 du livre des procédures fiscales aujourd'hui en vigueur (1°, **soit le troisième alinéa de l'article L. 62** dans sa rédaction actuelle) : il s'agit de la clause selon laquelle la régularisation bénéficiant du taux réduit d'intérêts de retard ne peut pas concerner « *une infraction exclusive de bonne foi* ». Cela signifie que seuls les contribuables dont l'administration fiscale estime qu'ils sont de bonne foi peuvent prétendre bénéficier de ce dispositif, étant précisé que l'existence de la bonne ou de la mauvaise foi se détermine par exemple en fonction d'éléments de faits précis, de l'existence ou non de récidives, de la présence ou non d'éléments montrant la volonté manifeste de ne pas respecter une obligation déclarative ;

– la troisième condition (3°, **soit le cinquième alinéa de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales** dans sa nouvelle rédaction) porte sur le dépôt par le contribuable d'une déclaration complémentaire dans les 30 jours de sa demande. On note que, dans sa rédaction actuelle, l'article L. 62 ne détermine pas de limite précise pour le dépôt de la déclaration complémentaire, puisque le quatrième alinéa (2°) de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales actuellement en vigueur dispose simplement que « *à l'appui de leur demande, les contribuables déposent des déclarations complémentaires* » ;

– la dernière condition essentielle figure également dans le 3°, **soit le cinquième alinéa de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales** dans sa nouvelle rédaction : il s'agit de l'obligation pesant sur le contribuable d'acquitter, sans délai, l'intégralité de ce qu'il doit (« *intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration (par exemple s'agissant d'une régularisation de TVA), ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle (par exemple s'agissant d'une régularisation en matière d'impôt sur le revenu.)* ») On peut noter que dans la rédaction actuelle (3°, **soit le cinquième alinéa**) de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales, les intéressés doivent seulement s'engager « *à verser, dans le délai de deux mois suivant la date du dépôt de ces déclarations et selon les modalités fixées par décret, les suppléments de droits simples et les intérêts de retard (...)* »

Si toutes ces conditions exposées sont remplies, la procédure de régularisation spontanée trouve à s'appliquer.

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* l'article 22 sans modification.

\*  
\*       \*

## Article 23

### **Extension du champ de compétence des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et aménagement des modalités de saisine.**

#### *Texte du projet de loi :*

I. – L'article L. 59 A du livre des procédures fiscales est ainsi rédigé :

« *Art. L. 59 A.* – I. – La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires intervient lorsque le désaccord porte :

« 1° sur le montant du résultat industriel et commercial, non commercial, agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition ;

« 2° sur les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche mentionnées au II de l'article 244 *quater* B du code général des impôts ;

« 3° sur l'application du 1° du I de l'article 39 et du d de l'article 111 du code général des impôts relatifs aux rémunérations non déductibles pour la détermination du résultat des entreprises industrielles ou commerciales, ou du 5 de l'article 39 du même code relatif aux dépenses que ces mêmes entreprises doivent mentionner sur le relevé prévu à l'article 54 *quater* du code précité ;

« 4° sur la valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêts, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur la valeur ajoutée, en application du 6° et du I du 7° de l'article 257 du code général des impôts.

« II. – Dans les domaines mentionnés au I, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit.

« Par dérogation aux dispositions du précédent alinéa, la commission peut se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions ainsi que sur le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers. »

II. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa de l'article 1651 C, les mots : « au 1° de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales » sont remplacés par les mots : « au 4° du I de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales » ;

2° Le second alinéa de l'article 1651 F est supprimé ;

3° Après l'article 1651 F, il est inséré un article 1651 G ainsi rédigé :

« *Art. 1651 G.* – Pour des motifs de confidentialité, le contribuable peut demander la saisine de la commission d'un autre département. Ce département est choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal ou, lorsque le ressort du tribunal administratif ne comprend qu'un seul département, par le président de la cour administrative d'appel territorialement compétente dans le ressort de cette cour.

« Lorsque des rehaussements fondés sur les mêmes motifs sont notifiés à des sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A, les contribuables peuvent demander la saisine de la commission départementale compétente pour la société mère.

« Les contribuables dont les bases d'imposition ont été rehaussées en vertu du d de l'article 111 peuvent demander la saisine de la commission départementale compétente pour l'entreprise versante. »

III. – Les dispositions des I et II sont applicables aux propositions de rectification adressées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

### *Exposé des motifs du projet de loi :*

La saisine des commissions apportant une garantie supplémentaire pour les contribuables, il est proposé d'étendre leur champ de compétence à des sujets nouveaux et de leur reconnaître la possibilité d'examiner les questions de fait, même lorsqu'elles concourent à la qualification juridique des opérations.

En outre, la mesure proposée vise à simplifier les modalités de saisine de la commission départementale en cas de dossiers connexes (notamment contrôle de sociétés membres d'un même groupe au sens de l'article 223 A du code général des impôts) et à faciliter le règlement global du litige.

Enfin, il est prévu d'étendre à tous les contribuables la possibilité de demander la saisine de la commission d'un autre département, pour des motifs de confidentialité.

### *Observations et décision de la Commission :*

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a présenté en Conseil des ministres le 3 novembre 2004 une communication sur l'amélioration des relations entre les contribuables et l'administration fiscale. Mettant en œuvre l'un des engagements contenus dans celle-ci, le présent article propose diverses mesures tendant à renforcer le rôle des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, institutions de conciliation dont l'efficacité, en matière de règlement précontentieux des litiges, est reconnue tant par l'administration que par les contribuables concernés.

Les principales dispositions de l'article sont ainsi :

– une extension de la compétence de ces commissions aux conditions d'application des régimes d'exonération et d'allégement fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche pour le crédit-impôt recherche ;

– une extension de leur pouvoir à la qualification juridique de certains faits ;

– enfin, une modification des règles de compétence territoriale dans certaines circonstances.

**I.- Une institution de conciliation entre l'administration fiscale et les contribuables dont l'utilité est reconnue**

*A.- Une institution ancienne*

Les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sont issues des anciennes commissions consultatives départementales, instituées par le décret-loi du 15 octobre 1926, dont les décisions et avis en matière d'impôts cédulaires sur les bénéfices industriels ou commerciaux, les bénéfices agricoles et les bénéfices des professions non commerciales pouvaient être déferés, soit par les contribuables, soit par l'administration, devant les commissions centrales des impôts directs.

Une loi du 13 janvier 1941 a supprimé les commissions centrales et substitué aux commissions consultatives départementales un organisme unique, la commission départementale des impôts directs, placée sous la présidence du directeur des contributions directes et composée en nombre égal de fonctionnaires des finances et de contribuables. Les avis et décisions de cette commission étaient émis à la majorité des voix. En cas de partage des voix, le président avait voix prépondérante. Un décret n° 54-1071 du 4 novembre 1954 mis fin à cette prépondérance et a institué un comité départemental d'arbitrage destiné à intervenir lorsque la commission n'avait pu prendre de décision ou d'avis.

A partir de 1955, la commission – alors dénommée « commission départementale des impôts » – a reçu, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, les attributions suivantes qu'elle exerçait sous la présidence du directeur des contributions indirectes :

– elle fixait le montant du forfait en cas de désaccord entre l'inspecteur et contribuable sur l'évaluation faite par celui-ci ;

– elle était appelée à donner son avis, à l'initiative du redevable ou de l'inspecteur, lorsque celui-ci, après avoir rejeté la comptabilité, avait reconstitué le chiffre d'affaires en appliquant un pourcentage du bénéfice brut au chiffre des achats, et qu'il y avait désaccord sur cette évaluation.

La loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 a :

– supprimé le comité d'arbitrage ;

– confié la présidence de la commission départementale à un magistrat du tribunal administratif disposant d'une voix prépondérante dans les délibérations de ladite commission ;

– modifié les règles de composition et de fonctionnement de celle-ci en étendant notamment ses compétences relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

La loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 a apporté diverses modifications aux dispositions qui régissaient antérieurement le rôle, la compétence, la composition et le fonctionnement de la commission départementale, laquelle a pris le nom définitif de « commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires ». Diverses dispositions législatives et réglementaires sont intervenues par la suite, modifiant notamment la composition et le mode de fonctionnement de ces commissions.

### *B.- Une institution à l'efficacité reconnue*

En 2003, environ 5.100 dossiers ont été traités par les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (dont environ 1.000 dossiers d'incompétence). Rapportées aux opérations de contrôle sur place (vérifications de comptabilité et examen de la situation fiscale personnelle) dont le nombre est d'environ 50.000 par an, ce sont donc environ 10% de ces contrôles qui sont examinés par cette institution.

La répartition géographique des saisines fait apparaître la prédominance de l'Ile-de-France où est concentré plus d'un tiers des dossiers traités par les commissions départementales, ainsi que le montre le tableau suivant :

Ile-de-France	36,00%
Picardie	1,81%
Champagne-Ardenne	1,30%
Lorraine	1,96%
Alsace	1,90%
Franche-Comté	1,39%
Bourgogne	2,26%
Rhône-Alpes	9,99%
PACA	10,35%
Corse	1,07%
Languedoc-Roussillon	4,40%
Midi-Pyrénées	2,55%
Poitou-Charentes	1,69%
Pays de Loire	2,88%
Bretagne	2,46%
Basse-Normandie	1,43%
Haute-Normandie	3,87%
Centre	2,47%
Auvergne	1,19%
Limousin	0,32%
DOM	0,62%

*Source : Direction générale des impôts.*

Les raisons qui motivent les contribuables à saisir ces commissions départementales sont les suivantes :

– la composition de la commission, présidée par un magistrat et composée d'une majorité de représentants des contribuables spécialisés dans le domaine concerné par le litige, constitue une garantie d'indépendance des commissions et de qualité de l'expertise apportée ;

– la durée de traitement des dossiers n'est pas excessive, entre 6 et 12 mois en moyenne ;

– surtout, en moyenne nationale et selon les années, un contribuable obtient gain de cause devant les commissions, pour la totalité de sa demande, dans 11% des cas : partiellement dans 49% des cas, soit un total des révisions des redressements dans 60% des affaires traitées. Le contribuable a donc souvent raison de saisir la commission ;

– enfin, cette saisine de la commission serait vaine si ses avis favorables aux contribuables n'étaient pas suivis par l'administration. Or, dans 96% des cas, l'administration suit les avis qui lui sont défavorables.

## **II.- Les Commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ont un pouvoir réduit et un champ de compétence limité**

### *A.- La saisine de la Commission*

La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut être saisie lorsqu'un désaccord persiste entre le contribuable et l'administration à l'occasion de la procédure de redressement contradictoire de l'article L. 55 du livre des procédures fiscales ou de taxation d'office de l'article L. 69 du même livre <sup>(1)</sup>.

---

(1) Cependant, il résulte des dispositions de l'article 64 du code général des impôts et L. 1 du livre des procédures fiscales que la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires intervient en tant qu'organisme de taxation en fixant le bénéfice agricole forfaitaire sur proposition de l'administration dans le cadre de la procédure d'imposition annuelle obligatoire. Ce caractère d'organisme de taxation de la commission a beaucoup perdu de son importance depuis l'article 7 de la loi de finances pour 1999 (n° 1998-1266 du 30 décembre 1998) qui a supprimé le régime du forfait BIC et le régime de l'évaluation administratives des BNC. De plus, la commission est également compétente en matière d'impôts directs locaux. En application de l'article 1510 du code général des impôts, elle détermine les tarifs d'évaluation des propriétés non bâties. Aux termes de l'article 1503 du même code, la commission intervient également dans la fixation de la valeur locative des propriétés bâties. Enfin, l'article 1518 du même code prévoit la compétence de la commission dans la mise à jour périodique de la valeur locative des propriétés bâties et non bâties. Cette compétence des commissions intervenant en dehors de toute procédure de redressement n'est pas modifiée par le présent article qui ne s'applique qu'aux saisines dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire ou de taxation d'office. Il a donc été choisi de ne pas les étudier plus en détail dans le présent commentaire.

### 1.- Lors d'une procédure de redressement contradictoire

En premier lieu, la commission départementale peut être saisie au cours d'une procédure de redressement contradictoire déclenchée en application de l'article L. 55 du livre des procédures fiscales, c'est-à-dire lorsque l'administration « *constate une insuffisance, une inexactitude, une omission, une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts* ».

L'administration notifie alors au contribuable concerné, ou à son représentant, le redressement envisagé. Cette notification, qui est préalable à tout recouvrement de l'imposition, doit, en application de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, « *être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation* ». Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour répondre à la notification, l'administration devant attendre l'expiration de ce délai pour mettre en recouvrement l'imposition. Dans ce délai, le contribuable peut soit accepter le redressement proposé, soit présenter ses observations, lesquelles peuvent prendre la forme d'un refus pur et simple :

– s'il donne son accord, l'imposition est établie sur la base notifiée. L'intéressé conserve néanmoins le droit de présenter une réclamation après la mise en recouvrement de l'imposition. La situation est la même si le contribuable ne fournit pas de réponse dans un délai de 30 jours, le silence valant acceptation tacite ;

– si le redevable produit des observations dans le délai légal, et si ses observations sont reconnues fondées, en tout ou partie, l'administration abandonne ou modifie son projet de redressement ;

– si l'administration rejette les observations, elle doit en informer le contribuable par une réponse motivée.

Lorsque l'administration n'accepte pas les observations du contribuable et maintient le redressement, elle doit, en application de l'article L. 57 précité, aviser le contribuable de sa décision. L'article R. 59-1 du livre des procédures fiscales prévoit que « *le contribuable dispose d'un délai de 30 jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations* » pour saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Cette commission peut être saisie, en application de l'article L. 59 du livre des procédures fiscales, soit par l'administration, sur demande du contribuable, soit par l'administration elle-même, quand bien même le contribuable n'a pas manifesté le désir que le désaccord lui soit soumis, soit par le contribuable directement, ce dernier cas étant le plus fréquent. La saisine de la commission n'est donc pas de droit lorsqu'il lui incombe d'exprimer un avis sur le montant d'un redressement notifié. Cependant, selon la jurisprudence administrative, l'administration peut refuser de saisir la commission sur demande du contribuable lorsqu'elle estime qu'elle n'est pas compétente, le refus de la saisine n'entachant pas d'irrégularité la procédure de redressement.

## 2.- Lors d'une procédure de taxation d'office

La commission est également appelée à intervenir, depuis la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, dans le cadre des examens contradictoires de la situation fiscale personnelle, lorsque le contribuable est taxé d'office, en application de l'article L. 69 du livre des procédures fiscales, pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications de l'administration. La saisine de la commission est donc exclue dans les autres cas d'imposition d'office, comme d'ailleurs dans le cas de la procédure de règlement particulière de l'article L. 62<sup>(1)</sup> et la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64. En application de l'article L. 76 du livre des procédures fiscales, la commission est saisie dans les conditions de l'article L. 59 précité.

### *B.- Un champ de compétence limité*

#### 1.- Champ de compétence territoriale

Sur le plan territorial, la commission compétente est celle du département dans lequel le contribuable est tenu de déposer sa déclaration. La doctrine administrative de base (13 M-2211) a apporté les précisions suivantes :

– dans le cas des revenus catégoriels (BIC, BNC...), ce sont les déclarations spéciales à chacune de ces catégories qui sont prises en considération. En conséquence, la commission compétente est en principe celle du lieu d'exercice de la profession, du siège de la direction de l'entreprise ou du lieu de son principal établissement :

---

(1) Une procédure de règlement particulière est prévue en faveur des contribuables dont le chiffre d'affaires de l'un des exercices soumis à une vérification ne dépasse pas les limites prévues pour l'admission au régime simplifié d'imposition. Cette procédure permet aux intéressés, sous certaines conditions, de réparer les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances commises de bonne foi et constatées à l'occasion d'une vérification de comptabilité, moyennant le paiement d'un intérêt de retard de 0,75% par mois.

– dans le cas de la taxation d’office dans le cadre d’un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, la commission compétente est celle du département dans lequel la déclaration d’ensemble a été déposée. Ce département est celui du lieu d’imposition à l’impôt sur le revenu tel que défini à l’article 10 du code général des impôts (département du domicile, de la résidence, du principal établissement). Cependant, pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée, le contribuable peut, en application de l’article 1651 F du code général des impôts, demander que la commission saisie du litige qui l’oppose à l’administration ne soit pas celle de son département de résidence mais celle d’un autre département. Ce département est alors choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal ou, s’il s’agit d’un département d’outre-mer, par le président de la Cour administrative d’appel de Paris dans le ressort de cette cour ;

– en matière d’impôt sur les sociétés, la commission compétente est celle du département du lieu d’imposition, c’est-à-dire, en principe, du lieu du principal établissement de la société. Toutefois, en application de l’article 218 A du code général des impôts, l’administration a la possibilité de désigner comme lieu d’imposition celui où est assurée la direction effective de l’entreprise ou celui de son siège social. En outre, la création de la direction des grandes entreprises a modifié, pour les entreprises qui en relèvent, le lieu de dépôt de la plupart des déclarations fiscales et celui du recouvrement des impôts et taxes y afférent. Cependant, ainsi que l’a rappelé l’instruction fiscale 13 M-2-02 du 9 août 2002, cette réforme n’entraîne pas de changement du lieu d’imposition pour ces entreprises. La commission compétente demeure par conséquent celle du lieu d’exercice de la profession, du siège de la direction de l’entreprise ou du lieu de son principal établissement ;

– enfin, en matière de taxes sur le chiffre d’affaires, la commission compétente est celle du lieu d’imposition, y compris en ce qui concerne les désaccords survenant en matière de détermination de la valeur vénale d’un immeuble pour l’assiette de la TVA.

## 2.- Les matières concernées par le désaccord

Le champ de compétence matérielle des commissions départementales est défini à l’article L. 59 A, et accessoirement L. 76 du livre des procédures fiscales.

Il peut être présenté dans le tableau suivant <sup>(1)</sup> :

**CHAMP DE COMPÉTENCE MATÉRIEL DES COMMISSIONS DÉPARTEMENTALES  
DES IMPOTS DIRECTS ET TAXES SUR LE CHIFFRE D’AFFAIRES**

Désaccord survenant :		Base légale de la compétence
Pour la détermination du revenu d'ensemble lorsque, à l'issue de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, le contribuable est taxé d'office pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissement		Article L. 76 al 1 <sup>er</sup> du livre des procédures fiscales
Pour la détermination des revenus imposables au titre :	des BIC : régime réel normal ou simplifié	Article L. 59 A 1 <sup>o</sup> du livre des procédures fiscales
	des BNC : régime de la déclaration consolidée	Article L. 59 du livre des procédures fiscales
	des bénéficiaires agricoles : régime réel	Article L. 59 A, 1 <sup>o</sup> du livre des procédures fiscales
	de l'appréciation du caractère normal des rémunérations payée par les entreprises, que le désaccord porte sur les exclusions de charges déductibles des résultats imposables ou sur leur imposition au titre des bénéfices distribués (article 111, d du code général des impôts)	Article L. 59 A, 2 <sup>o</sup> du livre des procédures fiscales
	de l'appréciation du caractère normal des dépenses mentionnées sur le relevé prévu à l'article 54 <i>quater</i> du code général des impôts	Article 59 A 2 <sup>o</sup> du livre des procédures fiscales
En matière d'impôt sur les sociétés, pour la détermination des bénéfices imposables		Article L. 59 A, 1 <sup>o</sup> du livre des procédures fiscales
En matière de taxe sur le chiffre d'affaires, pour la détermination :	du chiffre d'affaires réalisé par le contribuable sous un régime d'imposition non forfaitaire	Article L. 59 A, 1 <sup>o</sup> du livre des procédures fiscales
	de la valeur vénale retenue pour l'assiette de la TVA des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières ayant donné lieu à des opérations dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des BIC (article 257, 6 <sup>o</sup> du code général des impôts), et des immeubles dont la production ou la livraison donne ouverture à la taxe (article 257, 7 <sup>o</sup> du code général des impôts)	Article L. 59 A, 1 <sup>o</sup> du livre des procédures fiscales

(1) On rappelle que la Commission intervient également en matière d'impôt direct locaux et de fixation du régime forfaitaire agricole.

L'énumération des domaines d'intervention de la commission par les articles L. 59 A et L. 76 du livre des procédures fiscales a été jugée limitative par la jurisprudence qui, traditionnellement, pour écarter la compétence de la commission, considère que le différend ne porte pas sur « *l'un ou l'autre des éléments limitativement énumérés à l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales* ».

### 3.- Une compétence limitée aux questions de fait

Dans les matières ainsi énumérées comme relevant de sa compétence, la commission doit se limiter à l'examen des seules questions de fait à l'exclusion des questions de droit. Il s'ensuit que, saisie d'une demande d'intervention de la commission sur un point de droit, l'administration a été reconnue fondée par la jurisprudence à s'abstenir de la saisir. Cependant, elle peut toujours la saisir et lui demander de se déclarer incompétente, notamment lorsqu'elle a un doute quant à son appréciation de la question de droit.

L'arrêt de principe qui opère une distinction entre les questions de droit et les questions de fait qui limite la compétence des commissions à ces dernières est l'arrêt du Conseil d'Etat du 15 janvier 1932 *Dupont*. Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a jugé que « *considérant qu'il n'existe aucune contestation sur les faits, que la seule question soulevée par l'imposition est une question de droit qui échappe à la compétence de la commission instituée par l'article 12 du décret-loi du 15 octobre 1926 en vue de donner son avis au cas de désaccord entre le contrôleur et le contribuable sur l'évaluation des bases de l'imposition, que le sieur X n'est pas fondé à faire état de l'absence de consultation de ladite commission, dont il n'avait d'ailleurs pas sollicité l'avis, pour soutenir que la procédure suivie par l'établissement de son imposition était irrégulière* ». Ce principe, loin d'être une création prétorienne repose sur les termes même de la loi qui prévoit de ne recueillir l'avis de la commission que lorsque le désaccord porte sur le « *montant* » réel du bénéfice ou du chiffre d'affaires ou encore sur la « *valeur vénale* » de certains actifs.

En effet, cette limitation de la compétence aux questions de fait apparaît tout à fait logique. Les commissions départementales ont été instituées pour recueillir le point de vue de professionnels indépendants, neutres, sur les aspects factuels et matériels concernant une activité professionnelle. Le rôle de ces professionnels est d'offrir une expertise technique, permettant, si possible, de prévenir un contentieux. Mais s'agissant d'une question juridique, seul le juge peut donner son interprétation du droit au cours d'une procédure juridictionnelle. En effet, outre les délicats problèmes constitutionnels que poserait une extension de la compétence des commissions aux questions de droit, il faut remarquer que cette extension aurait pour conséquence un accroissement du nombre des saisines, les commissions devenant une sorte de premier degré de juridiction, à laquelle elles ne pourraient répondre, faute de moyens suffisants.

## C.- Composition et procédure

### 1.- Composition

Selon le rapport du Conseil national des impôts pour 2002, la composition des la Commission « *visé à favoriser un équilibre harmonieux en même temps que techniquement fiable entre le point de vue de l'administration et celui de la profession concernées* ». L'originalité de la composition de ces commissions doit être soulignée puisqu'elles sont aujourd'hui les seules à associer magistrats, représentants de l'administration et représentants des contribuables.

La commission est un organe administratif mixte. Selon les cas, les représentants de l'administration, qui doivent avoir au moins le grade d'inspecteur divisionnaire, sont parfois en nombre égal à celui des représentants des contribuables, mais la commission est présidée par le président du tribunal administratif ou un membre du tribunal désigné par lui qui a voix prépondérante. On remarque que la composition de la commission garantit son indépendance, ce qui est essentiel pour la mission qui lui est confiée.

Les modalités de désignation des représentants des contribuables, leur nombre ainsi que celui des représentants de l'administration varient selon l'objet du désaccord. En effet, la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 précitée a modifié la composition de la commission dans le sens d'un allègement afin de permettre la démultiplication des structures consultatives au sein du département et de renforcer la technicité et l'indépendance des commissions, en introduisant dans le code général des impôts les articles 1651 à 1651 F traitant des différentes catégories de désaccords et prévoyant pour chacun d'entre eux une composition particulière. La loi de finances pour 1999 (n° 98-1266 du 30 décembre 1998) a également modifié la composition de la commission afin de permettre la représentation du monde associatif. Le tableau suivant récapitule les différentes situations.

**COMPOSITION DES COMMISSIONS SELON LA NATURE DES DÉSACCORDS**

	Détermination des bénéficiaires et du chiffre d'affaires			Rémunérations excessives	Détermination de la valeur vénale des biens soumis à la TVA immobilière	Taxation d'office à la suite d'une vérification contradictoire personnelle
	BIC	BNC	BA régime réel			
Base légale	Article 1651 A			Article 1651 B	Article 1651 C	Article 1651 F
Nombre de représentants de l'administration	2	2	2	2	3	1
Nombre de représentants des contribuables et organismes qui les désignent	3 CCI ou CDM	3 Organisme professionnel intéressé	3 FDSEA	3 dont 2 par la CCI et 1 salarié par un organisme représentatif des cadres	3 dont 1 pour la FDSEA, les organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles bâtis et les CCI ou CDM	2 choisis par le président parmi ceux visés aux colonnes 1 à 4 ci-contre, selon le cas
Présence d'un expert-comptable parmi les représentants des contribuables	oui	oui	oui	oui	non	Non
Membre supplémentaire de la commission	–	–	–	–	Notaire	–

CCI : Chambre de commerce et d'industrie ; CDM : Chambre des métiers ; FDSEA : Fédération départementale des syndicats d'exploitants agricoles.

Les modalités de désignation et d'organisation des commissions départementales sont fixées par les articles 347 et 348 de l'annexe III au code général des impôts.

**2.- Procédure**

La procédure devant la Commission départementale est essentiellement contradictoire. Elle repose sur le rapport établi par l'administration en application de l'article L. 60 du livre des procédures fiscales. Ce rapport ainsi tous autres documents justificatifs, selon les termes de l'article R. 60-1 du livre des procédures fiscales, « *doivent être tenus à sa disposition [du contribuable], au secrétariat de la commission, pendant le délai de 20 jours qui précède la réunion de cette commission* ».

Ce rapport doit comprendre le rapport du vérificateur et les documents dont l'administration fait état, sous réserve, en application de l'article L. 60 précité, que « *du secret professionnel relatif aux renseignements concernant d'autres contribuables* », mais y compris ceux contenant « *les indications relatives aux bénéficiaires ou revenus de tiers, de telle manière que le contribuable puisse s'assurer que les points de comparaisons retenus visent bien des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne* ».

Le contribuable peut présenter des observations orales ou écrites, et se faire assister par un ou deux conseils de son choix ou déléguer un mandataire habilité. Le contribuable peut soumettre à la commission tous éléments d'appréciation en sa possession et faire état notamment de sa comptabilité. A la demande d'un de ses membres, la commission peut entendre tout fonctionnaire qui a pris part à la détermination de la base d'imposition qui a fait l'objet du désaccord. Enfin, l'administration n'est admise à présenter des arguments et à utiliser des méthodes nouvelles pour déterminer les redressements qu'à la condition que tous les documents produits par elle devant la commission aient été portés à la connaissance du contribuable <sup>(1)</sup>.

#### *D.- Portée de la décision de la Commission*

##### 1.- Un pouvoir d'avis

En application de l'article R. 60-3 du livre des procédures fiscales, la Commission n'a qu'un pouvoir d'avis <sup>(2)</sup> qui intervient avant la décision définitive de l'administration sur le redressement envisagé. Cet avis, qui est motivé, est notifié au contribuable par l'administration des impôts.

L'administration est libre de suivre ou non l'avis et de modifier les bases de l'imposition. La seule exigence est que dans le cas où elle a été saisie, elle prenne l'avis de la Commission. L'article R. 61-A-1 du livre des procédures fiscales dispose en effet que le montant de l'impôt exigible à la suite d'une procédure de redressement est calculé « *sur la base notifiée par l'administration après avis de la commission compétente dans le cas où le litige lui a été soumis* ». Cependant, dans la pratique, on observe que l'avis est suivi dans la très grande majorité des cas (environ 95% selon le rapport du Conseil national des impôts précité).

La notification de l'avis autorise la mise en recouvrement de l'impôt. Cependant, après l'établissement du rôle ou l'émission de l'avis de mise en recouvrement, le contribuable, en application de l'article L. 61 du livre des procédures fiscales, conserve le droit de présenter une réclamation contentieuse.

---

(1) Dans le cadre des contrats pluriannuels (d'objectifs et de moyens, pour la période 2000-2002, de performance, pour la période 2003-2005), la direction générale des impôts a mis en place fin 2002 un document joint systématiquement aux convocations adressées à chaque contribuable lui expliquant le fonctionnement de la commission et lui donnant des recommandations sur la manière d'aborder la séance. Dans le même objectif de simplifier le rapport du contribuable à la commission, depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2003, le nom des membres commissaires est mentionné sur des cavaliers en séance, afin de lever l'anonymat de ceux-ci.

(2) La commission départementale a un pouvoir de décision dans la fixation du bénéfice agricole forfaitaire en application de l'article L. 1 du livre des procédures fiscales.

## 2.- Les conséquences en matière de charge de la preuve

Jusqu'à la loi n° 87-502 précitée, lorsque l'avis de la commission était favorable à la base d'imposition retenue par l'administration, la charge de la preuve en cas de réclamation contentieuse incombait au contribuable. Aujourd'hui, l'administration supporte toujours cette charge dès lors que le contribuable a rempli ses obligations déclaratives. L'article L. 192 du livre des procédures fiscales dispose en effet que lorsque la commission départementale *« est saisie d'un litige ou d'un redressement, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par cette commission »*.

Cependant, le même article précise que la charge de la preuve pèse sur le contribuable *« lorsque la comptabilité présente de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission »*. Cependant, la charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe en tout état de cause à celle-ci lorsque le litige ou le redressement est soumis au juge.

Enfin, la charge de la preuve incombe également au contribuable à défaut de comptabilité ou de pièce en tenant lieu, ainsi que dans le cas d'une taxation d'office en application de l'article L. 69 du même livre.

### ***III.- Le présent article propose de renforcer le rôle des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires par l'extension de leur champ de compétence et l'accroissement de leur pouvoir***

Le I du présent article propose une nouvelle rédaction de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales étendant la compétence et renforçant les pouvoirs des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires <sup>(1)</sup> dont la conséquence serait en outre de recentrer cette institution sur le dialogue entre l'administration et les entreprises, ces dernières étant les seules bénéficiaires de ses dispositions, comme de celles du nouvel article 1651 G du code général des impôts qui leur accorderait dans certains cas la possibilité de saisir la commission d'un autre département.

---

(1) On notera que la réforme proposée ne vise que l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales relatif aux seules commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Elle n'affecterait pas le champ de compétence ni les pouvoirs des commissions de conciliation qui, en application de l'article 667 du code général des impôts, jouent un rôle comparable en matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière.

*A.- L'extension du champ de compétence des commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires*

Le 2° du I du dispositif proposé pour le nouvel article 59 A du livre des procédures fiscales disposerait que la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire serait désormais compétente lorsque le désaccord porterait « *sur les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègement fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche mentionnées au II de l'article 244 quater B du code général des impôts* ».

Les régimes d'exonération et d'allègement fiscaux en faveur des entreprises nouvelles concernés par l'extension de la compétence des commissions seraient les dispositifs :

– en faveur des entreprises qui se créent dans les zones d'aménagement du territoire, dans les territoires ruraux de développement prioritaire et dans les zones de redynamisation urbaines, en application de l'article 44 *sexies* du code général des impôts ;

– en faveur des jeunes entreprises innovantes répondant à la définition de l'article 44 *sexies-0 A*, en application de l'article 44 *sexies A* ;

– en faveur des entreprises qui se créent dans les zones franches urbaines, en application de l'article 44 *octies* du même code ;

– en faveur des artisans pêcheurs, en application de l'article 44 *nonies* ;

– en faveur des entreprises qui se créent pour reprendre des entreprises en difficulté, en application de l'article 44 *septies* <sup>(1)</sup>.

Par ailleurs, l'article disposerait expressément que les commissions départementales ne pourraient apprécier la qualification de dépenses de recherche effectuées dans le cadre du crédit-impôt recherche de l'article 244 *quater B* du code général des impôts. En effet, il faut noter qu'en cette matière, la procédure particulière de l'article L. 45 B du livre des procédures fiscales. Cet article dispose que « *la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B peut, sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l'administration des impôts qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de redressement, être vérifiée par les agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie* », selon des modalités définies par l'article R. 45 B-1 du même livre. Corollairement, les commissions ne pourraient déterminer si une entreprise est une jeune entreprise innovante puisque parmi les conditions posées par l'article 44 *sexies-0 A* figure la réalisation de dépenses de recherche.

---

(1) Ce dispositif fait l'objet d'une modification dans le présent projet de loi de finances rectificative.

Les autres matières sur lesquelles la commission est d'ores et déjà compétente ne font l'objet d'aucune modification. Cependant, le 1° du I du dispositif proposé pour le nouvel article L. 59 A du livre des procédures fiscales prévoit que les commissions soient désormais compétentes pour connaître des désaccords portant sur « *le montant du résultat industriel, non commercial, agricole ou du chiffre d'affaire déterminé selon un mode réel d'imposition* », alors que dans sa rédaction actuelle, l'article fait mention du « *bénéfice* » et non du « *résultat* ». Il s'agit par cette disposition de neutraliser une interprétation restrictive de certaines commissions. Alors que l'administration entendait le terme « *bénéfice* » comme le bénéfice catégoriel pour l'application des dispositions de l'impôt sur le revenu, certaines commissions ont considéré que ce terme devait se comprendre comme l'antithèse de « *déficit* » et concluaient qu'elles n'étaient compétentes que pour autant que l'entreprise était bénéficiaire.

### *B.- La précision et l'extension des pouvoirs des commissions*

#### 1.- La précision apportée quant à la distinction entre question de fait et question de droit

Si le principe est clairement posé que les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ne sont compétentes que pour les questions de fait, il est autrement difficile de définir précisément ce qu'est une question de fait et dans quelle mesure l'appréciation ou l'interprétation des faits ne dérivent pas vers l'examen de la question de droit. L'abondance même du contentieux est la preuve que cette distinction est difficile à établir. Ainsi, certaines commissions refusent d'examiner une question de fait au motif qu'elle concourt à la qualification juridique des faits alors que d'autres acceptent de s'en saisir. De fait, le contribuable, comme d'ailleurs l'administration, doit se contenter d'une casuistique complexe qui n'est pas la plus à même de faciliter l'exercice de son recours devant ces commissions.

Le II du dispositif prévu pour le nouvel article L. 59 A du livre des procédures fiscales tend donc à inscrire cette distinction entre les questions de droit et les questions de fait dans la loi et à préciser sa portée en disposant, dans son premier alinéa, que dans ses domaines de compétence, « *la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut, sans trancher les questions de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit* ». Dès lors, l'administration ou la commission ne pourraient plus opposer au contribuable, pour décliner la compétence de la commission, que la question sur lequel porte le désaccord qu'il entend lui soumettre est irrecevable au motif qu'elle aurait une influence sur la décision concernant la question de droit.

Cette clarification de l'étendue de la question de fait doit être saluée comme un progrès dont profiteraient tant l'administration que les contribuables ou le juge :

– en premier lieu, l'administration, dès lors que la distinction entre les questions de fait et les questions de droit est précisée, encourt un moindre risque de voir la procédure d'imposition annulée lorsqu'elle a refusé la saisine de la commission au motif que le litige porte sur une question de droit que le juge a finalement estimé être une question de fait. En effet, le défaut de consultation de la commission à la suite d'une demande expresse du contribuable a pour conséquence d'entacher la procédure d'imposition d'irrégularité et d'entraîner la décharge pure et simple des impositions, de telle sorte que, si le délai de reprise est expiré, l'omission qui en résulte est définitive. De plus, afin d'éviter ce risque, l'administration était conduite à saisir systématiquement la commission dès lors qu'elle avait un doute sur cette question, et à lui présenter un rapport, encombrant ainsi inutilement une commission qui se déclarait souvent par la suite incompétente ;

– en second lieu, la précision apportée quant à la distinction entre le droit et le fait est de nature à faciliter le recours des contribuables à ces commissions. En effet, selon la rédaction de la saisine, une commission peut se déclarer compétente ou au contraire, décliner sa compétence. De plus, saisies d'une même question, plusieurs commissions peuvent rendre des décisions différentes selon qu'elles considèrent que l'appréciation des faits dont elles sont saisies est susceptible ou non d'être prise en compte pour l'examen d'une question de droit ;

– enfin, cette précision est de nature à alléger le contentieux ultérieur par l'accroissement du nombre des décisions des commissions sur des fait à propos desquels elles se déclaraient auparavant incompétentes <sup>(1)</sup>.

## 2.- La reconnaissance d'un pouvoir de qualification juridique des faits dans certaines matières

Si le premier alinéa du II du dispositif prévu pour le nouvel article L. 59 A du livre des procédures fiscales tend à définir clairement l'étendue des pouvoirs des commissions s'agissant de la question de fait, le deuxième alinéa du II de ce même dispositif propose d'instaurer au profit des commissions départementales un véritable pouvoir de qualification juridique des faits. Eu égard à la nouveauté que représente ce pouvoir, le présent article le limiterait à certains domaines particuliers qui sont les suivants :

---

(1) On rappelle que sur les 5.100 décisions rendues par les commissions départementales en 2003, environ 1.000 étaient des décisions d'incompétence.

*a) L'acte anormal de gestion*

Bien que l'administration fiscale ne soit pas habilitée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, la jurisprudence lui reconnaît cependant le droit d'apprécier si l'acte consistant à prendre en charge une dépense ou à renoncer à une recette procède ou non d'une gestion commerciale normale et d'en tirer les conséquences sur le plan fiscal. Constitue ainsi un acte anormal de gestion l'opération qui, se traduisant par une dépense ou par une perte de recettes, n'est pas justifiée par l'intérêt de l'exploitation commerciale. Dès lors que l'administration fiscale considère un acte de gestion comme anormal, elle refuse de tenir compte de l'opération et procède en conséquence à la rectification des écritures comptables, dont la conséquence est automatiquement un redressement fiscal.

L'appréciation du caractère normal d'un acte de gestion pose une question de droit mais il appartient en général à l'administration d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer le caractère anormal. Si un désaccord persiste entre l'administration et le contribuable sur des questions de fait, ce désaccord peut être soumis à la commission départementale. Celle-ci conserve sa compétence pour donner un avis sur les faits dont se prévaut l'administration pour établir le caractère anormal de l'acte. En revanche, la commission n'est pas compétente pour apprécier l'existence d'un acte anormal de gestion qui est la qualification juridique des faits dont elle a apprécié l'existence, ainsi que l'a jugé l'Assemblée plénière du Conseil d'Etat dans son arrêt du 27 juillet 1984 *SA Renfort Service*.

Désormais, en application du II du dispositif prévu pour le nouvel article L. 59 A du livre des procédures fiscales, la commission départementale sera compétente pour se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion.

*b) Principe et montant des amortissements et des provisions*

Le II du dispositif prévu pour le nouvel article L. 59 A du livre des procédures fiscales étendrait également le pouvoir de qualification juridique des faits de la commission départementale aux questions relatives au principe et au montant des amortissements et des provisions.

L'amortissement est la constatation comptable de la perte définitive de valeur que subissent les immobilisations de l'entreprise par suite de l'usage du temps, du changement technique ou pour tout autre motif. Il permet à l'entreprise de reconstituer un capital égal en valeur nominale au prix de revient des biens pour procéder à leur remplacement à l'expiration de la durée normale d'utilisation. L'amortissement, dont la constatation comptable est obligatoire, est en général de type linéaire (annuités constante) ou dégressif (annuités décroissantes).

Dans le cas des amortissements, il résultait de la jurisprudence que si les commissions pouvaient valablement examiner, pour un même redressement, une question relative au caractère excessif du taux utilisé par un contribuable pour le calcul des amortissements, elles n'étaient pas compétentes pour juger du type d'amortissement choisi ou du point de départ de celui-ci, les litiges à ce propos étant jugés comme posant des questions de droit. Le présent article permettrait aux commissions d'apprécier tous les éléments se rapportant au principe et au montant des amortissements.

La compétence des commissions serait également étendue aux questions relatives au principe et au montant des provisions. Les provisions sont les sommes qu'une entreprise déduit de son résultat en prévision d'une perte (dépréciation d'un élément de l'actif, perte d'exploitation) ou d'une charge qui n'est pas encore effective à la clôture du compte mais que des événements en cours rendent probables (provisions pour impôts, pour charges de personnel, pour litiges...). Dans cette matière, il résulte de la jurisprudence que les commissions départementales étaient compétentes pour apprécier le montant de la provision constituée par l'entreprise mais non le principe même de la constitution d'une provision. Le présent article permettrait donc aux commissions de se prononcer valablement tant sur le principe que sur le montant de la provision.

### *c) Caractère de charges déductibles des travaux immobiliers*

Le choix d'inclure les charges déductibles de travaux immobiliers parmi les matières pour lesquelles les commissions départementales disposent d'un pouvoir de qualification juridique des faits repose sur la constatation que la commission départementale de Paris se voit saisie d'un nombre important d'affaires de ce type pour lesquelles elle se déclare aujourd'hui incompétente. La compétence des commissions dans ce domaine pourrait sans aucun doute réduire le contentieux.

Les frais d'entretien et de réparation immobilières sont effectivement déductibles lorsqu'ils n'ont pour d'autre objet que de maintenir les éléments d'actif en état d'usage et de fonctionnement jusqu'au terme de leur période normale d'utilisation, sans accroître ni la valeur ni la durée d'utilisation. Dans l'hypothèse où les travaux se traduisent par une augmentation de la valeur ou de la durée probable d'utilisation des biens, les dépenses correspondantes doivent être immobilisées et ne peuvent être déduites que par voie d'amortissement. Toute la question consiste donc à savoir si les travaux immobiliers en cause sont déductibles ou amortissables. Les commissions auraient désormais le pouvoir de trancher cette question jusqu'alors considérée comme de droit.

L'extension du pouvoir des commissions tenant à l'appréciation des faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen d'une question de droit doit être relativisée :

– d'une part, les commissions ne peuvent émettre qu'un avis, que l'administration est libre de suivre ou non. Même si elle le suit dans la très grande majorité des cas, elle n'est aucunement liée par la position de la commission. De plus, le contribuable redressé qui n'obtient pas satisfaction devant la commission a toujours la possibilité de saisir par la suite les instances juridictionnelles. Enfin, le juge conserve le pouvoir ultime de trancher les questions de droit comme la qualification juridique des faits ;

– d'autre part, cette extension serait limitée à quelques domaines très précis dans lesquels la distinction entre question de droit et question de fait nuit au bon fonctionnement des commissions en les empêchant de traiter globalement les désaccords portant sur certaines notions comme l'amortissement, les provisions ou les actes anormaux de gestion ;

Enfin, il faut noter que cette réforme constituerait un progrès pour les juridictions puisque celles-ci pourraient voir leur charge alléger dès lors que les questions de la qualification juridique des faits pourraient être abordées sans attendre que le litige n'entre dans sa phase contentieuse.

### *C.- La modification de la compétence territoriale des commissions*

Le second alinéa de l'article 1651 F du code général des impôts dispose que, dans le cas d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, « *pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée, le contribuable peut demander la saisine d'une commission d'un autre département. Ce département est choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal ou, s'il s'agit d'un département d'outre-mer, par le président de la cour administrative d'appel de Paris dans le ressort de cette cour* ».

La justification d'une telle possibilité tient à ce que l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle consiste à contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie du foyer fiscal. A cette fin, le vérificateur compétent dresse la balance de trésorerie de l'intéressé en tenant compte du total des décaissements et des encaissements. Lorsque les premiers sont supérieurs aux seconds, la différence est considérée comme provenant de revenus dissimulés, à moins que l'intéressé ne réponde de façon satisfaisante à une demande de justification ou d'éclaircissement. Parce que cette procédure révèle des éléments de leur vie privée, les intéressés pourraient hésiter à saisir la commission de leur département, et il est apparu nécessaire de leur octroyer la possibilité de saisir une autre commission départementale.

Le 3° du II du présent article tend à insérer dans le code général des impôts un nouvel article 1651 G qui apporterait plusieurs modifications à cette possibilité de délocaliser la saisine de la commission départementale.

Le premier alinéa du dispositif prévu pour le nouvel article 1651 G reprendrait les dispositions du second alinéa de l'article 1651 F mais en l'adaptant à une récente réforme de l'organisation judiciaire. En effet, jusqu'à présent, le tribunal administratif de Paris avait compétence sur le département de Paris et des Hauts-de-Seine, ce qui permettait aux contribuables d'un de ces départements de saisir la commission de l'autre. Désormais, le ressort du tribunal administratif de Paris est limité au département de Paris, celui des Hauts-de-Seine ayant été transféré dans le ressort du tribunal administratif de Versailles. En conséquence, il fallait permettre à un contribuable parisien de pouvoir saisir la commission d'un autre département. C'est pourquoi le premier alinéa du nouvel article 1651 G disposerait que ce département serait choisi, toujours par le président du tribunal administratif, mais « *dans le ressort de ce tribunal ou, si le ressort du tribunal administratif ne comprend qu'un seul département, par le président de la cour administrative d'appel compétente dans le ressort de cette cour* ».

De plus, le premier alinéa du dispositif proposé pour le nouvel article 1651 G mentionnerait désormais les « *motifs de confidentialité* » et non plus les « *motifs tirés de la protection de sa vie privée* ». Cette modification terminologique aurait pour objet de répondre à une demande des entreprises. En effet, comme il a été dit, la délocalisation de la saisine de la commission départementale dans un autre département pour des motifs tirés du respect de la vie privée était réservée au contribuable soumis à un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle. Les entreprises ne pouvaient bénéficier de cette disposition, quand bien même elles faisaient l'objet d'une vérification de comptabilité qui est l'équivalent pour elles de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle pour les particuliers. Afin de leur permettre de préserver la confidentialité de leurs affaires, elles pourraient désormais obtenir la désignation d'une commission départementale dans un autre département.

De plus, le deuxième alinéa du nouvel article 1651 G disposerait que « *lorsque des rehaussements fondés sur les mêmes motifs sont notifiés à des sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A [du code général des impôts]<sup>(1)</sup>, les contribuables peuvent demander la saisine de la commission départementale compétente pour la société mère* ». Cette possibilité visant à permettre aux filiales de saisir la même commission que celle compétente pour la société mère apparaît comme une mesure de bon sens. En effet, dès lors qu'un même motif de redressement est notifié à ces sociétés, il est préférable qu'une même commission traite de l'ensemble des désaccords. Dans le cas contraire, outre l'encombrement inutile de plusieurs commissions, le risque n'est pas négligeable que les diverses commissions saisies rendent un avis divergent, ce qui n'irait pas dans le sens de l'intérêt des contribuables.

---

(1) Il s'agit des sociétés dont le capital est détenu à plus de 95% par une autre.

Enfin, le troisième alinéa du nouvel article 1651 G disposerait que « *les contribuables dont les bases d'imposition ont été rehaussées en vertu de l'article 111 [du code général des impôts] peuvent demander la saisine de la commission départementale compétente pour l'entreprise versante* ». Cette disposition est relative aux rémunérations excessives qu'une entreprise verse à l'un de ses employés. Contrairement aux dépenses de personnel et de main-d'œuvre, ces rémunérations excessives ne sont pas admises en déduction des résultats de l'entreprise pour la fraction de leur montant qui présente un caractère excessif. Cette fraction non déductible des rémunérations est considérée par l'article 111 comme un revenu mobilier pour l'imposition du bénéficiaire. En application du troisième alinéa du nouvel article 1651 G, le bénéficiaire de la rémunération excessive pourrait saisir la commission territorialement compétente pour l'entreprise qui lui a versé cette rémunération.

#### **IV.- Les dispositions de coordination**

La rédaction proposée de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales tend à introduire une nouvelle catégorie de désaccords mais modifierait également l'ordre dans lesquels sont énoncés les différents domaines sur lesquels la commission est compétente.

En particulier, la commission est compétente sur les désaccords portant sur « *la valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêt, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur la valeur ajoutée, en application du 6° et du 1 du 7° de l'article 257 du code général des impôts* ». Dans la rédaction actuelle de l'article L. 59 A, cette disposition est située au 1° de celui-ci. La rédaction proposée la transférerait dans un 4°.

En conséquence, le **1° du II** du présent article propose que l'article 1651 C du code général des impôts, qui traite de la composition de la commission lorsque le désaccord porte sur la valeur vénale retenue pour l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée, fasse désormais référence au « *4° du I de l'article 59 A du livre des procédures fiscales* ».

De plus, le **2° du II** du présent article adapte la rédaction de l'article 1651 F du code général des impôts aux dispositions du nouvel article 1651 G. Il s'agit de tirer les conséquences de ce nouvel article en supprimant le second alinéa de l'article 1651 F relatif à la compétence de la commission lorsque sont invoqués des motifs tirés du respect de la vie privée.

### **V.- Entrée en vigueur**

Le **III** du présent article prévoit que ses dispositions s'appliqueraient aux propositions de rectifications adressées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

La question se pose de savoir s'il est possible, et souhaitable, d'aller plus loin dans l'accroissement des pouvoirs et du champ de compétence des commissions départementales. L'accroissement des pouvoirs, par exemple aux questions de droit elles-mêmes et non plus seulement à la qualification juridique des faits, se heurterait au principe de séparation des pouvoirs qui interdit de reconnaître à un organisme administratif des pouvoirs juridictionnels ainsi que le Gouvernement l'a rappelé récemment <sup>(1)</sup>. En outre, une extension supplémentaire du champ de compétence des commissions auraient pour conséquence l'accroissement du nombre des saisines, ce qui pose la question des moyens dont disposent ces commissions pour examiner les désaccords qui sont portés devant elles. En tout état de cause, un premier bilan de la réforme serait fait dans six mois afin de tirer les premiers enseignements du dispositif proposé par le présent article.

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* l'article 23 sans modification.

\*  
\*       \*

---

(1) Réponse à la question n° 2319 de M. Laurent Hénart, Député, publiée au Journal officiel du 9 septembre 2002, avec réponse du ministre de l'économie publié au Journal officiel du 21 octobre 2002.

## Article 24

### **Maintien des conditions de paiement de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sur les revenus locatifs.**

#### *Texte du projet de loi :*

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le 2 de l'article 1668 est remplacé par les dispositions suivantes :

« 2. Il est procédé à une liquidation de l'impôt dû à raison des résultats de la période d'imposition mentionnée par la déclaration prévue au 1 de l'article 223. S'il résulte de cette liquidation un complément d'impôt, il est acquitté lors du dépôt du relevé de solde au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice ou si aucun exercice n'est clos en cours d'année, le 15 mai de l'année suivante. Si la liquidation fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû, l'excédent, défalcation faite des autres impôts directs dus par l'entreprise, est restitué dans les trente jours de la date de dépôt du relevé de solde. » ;

2° Au deuxième alinéa de l'article 234 *terdecies*, les mots : « le dernier jour de l'avant-dernier » sont remplacés par les mots : « le 15 du dernier ».

II. – Les dispositions du I s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2004.

#### *Exposé des motifs du projet de loi :*

La mesure a pour objet de garantir aux entreprises que le transfert à la direction générale des impôts du recouvrement de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sur les revenus locatifs sera sans incidence sur les dates limites de paiement de ces impôts, et donc sur les dates de majoration pour paiement tardif.

#### *Observations et décision de la Commission :*

Cet article tend à faire en sorte que les entreprises bénéficient des mêmes dates limites de paiement en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution sur les revenus locatifs que les dates limites aujourd'hui applicables, et ce, malgré le transfert à la Direction générale des impôts (DGI) du recouvrement de ces impôts, anciennement recouverts par la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP). L'objectif est d'éviter qu'avec ce transfert de compétences de la DGCP à la DGI, de nombreuses entreprises continuant à acquitter ces deux impôts selon leurs habitudes, c'est-à-dire quinze jours après la date d'exigibilité, comme cela était possible sans avoir de pénalités dans le système antérieur, aient subitement à régler des pénalités au titre de l'article 1731 du code général des impôts relatif au retard dans le paiement des impôts. En effet, selon le 1 de l'article 1731 du code général des impôts, « *tout retard dans le paiement des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques qui doivent être versés aux comptables de la direction générale des impôts (...) donne lieu au versement de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 5% du montant des sommes dont le versement a été différé.* »

Cet article prévoit donc de modifier au sein du code général des impôts les dates limites de paiement des deux impôts – impôt sur les sociétés et contribution sur les revenus locatifs – dont le recouvrement sera désormais assuré par la DGI.

***I.- Le transfert du recouvrement de certains impôts de la direction générale de la comptabilité publique à la direction générale des impôts***

Il faut rappeler que des initiatives d'ampleur ont été engagées dans le cadre de la réforme du Ministère « Bercy ensemble » mise en œuvre depuis plus de deux ans. Il existe par exemple une Direction des grandes entreprises (DGE) qui traite tous les aspects de la situation fiscale des entreprises concernées. A partir de 2005, ce sont toutes les PME qui auront un interlocuteur fiscal unique grâce au transfert de la perception de l'impôt sur les sociétés du Trésor Public à la direction générale des impôts.

*A.- Un interlocuteur fiscal unique pour les entreprises*

Dans le système en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> novembre 2004, l'impôt sur les sociétés et les taxes assimilées étaient traditionnellement recouverts par les comptables de la direction générale de la comptabilité publique. Désormais, ces impôts sont recouverts par la direction générale des impôts.

**1.- Le transfert de compétences vers la direction générale des impôts**

Ce sont l'article 21 de la loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 décembre 2002) et l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003) qui ont donné une base législative au transfert du recouvrement de ces impôts à la direction générale des impôts à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2004.

Le décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 dispose dans le premier alinéa de son article 1<sup>er</sup> qu'« à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2004, le recouvrement de l'impôt sur les sociétés, de l'imposition forfaitaire annuelle, des contributions sur l'impôt sur les sociétés, de la contribution sur les revenus locatifs due par les personnes morales est effectué par les comptables de la direction générale des impôts. »

Aux termes du deuxième alinéa du même article, « les dispositions prévues à l'article 21 de la loi de finances rectificative pour 2002 susvisée et à l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2003 susvisée relatives au recouvrement de ces impositions entrent en vigueur à cette date. »

On peut relever que le **II** du présent article dispose également que les dispositions prévues s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2004.

## 2.- La dichotomie du recouvrement entre les impôts professionnels et les impôts pour les particuliers

Désormais, l'ensemble des impôts dits professionnels – l'impôt sur les sociétés comme la taxe sur la valeur ajoutée – vont relever de la compétence de la direction générale des impôts. Les agents de cette direction ont d'ailleurs reçu une formation pour être opérationnels en matière de recouvrement de l'impôt sur les sociétés notamment. Quant à la direction générale de la comptabilité publique, elle garde, pour sa part, sa compétence en matière de recouvrement de la taxe professionnelle et demeure l'interlocuteur fiscal unique pour le recouvrement des impôts des particuliers.

### **II.- Garantir aux entreprises que le transfert à la direction générale des impôts sera sans incidence sur les dates limites de paiement de ces impôts**

Le I du présent article a deux objets. Il tend :

– dans le 1<sup>o</sup>, à remplacer les dispositions du 2 de l'article 1668 du code général des impôts relatif à la liquidation de l'impôt sur les sociétés par de nouvelles dispositions ;

– dans le 2<sup>o</sup>, à modifier l'article 234 *terdecies* du code général des impôts relatif à la contribution sur les revenus locatifs.

Les dates limites de paiement de l'impôt sur les sociétés sont alignées sur les anciennes dates de majoration, soit le 15 du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice pour l'impôt sur les sociétés et le 15 du dernier mois de l'exercice pour la contribution sur les revenus locatifs.

#### *A.- S'agissant du recouvrement de l'impôt sur les sociétés*

Dans sa version actuelle, la première phrase du 2 de l'article 1668 du code général des impôts prévoit que, dès la remise de la déclaration de résultats, « *il est procédé à une liquidation de l'impôt dû à raison des résultats de la période visée par cette déclaration.* »

La deuxième phrase du 2 de l'article 1668 du code général des impôts dans sa version actuelle traite du cas où il résulte de cette liquidation un complément d'impôt au profit du Trésor ; dans ce cas, ce complément « *est immédiatement liquidé* ».

Aux termes de la troisième phrase du 2 de l'article 1668 du code général des impôts dans sa version actuelle, dans le cas contraire, le trop-perçu par le Trésor fait l'objet d'une restitution au contribuable dans les trente jours, c'est-à-dire si les acomptes sont supérieurs à l'impôt dû, défalcation faite des autres impôts directs dus par l'entreprise.

Le **1° du I** du présent article vise à substituer à l'actuel 2 de l'article 1688 du code général des impôts de nouvelles dispositions prévoyant que, si un complément d'impôt résulte de la liquidation de l'impôt sur les sociétés au moment du dépôt de la déclaration de revenus, ce complément est acquitté non pas le jour même, mais « *au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice ou si aucun exercice n'est clos en cours d'année, le 15 mai de l'année suivante.* » Les dispositions relatives à la restitution au contribuable d'un trop-perçu de la part des services fiscaux sont identiques au dispositif actuel : la restitution a lieu dans les trente jours de la date du dépôt du relevé de solde.

Ces dispositions visent à faire en sorte que les contribuables puissent régler leur impôt sur les sociétés dans les mêmes délais que ceux qui étaient précédemment admis en matière de recouvrement de l'impôt sur les sociétés par les comptables de la DGCP, c'est-à-dire 15 jours supplémentaires par rapport à la date de dépôt de la déclaration de revenus.

*B.- S'agissant de la contribution sur les revenus locatifs*

Le **2° du I** du présent article tend à modifier le deuxième alinéa de l'article 234 *terdecies* du code général des impôts. Dans sa version actuelle, cet alinéa dispose que le versement de la contribution sur les revenus locatifs « *donne lieu au préalable au versement d'un acompte payable au plus tard le dernier jour de l'avant-dernier mois de l'exercice (...)* » Afin que les contribuables de contribution sur les revenus locatifs aient en réalité la même date limite pour le paiement de leur impôt, il sera désormais indiqué, dans le deuxième alinéa de l'article 234 *terdecies* du code général des impôts, que le versement de l'acompte se fait au plus tard le 15 du dernier mois de l'exercice, au lieu du dernier jour de l'avant-dernier mois de l'exercice.

\*  
\*       \*

La Commission a *adopté* l'article 24 sans modification.

\*  
\*       \*

N°1976 – Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2004 (fascicule 2 : articles 1<sup>er</sup> à 24)