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 3

ARTICLES 25 À 38

SOMMAIRE

Pages

TITRE II

DISPOSITIONS PERMANENTES

A.- MESURES CONCERNANT LA FISCALITE

Article 25 : Aménagement de l'obligation de télédéclarer et télérégler les impôts pour les entreprises relevant de la Direction des grandes entreprises 5

Article 26 : Extension de l'obligation de déclaration des revenus de valeurs mobilières sur support informatique 12

Article 27 : Suppression de l'obligation de souscrire une déclaration provisoire de revenus l'année du transfert du domicile fiscal hors de France 14

Article 28 : Reconduction de la dispense de production des reçus fiscaux relatifs aux dons et aux cotisations syndicales avec la déclaration des revenus en cas de télédéclaration..... 22

Articles additionnels après l'article 28 :

– Dispositions relatives à l'entreposage de céréales auprès d'un organisme collecteur agréé..... 25

– Participation des employeurs aux titres restaurant..... 27

Article 29 : Report de la date de mise en application de la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts 31

Article 30 : Mise en œuvre de la réforme du régime fiscal des distributions..... 37

Article additionnel après l'article 30 : Augmentation de la réduction de TIPP en faveur des esters méthyliques d'huile végétale et fixation d'un taux minimal de défiscalisation 57

Article 31 : Mise en conformité avec le droit communautaire du régime d'imposition des produits de certains placements à revenu fixe de source étrangère..... 61

Article 32 : Exonération d'impôt sur les sociétés et d'impôts directs locaux en faveur des sociétés créées pour reprendre une entreprise individuelle en difficulté 74

Article 33 : Adaptation des dispositions fiscales à l'évolution des règles comptables et assouplissement des règles de transfert des déficits lors d'opérations de fusion..... 114

Article 34 : Légalisation de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture 125

Article 35 : Extension de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes versés à des sociétés d'États membres de la Communauté européenne 134

Article 36 : Crédit d'impôt au profit des petites et moyennes entreprises qui exposent des dépenses d'équipement dans les technologies de l'information 148

Article additionnel après l'article 36 : Extension du crédit d'impôt pour les dépenses de production d'œuvres cinématographiques à la production audiovisuelle..... 156

Article 37 : Simplification des règles de détermination des revenus fonciers..... 159

Article 38 : Aménagement du régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers 168

EXAMEN DES ARTICLES

Article 25

Aménagement de l'obligation de télédéclarer et télérégler les impôts pour les entreprises relevant de la Direction des grandes entreprises.

Texte du projet de loi :

I. – L'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Le I est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « relatives à des exercices clos à compter du 31 décembre 2000 » sont remplacés par les mots : « relatives à un exercice » ;

2° Au deuxième alinéa, les mots : « A compter du 1er janvier 2002, cette obligation est étendue » sont remplacés par les mots : « Cette obligation s'applique également » ;

3° Au troisième alinéa, les mots : « 600 millions d'euros » sont remplacés par les mots : « 400 millions d'euros » ;

4° Le huitième alinéa est rédigé comme suit :

« Pour les entreprises mentionnées aux 1° à 4°, cette obligation s'applique aux déclarations qui doivent être souscrites à compter du 1er février de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle l'une au moins des conditions prévues aux 1° à 4° est remplie à la clôture de l'exercice. Pour les entreprises mentionnées au 5°, cette obligation s'applique à compter du 1er février de la première année suivant celle de leur entrée dans le groupe. »

5° Après le huitième alinéa, il est inséré un neuvième et un dixième alinéas ainsi rédigés :

« Pour les entreprises mentionnées aux 1° à 5°, cette obligation continue à s'appliquer jusqu'au 31 janvier de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les conditions ont cessé d'être remplies à la clôture de l'exercice. Par dérogation aux dispositions de l'alinéa précédent, si, au cours de cette période, les conditions sont à nouveau remplies à la clôture d'un exercice, cette obligation continue de s'appliquer à compter du début du premier exercice suivant.

« Cette obligation s'applique en outre aux personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui ont opté pour le dépôt de leurs déclarations fiscales auprès du service chargé des grandes entreprises dans des conditions fixées par décret. »

B. – Au II, les mots : « A compter du 1er janvier 2002 » sont supprimés et le mot : « huitième » est remplacé par le mot : « dixième ».

C. – Le III est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « A compter du 1er mai 2001, » sont supprimés ;

2° Le deuxième alinéa est ainsi rédigé : « Cette obligation s'applique également aux redevables définis aux deuxième à dixième alinéas du I. ».

II. – L'article 1681 *septies* du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa est supprimé et les « 1° » et « 2° » placés respectivement devant les deuxième et troisième alinéas sont remplacés par « 1 » et « 2 » ;

2° Au deuxième alinéa, devenu premier alinéa, le mot : « huitième » est remplacé par le mot : « dixième ».

III. – L'article 1695 *quater* du même code est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « A compter du 1er mai 2001, » sont supprimés ;

2° Le deuxième alinéa est ainsi rédigé : « Cette obligation s'applique également aux redevables définis aux deuxième à dixième alinéas du I de l'article 1649 *quater* B *quater*. »

IV. – Les dispositions du présent article s'appliquent à compter du 1er février 2005.

Exposé des motifs du projet de loi :

Le présent article a pour objet d'aménager l'obligation de télédéclarer (déclarations de résultats et de TVA) et de télérégler (TVA, impôt sur les sociétés, taxe professionnelle, taxe sur les salaires) pour les entreprises dont le lieu de dépôt des déclarations fiscales est fixé à la direction des grandes entreprises (DGE), afin d'assurer une mise en cohérence de cette obligation avec les nouvelles dispositions des articles 344-0 A et 344-0 C de l'annexe III au code général des impôts modifiées par le décret n° 2004-245 du 18 mars 2004 qui a pour objet d'élargir le périmètre de compétence de cette direction et de fixer à une date unique dans l'année, le 1er février, le rattachement effectif des entreprises qui remplissent pour la première fois les critères pour en relever.

Par ailleurs, il supprime toute référence aux dates d'entrée en vigueur du recours obligatoire aux téléprocédures. En effet, cette rédaction, qui présentait un intérêt lors de la mise en place du dispositif, est source d'ambiguïté compte tenu des modifications envisagées.

Observations et décision de la Commission :

Cet article vise à aménager l'obligation de télédéclarer qui incombe aux entreprises entrant dans le champ de compétence de la direction des grandes entreprises (DGE), de façon cohérente avec le décret n° 2004-245 du 18 mars 2004 qui a eu pour objet d'élargir le périmètre de compétence de la DGE et de fixer au 1er février le rattachement effectif des entreprises remplissant pour la première fois les critères pour relever du champ de compétence de la DGE.

I.- Eléments de contexte

A.- La DGE : interlocuteur fiscal unique pour les grandes entreprises

Interlocuteur fiscal unique, la direction des grandes entreprises est localisée à Pantin dans un immeuble conçu pour elle et a commencé ses activités à partir du 1er janvier 2002. L'accompagnement des entreprises dans la mise en œuvre des dispositifs d'échanges dématérialisés d'informations a constitué une tâche majeure au cours des premiers mois de mise en place de la DGE.

Au premier semestre 2002, la DGE a recouvré plus de 40 milliards d'euros essentiellement au titre de la TVA, de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle. Au total, pour l'année 2002, la DGE a recouvré 78 milliards d'euros, ce qui représentait le tiers des recettes fiscales nettes de l'Etat, et 41 milliards d'euros au premier semestre 2003. En 2003, la DGE a recouvré

46,2% du total recouvré au titre de l'impôt sur les sociétés, soit 20,29 milliards d'euros.

La DGE gérait en 2003 les dossiers fiscaux d'environ 23.000 entreprises. Le transfert à la DGE de la gestion de ces dossiers, qui étaient auparavant répartis entre les 850 centres des impôts territoriaux, s'est réalisé dans des conditions satisfaisantes.

La DGE compte en 2004 un effectif de 259 agents.

B.- Eléments d'information statistiques sur les téléprocédures depuis 2001

Les tableaux figurant ci-après montrent l'augmentation tendancielle du nombre total de télédéclarations pour l'ensemble des entreprises.

Au 15 novembre 2004, pour le transfert des données fiscales et comptables (TDFC), le nombre total des utilisateurs atteignait 74.501 dont 39.728 utilisateurs ayant l'obligation de télédéclarer (y compris les entreprises rattachées à la DGE). Le total des utilisateurs relevant de la DGE s'établit à 24.554 et le total des utilisateurs à titre optionnel à 34.773.

Pour la téléTVA, le total des utilisateurs au 15 novembre 2004 est de 74.501. Le nombre des utilisateurs ayant l'obligation de télédéclarer (y compris les entreprises rattachées à la DGE) s'établit à 39.728 (dont les entreprises relevant de la DGE). Les utilisateurs à titre optionnel sont au nombre de 34.773.

ÉVOLUTION MENSUELLE DU NOMBRE DE TELEDECLARATIONS DE 2001 A OCTOBRE 2004

NOMBRE TOTAL DE DECLARATIONS

Mois de dépôt	2001	2002	2003	2004
Janvier	1.447.414	1.579.970	1.536.336	1.580.683
Février	1.335.108	1.344.335	1.394.772	1.429.788
Mars	1.435.483	1.465.952	1.467.448	1.503.250
Avril	1.601.965	1.819.595	1.784.001	1.887.757
Mai	1.909.185	1.828.563	1.776.926	1.751.133
Juin	1.342.266	1.321.097	1.347.833	1.396.357
Juillet	1.589.455	1.634.230	1.687.756	1.659.537
Août	1.264.327	1.291.105	1.297.427	1.326.141
Septembre	1.265.182	1.306.276	1.345.258	1.336.575
Octobre	1.546.876	1.589.669	1.621.422	1.625.025
Novembre	1.352.622	1.277.326	1.299.414	Non disponible
Décembre	1.210.929	1.330.223	1.317.238	Non disponible
Total	**17.300.812**	**17.788.341**	**17.875.831**	**Non disponible**

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

NOMBRE DE TELEDECLARATIONS

Mois de dépôt	2001	2002	2003	2004
Janvier	0	20.856	37.538	49.008
Février	0	26.122	36.228	48.425
Mars	2	28.154	38.682	50.836
Avril	2	31.421	41.855	55.893
Mai	25	32.007	40.172	53.516
Juin	67	33.280	41.073	54.969
Juillet	217	36.405	44.267	60.213
Août	360	33.529	41.168	55.449
Septembre	1.223	34.624	42.963	57.920
Octobre	2.497	37.592	46.747	62.590
Novembre	3.952	35.384	44.297	Non disponible
Décembre	6.451	35.450	44.789	Non disponible
Total	**14.796**	**384.824**	**499.779**	**Non disponible**

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

POURCENTAGE DE TELEDECLARATIONS

Mois de dépôt	2001	2002	2003	2004
Janvier	0	1,3	2,4	3,1
Février	0	1,9	2,6	3,4
Mars	0	1,9	2,6	3,4
Avril	0	1,7	2,3	3,0
Mai	0	1,8	2,3	3,1
Juin	0	2,5	3,0	3,9
Juillet	0	2,2	2,6	3,6
Août	0	2,6	3,2	4,2
Septembre	0,1	2,7	3,2	4,3
Octobre	0,2	2,4	2,9	3,9
Novembre	0,3	2,8	3,4	Non disponible
Décembre	0,5	2,7	3,4	Non disponible
Total	**0,1**	**2,2**	**2,8**	**Non disponible**

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

II.- L'extension du périmètre de la DGE et de l'obligation de télédéclaration

A.- Le champ de la mesure

Il faut rappeler que M. Francis Mer, alors ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, avait dès 2002 souhaité augmenter le nombre des entreprises susceptibles de bénéficier des services de la DGE. L'objectif a même été fixé de porter le périmètre de la DGE à 35.000 entreprises à l'horizon 2005. Cela nécessitait d'abaisser le seuil initial de compétence fixé à 600 millions d'euros de chiffre d'affaires hors taxe.

Le décret n° 2004-245 du 18 mars 2004 relatif aux obligations déclaratives des contribuables relevant du service chargé des grandes entreprises et modifiant l'annexe III au code général des impôts a prévu dans son article 1er que le seuil de chiffre d'affaires annuel serait abaissé à 400 millions d'euros.

Les dispositions contenues dans les 1° à 3° du A du I de cet article donnent une base législative à cette évolution.

Les 1° et 2° du A du I de cet article ont pour objet de supprimer aux **premier et deuxième alinéas un et deux du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts** des références obsolètes à la date du 31 décembre 2000 et du 31 décembre 2001.

Quant au **3° du A du I de cet article,** il a pour objet de modifier le **troisième alinéa du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts** pour abaisser le seuil du chiffre d'affaires pertinent. L'obligation de déclaration d'impôt sur les sociétés par voie électronique concerne donc les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxe et le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur à 400 millions d'euros, au lieu de 600 millions d'euros dans le dispositif actuel.

B.- Les dates de rattachement et les règles de maintien dans le champ de compétence de la DGE

Le **4° du A du I du présent article** a pour objet de réécrire le huitième **alinéa du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts** pour prévoir que la date de rattachement des entreprises est le 1er février. Aux termes de la **première phrase du huitième alinéa du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts dans sa nouvelle rédaction**, l'obligation de télédéclaration s'appliquerait aux déclarations devant être souscrites à compter du 1er février de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle au moins l'une des conditions prévues aux **1° à 4° du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts** est remplie à la clôture de l'exercice.

On peut rappeler que :

– la condition prévue au **1°** précité est que le chiffre d'affaires annuel soit au moins égal à un certain montant (600 millions d'euros actuellement et 400 millions d'euros désormais) ;

– la condition prévue au **2°**précité est que l'entreprise soit une personne physique ou morale ou un groupement de personnes de droit ou de fait détenant à la clôture de l'exercice plus de la moitié des droits de vote d'une personne morale ou d'un groupement répondant au premier critère fixé en termes de niveau de chiffre d'affaires annuel ;

– la troisième condition prévue au **3°** précité est que les personnes morales ou les groupements de personnes de droit ou de fait aient plus de la moitié de leur capital ou de leurs droits de vote détenus par une personne ou un groupement répondant au premier critère relatif au niveau de chiffre d'affaires annuel ;

– la quatrième condition prévue au **4°** précité est que les sociétés bénéficient de l'agrément mentionné à l'article 209 *quinquies* du code général des impôts pour le bénéfice consolidé et le bénéfice mondial. Selon le premier alinéa de cet article, *« les sociétés françaises agréées à cet effet par le ministre de l'économie et des finances peuvent retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes et indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices. »*

Aux termes de la **dernière phrase du huitième alinéa du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts dans sa nouvelle rédaction**, l'obligation de télédéclaration s'appliquerait à compter du 1er février de la première année suivant celle de l'entrée dans le groupe, pour les personnes morales qui appartiennent à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du code général des impôts, lorsque ce groupe comprend au moins une personne mentionnée aux 1° à 4° du I de l'article 1649 *quater* B *quater*.

Le **5° du A du I du présent article** a pour objet d'insérer **un neuvième et un dixième alinéas au sein du I de l'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts** pour couvrir les cas des entreprises pouvant selon les années remplir ou pas les critères requis. Afin d'éviter que des entreprises n'entrent et ne sortent du champ de compétence de la DGE, d'année en année, du fait de fluctuations possibles du montant du chiffre d'affaires, il serait prévu, dans un **neuvième alinéa nouveau**, que l'obligation de télédéclarer est maintenue jusqu'au 31 janvier de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les conditions ont cessé d'être remplies à la clôture de l'exercice. Si les conditions se trouvent à nouveau remplies par cette entreprise au cours de cette période, l'obligation de télédéclarer s'applique à compter du début du premier exercice suivant.

Le **dixième alinéa nouveau** prévoit que les mêmes règles s'appliqueraient s'agissant des personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait ayant opté pour le dépôt de leurs déclarations fiscales auprès de la DGE.

Le **B et C du I du présent article** comportent des mesures de coordination et de suppression de référence à des dates devenues obsolètes, dans les II et III de l'article 1649 *quater* B *quater* du code général des impôts.

III.- Des dispositions de cohérence s'agissant des modalités de télépaiement

Le **II du présent article** tend à modifier l'article 1681 *septies* du code général des impôts relatif aux impôts acquittés par télérèglement. Le 1° et 2° du II du présent article visent à supprimer le premier alinéa de l'article 1681 *septies* du code général des impôts qui faisait référence à une date devenue obsolète et permettent une réorganisation plus cohérente dans la numérotation de cet article.

Le **III du présent article** comporte deux dispositions de cohérence :

– le **1° du III** permet de supprimer une date devenue obsolète dans le premier alinéa de l'article 1695 *quater* du code général des impôts relatif au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée par virement ou télérèglement ;

– le **2° du III** de cet article vise à récrire le deuxième alinéa de l'article 1695 *quater* du code général des impôts afin de prévoir, par cohérence, que l'obligation de télérégler la TVA s'applique également aux redevables définis aux deuxième à dixième alinéas du I de l'article 1649 *quater* B du code général des impôts.

Le **IV du présent article** précise enfin, que ses dispositions concernant la tédéclaration comme le télépaiement des impôts par les entreprises relevant de la DGE s'appliquent à compter du 1er février 2005.

*
* *

La Commission a *adopté* l'article 25 sans modification.

*
* *

Article 26

Extension de l'obligation de déclaration des revenus de valeurs mobilières sur support informatique.

Texte du projet de loi :

I. – Au dernier alinéa du 1 de l'article 242 *ter* du code général des impôts, les mots : « trente mille » sont remplacés par le mot : « cent ».

II. – Les dispositions du I s'appliquent aux déclarations souscrites à compter du 1er janvier 2006.

Exposé des motifs du projet de loi :

Les personnes qui assurent le paiement de revenus de capitaux mobiliers sont tenues de déclarer à l'administration fiscale, par nature de revenus, leur montant imposable et celui des avoirs fiscaux qui y sont rattachés, ainsi que l'identité des bénéficiaires de ces revenus.

Cette déclaration récapitulative des opérations sur valeurs mobilières est obligatoirement transmise selon un procédé informatique par les déclarants qui ont souscrit au moins trente mille déclarations au cours de l'année précédente.

Il est proposé d'abaisser à cent le nombre de déclarations impliquant la transmission informatique.

La mise en place de cette mesure a pour objet de simplifier les modalités de dépôt des déclarations des revenus de valeurs mobilières. Elle s'inscrit dans le cadre plus vaste de la dématérialisation des procédures.

Observations et décision de la Commission :

Les personnes qui assurent le paiement de revenus de capitaux mobiliers ainsi que les produits de bons ou contrats de capitalisation déclarent les sommes payées par type de revenus et le nom et l'adresse des bénéficiaires (déclarations n°s 2561 et 2561 *bis* pour les produits moins courants). Une déclaration est souscrite pour chaque bénéficiaire.

Ces personnes sont le plus souvent des établissements de crédit, des comptables publics, des sociétés d'assurances sur la vie ou de capitalisation, des organismes auprès desquels sont ouverts des plans d'épargne populaire (PEP) ou des plans d'épargne en actions (PEA). La déclaration doit également être produite par les sociétés pour leurs propres distributions, par les débiteurs pour les revenus de créances et produits assimilés ou encore par les sociétés de bourse.

Lorsque les déclarants ont effectué plus de 30.000 déclarations l'année précédente, ces informations sont obligatoirement transmises sur un support informatique selon un cahier des charges précis. Il est proposé d'abaisser ce seuil à cent déclarations. Cette modification apparaît justifiée dans la mesure où, au titre de l'imposition des revenus de 2003, 226.941 personnes ont procédé à moins de 30.000 déclarations dont 553 ont procédé à plus de 100 déclarations.

Ce sont ces 553 personnes qui seraient concernées par cette mesure de simplification.

Au titre de l'imposition des revenus perçus en 2003, 1.818 personnes ont procédé à la déclaration sur support informatique.

Ces dispositions s'appliqueraient aux déclarations souscrites à compter du 1er janvier 2006 afin de laisser de temps aux déclarants de s'adapter.

*
* *

La Commission a *adopté* l'article 26 sans modification.

*
* *

Article 27

Suppression de l'obligation de souscrire une déclaration provisoire de revenus l'année du transfert du domicile fiscal hors de France.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Le 2 de l'article 167 est abrogé.

B. – Le 3 du I de l'article 167 *bis* est ainsi rédigé :

« 3. La plus value constatée fait l'objet d'une déclaration produite dans les trente jours qui précèdent le transfert du domicile fiscal hors de France. Cette déclaration est soumise aux règles et sanctions prévues à l'égard des déclarations annuelles visées à l'article 170. ».

C. – Au deuxième alinéa du 2 de l'article 1663, les mots : « , de même que ceux qui ressortent de la déclaration provisoire telle qu'elle est prévue à l'article 167, » sont supprimés.

II. – Les dispositions du I s'appliquent aux contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France à compter du 1er janvier 2005.

Exposé des motifs du projet de loi :

Il est proposé de supprimer la déclaration provisoire que doivent souscrire préalablement au transfert de leur domicile à l'étranger les personnes qui s'expatrient, et ainsi de mettre un terme aux dysfonctionnements du dispositif qui entraîne fréquemment une double imposition du fait de l'absence de rapprochement des impositions provisoire et définitive.

Les contribuables concernés seraient par conséquent soumis au dépôt de leur déclaration dans les conditions de droit commun.

Observations et décision de la Commission :

Le présent article tend à supprimer les déclarations provisoires que les contribuables doivent produire avant le transfert de leur domicile fiscal hors de France et sur la base desquelles sont recouvrés des impôts provisoires. Il s'agit donc d'un article de simplification. Les dispositions proposées qui visent le 1 *bis* de l'article 167 et l'article 167 *bis* sont cependant remises en cause, puisqu'à la suite d'un amendement, le projet de loi de finances pour 2005 supprimerait ces deux articles.

I.- Le dispositif actuel de déclaration en cas de transfert du domicile fiscal

A.- Les principes retenus pour l'imposition

Lorsqu'un contribuable précédemment domicilié à l'étranger transfère son domicile en France, il est assujetti à l'impôt sur le revenu à raison des revenus

acquis à compter du jour de l'établissement. Inversement, lors du transfert du domicile fiscal à l'étranger d'un contribuable jusqu'alors domicilié en France, celui-ci est assujetti à l'impôt sur le revenu jusqu'à la date de son départ à raison de trois types de revenus, ci-après détaillés.

a) Les revenus visés au 1 de l'article 167 du code général des impôts

Il s'agit des revenus assujettis à l'impôt sur le revenu et portés dans la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 pour les bénéfices non commerciaux et la déclaration n° 2031 pour les bénéfices industriels et commerciaux, à savoir :

• les revenus dont le contribuable a disposé pendant l'année de son départ jusqu'à cette date ;

• les bénéfices industriels et commerciaux réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé ;

• les revenus que le contribuable a acquis antérieurement à son départ sans en disposer (par exemple, les salaires acquis mais non versés).

À compter du transfert de son domicile fiscal hors de France, le contribuable n'est plus imposable, sauf disposition spécifique ou convention internationale contraire. Dès lors, il est redevable de l'impôt au titre des revenus perçus jusqu'à la date du transfert, ainsi que de ceux acquis avant cette date et qui ne pourront être imposés l'année suivant leur perception du fait du transfert fiscal.

b) Les plus-values latentes afférentes à des participations supérieures à 25% (article 167 bis *du code général des impôts)*

Par dérogation au principe de territorialité, prévoyant que les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France sont exonérées d'imposition sur leurs opérations, les plus-values de cession de droits sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ayant son siège social en France sont considérées comme des revenus de source française et peuvent être soumises à imposition, y compris pour les personnes physiques ou morales dont le domicile fiscal ou le siège social est situé à l'étranger.

Il en est ainsi lorsque les droits détenus, directement ou indirectement, dans les bénéfices sociaux de la société par le cédant avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, une fois cumulés, dépassent le seuil de 25% de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années et que la cession à un tiers intervient dans un délai de cinq ans (article 164 B et I de l'article 150-O A du code général des impôts). Lorsque le contribuable est domicilié à l'étranger, l'imposition forfaitaire est acquittée au taux de 16% au moment de l'enregistrement de l'acte de la cession des titres ou à défaut

d'enregistrement, dans le mois de la cession. Une déclaration spéciale n° 2074 doit être jointe à la déclaration d'ensemble des revenus.

Le transfert du domicile fiscal hors de France entraîne l'imposition des plus-values latentes, si le contribuable a été fiscalement domicilié en France pendant au moins six ans au cours des dix années ayant précédé le transfert. La plus-value imposable est alors égale à la différence entre la valeur des droits à la date du transfert et leur prix d'acquisition ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, la valeur retenue pour la fixation des droits de mutation à titre gratuit. Le contribuable peut néanmoins demander, expressément dans sa déclaration, à bénéficier d'un report du paiement de l'impôt jusqu'à la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres.

A l'expiration d'un délai de cinq ans ou en cas de nouveau transfert du domicile hors de France, l'impôt est dégrevé d'office, sous réserve que les titres soient toujours dans le patrimoine du contribuable. À l'inverse, si le sursis expire, notamment si le contribuable n'en demande pas son maintien (état de suivi du sursis à souscrire annuellement), l'impôt devient exigible en calculant la plus-value à partir du prix ou de la valeur des titres à la date de l'évènement entraînant l'expiration du sursis. Lorsque ce dernier est une opération soumise à l'étranger à un impôt comparable, cet impôt local s'impute sur celui dû en France.

c) Les plus-values en report d'imposition
(1 bis *de l'article 167 du code général des impôts)*

Les plus-values de cession ou d'échange de valeur ou de droits sociaux dont l'imposition a été reportée [1] sont immédiatement imposables en cas de transfert du domicile fiscal du contribuable hors de France. Le paiement peut toutefois être différé, dans les mêmes conditions que pour les plus-values latentes, jusqu'au moment de la transmission, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des droits sociaux transférés. Lorsque le contribuable revient en France, l'impôt dont le paiement est en sursis pour les titres qui demeurent dans le patrimoine du contribuable est dégrevé d'office et les reports existants sur ces titres à la date du transfert hors de France sont rétablis de plein droit.

---

(1) Cela concerne les situations de report en cas de remploi dans les petites et moyennes entreprises : ce report peut être accordé, sur demande du contribuable formulée dans sa déclaration de plus-value, si le produit est réinvesti avant le 31 décembre de l'année qui suit celle de la cession dans la souscription en numéraire au capital de sociétés non cotées passibles de l'impôt sur les sociétés, l'imposition s'opérant alors à la transmission, au rachat, ou à l'annulation des titres.

B.- La déclaration provisoire et les problèmes de double imposition

a) La déclaration provisoire

Le 2 de l'article 167 du code général des impôts énonce qu'une déclaration provisoire doit être produite en cas de transfert du domicile fiscal hors de France, dans les trente jours qui précèdent ledit transfert. Cette modalité de déclaration s'applique également aux plus-values latentes (3 du I de l'article 167 *bis*). L'ensemble des revenus imposables est donc concerné. Les impôts correspondant sont acquittés par le contribuable avant son départ.

La déclaration provisoire est soumise aux mêmes sanctions que la déclaration annuelle, à savoir :

– la procédure de taxation d'office lorsqu'il y a retard ou défaut de production et que le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les 30 jours d'une première mise en demeure, lorsque le contribuable s'est abstenu de répondre dans un délai de 2 mois à une demande d'éclaircissement ou de justifications, étant précisé qu'en cas de réponse insuffisante, l'administration fiscale met en demeure le contribuable de lui fournir les compléments de réponse sollicités, et ce dans un délai de 30 jours ;

– l'intérêt de retard de 0,75% par mois en cas de retard, d'absence ou d'insuffisance de la déclaration ;

– les majorations en cas de retard : fixées à 10%, elles passent à 40% si aucune déclaration n'a été établie dans les 30 jours qui suivent une première mise en demeure et à 80% si la déclaration n'a pas été déposée dans un délai de 30 jours suivant une seconde mise en demeure ;

– les majorations en cas d'insuffisance si le contribuable est de mauvaise foi (40%) ou s'il s'agit d'agissements constitutifs de manoeuvres frauduleuses ou abus de droit (80%).

L'intérêt de retard n'est pas appliqué si le contribuable fait connaître par une mention expresse jointe à sa déclaration les raisons pour lesquelles il ne mentionne pas certains éléments d'imposition. Par ailleurs, aucune indemnité ni intérêt de retard n'est dû lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas le vingtième de la base d'imposition retenue après redressement. Cette règle s'applique que le contribuable soit de mauvaise ou de bonne foi.

La déclaration provisoire peut néanmoins être complétée jusqu'à l'expiration des deux premiers mois de l'année suivante. Concrètement, cela signifie que le contribuable peut compléter sa déclaration provisoire jusqu'au dépôt de la déclaration définitive des revenus.

b) Le rapprochement avec la déclaration définitive génère des doubles impositions

Les trois types de revenus imposables visés par les articles 167 et 167 *bis* du code général des impôts donnent également lieu à déclaration dans la déclaration annuelle correspondante. En effet, l'année suivant leur transfert hors de France, le contribuable est tenu de procéder à la déclaration définitive, en vue de régulariser la déclaration provisoire. Cette déclaration définitive tient notamment compte des changements de taux ou barèmes pour le calcul des impôts. En cas de baisse de l'impôt dû, l'administration doit rembourser le contribuable, ce qui est chose délicate à mettre en œuvre, puisqu'il s'agit d'une procédure manuelle.

Si la déclaration définitive est censée prendre en compte la déclaration provisoire déjà effectuée et sur la base de laquelle le contribuable a procédé à un premier paiement, il s'avère que la complexité du circuit conduit parfois à des doubles impositions. En effet, l'impôt provisoire est établi au centre des impôts où est connu le contribuable et payé à la trésorerie du lieu de résidence en France, tandis que l'impôt définitif est établi par le Centre des non-résidents et recouvré par la trésorerie des non-résidents.

En outre, ce régime de déclaration provisoire est mal connu par les contribuables. Ainsi, en 2002, sur les quelques 35.000 personnes ayant transféré leur domicile fiscal hors de France, seulement environ 3.600 ont produit une déclaration provisoire. Le résultat est absurde puisque la minorité qui respecte l'obligation légale est confrontée à un risque de double imposition.

II.- La suppression de la déclaration provisoire opérée par le présent article

Le présent article tend à supprimer la déclaration provisoire des revenus jusqu'alors exigée lors du transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de France. Trois cas de figure sont prévus, ci-après détaillés :

1.- La seule déclaration de revenus annuelle suffit

Le A du I du présent article tend à supprimer le 2 de l'article 167 qui prévoit la production de la déclaration provisoire et les modalités afférentes pour les revenus visés au 1 et au 1 *bis* de l'article. S'agissant de ceux visés au 1, c'est-à-dire les revenus dont le contribuable a disposé pendant l'année de son départ jusqu'à la date de celui-ci, les bénéfices industriels et commerciaux qu'il a réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé et les revenus acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son départ, seul le principe de l'imposition demeure sans référence à une quelconque spécificité. C'est donc dans sa déclaration annuelle des revenus que le contribuable répondra aux obligations d'imposition fixées à l'article 167.

2.- L'imposition des plus-values reportées et des plus-values latentes

Au cours de sa séance du 29 novembre 2004 relative à l'examen du projet de loi de finances pour 2005, le Sénat a adopté, avec l'accord du Gouvernement, un amendement présenté par M. Philippe Marini, Rapporteur général, au nom de la Commission des finances, tendant à abroger le 1 *bis* de l'article 167 et l'article 167 *bis* du code général des impôts, à compter du 1er janvier 2005. Dès lors, Votre Rapporteur général proposera un amendement de suppression du B du présent article, devenant sans objet.

Il convient de préciser que l'article 167 *bis* ne pouvait plus être mis en œuvre lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal dans un autre État de la Communauté européenne. En effet, par décision en date du 11 mars 2004, la Cour de justice des Communautés européennes a déclaré cet article incompatible avec la liberté d'établissement prévue par le traité sur l'Union européenne. Dans cette affaire, M. Hugues de Lasteyrie du Saillant avait voulu quitter la France en septembre 1998 pour s'installer en Belgique, afin d'y exercer son activité professionnelle. A cette époque, il détenait plus de 25% des titres sociaux d'une société familiale dont le siège était en France. La valeur de ses titres étant supérieure à celle inscrite dans les livres, il était imposable sur les plus-values qu'il n'avait pas réalisées. L'existence d'un système de sursis n'a pas été retenue par la Cour comme un facteur atténuant.

Votre Rapporteur général rappelle à cet égard que votre Commission des finances avait adopté un amendement à l'occasion de la discussion du projet de la loi de finances rectificative pour 2003 tendant à écarter le régime de l'imposition des plus-values latentes lorsque le contribuable transfère son domicile dans un État membre de l'Union européenne sans attendre la décision de la Cour, largement prévisible. L'amendement avait été retiré en séance publique, le Gouvernement ayant indiqué qu'il préférait attendre la décision de la Cour de Justice des Communautés à cet égard avant de modifier le dispositif de l'article 167 *bis*.

La suppression par le Sénat du 1 *bis* de l'article 167 s'inscrit en revanche dans la perspective de l'établissement de relations de confiance entre l'administration et les contribuables.

Le dispositif proposé par le présent article en matière de plus-values est le suivant :

– d'une part, comme indiqué précédemment, le présent article tend à supprimer le 2 de l'article 167 relatif à la déclaration provisoire, qui concernait également les revenus visés au 1 *bis* de l'article, donc les plus-values de cession ou d'échanges de valeur mobilière ou de droits sociaux dont l'imposition a été reportée. Compte tenu de l'abrogation du 1 *bis* de l'article 167, cette suppression ne vaudra plus que pour les revenus visés au 1 de l'article. En outre, elle aurait laissé indéterminées les modalités de déclarations de ces plus-values reportées, dès

lors que celles-ci seraient restées immédiatement imposables aux termes du 1 *bis* de l'article. Il aurait donc été nécessaire de prévoir ces modalités, comme l'article le fait d'ailleurs pour les plus-values latentes ;

– d'autre part, le B du I du présent article tend à modifier le 3du I de l'article 167 *bis* relatif aux plus-values latentes en prévoyant la production d'une déclaration dans les trente jours précédant le transfert du domicile fiscal hors de France, en lieu et place de la déclaration provisoire visée par un renvoi au 2 de l'article 167. Il se serait donc agi d'une déclaration définitive, qui aurait été soumise aux règles et sanctions prévues à l'égard des déclarations annuelles de revenus, rappelées précédemment. Comme il a été indiqué, cette disposition n'a plus d'objet compte tenu des décisions du Sénat.

III.- Disposition de coordination

Le C du I du présent article supprime la référence, dans l'article 1666 relatif à l'exigibilité des impôts directs et taxes assimilés, à la déclaration de revenus provisoire pour l'exigibilité immédiate des impôts déjà mis en recouvrement ou en cours d'établissement en cas de déménagement à l'étranger.

IV.- Entrée en vigueur

Le II du présent article prévoit que les nouvelles dispositions s'appliqueront pour les transferts de domiciles intervenant à compter du 1er janvier 2005.

*

* *

La Commission a examiné un amendement présenté par votre Rapporteur général, tendant à supprimer le B du I de cet article modifiant le régime de déclarations provisoires pour les plus-values reportées et les plus-values latentes visées au 1 *bis* de l'article 167 et à l'article 167 *bis* du code général des impôts.

Votre **Rapporteur général** a précisé qu'il s'agit d'un amendement de coordination avec le projet de loi de finances pour 2005 tel que modifié par le Sénat, qui prévoit la suppression du 1 *bis* de l'article 167 (imposition des plus-values reportée) et de l'article 167 *bis* (imposition des plus-values latentes) du code général des impôts. Votre Rapporteur général a rappelé que la Commission avait adopté un amendement l'an dernier tirant les conséquences de l'affaire « Lasteyrie de Saillant » portée devant la Cour de justice des communautés européennes. Cependant, le Gouvernement avait alors jugé une telle mesure prématurée, la condamnation de l'imposition des plus-values latentes en cas de transfert du domicile fiscal dans un autre État de la Communauté européenne n'ayant pas été notifiée.

Or, au cours de sa séance du 29 novembre 2004 relative à l'examen du projet de loi de finances pour 2005, le Sénat a adopté, avec l'accord du

Gouvernement, un amendement présenté par M. Philippe Marini, Rapporteur général au nom de la Commission des finances du Sénat, tendant à abroger le 1 *bis* de l'article 167 et l'article 167 *bis* du code général des impôts.

Le B du I de l'article 27 proposant de modifier le régime de déclarations provisoires applicable aux plus-values reportées et aux plus-values latentes visées aux articles supprimés par le Sénat, il convient donc, par coordination, de le supprimer. Il doit être toutefois souligné que la Cour de justice des Communautés européennes a condamné l'imposition des plus-values latentes en cas de transfert du domicile fiscal dans un autre pays de la Communauté européenne. L'amendement adopté au Sénat remplit donc un objectif plus large que l'eurocompatibilité, puisqu'il met fin à l'imposition des plus-values latentes et des plus-values reportées en cas de transfert du domicile fiscal à l'étranger, quel que soit le pays de destination, y compris s'il s'agit d'un paradis fiscal, ce qui méritera des éclaircissement de la part du Gouvernement.

La Commission a *adopté* cet amendement (**amendement n° 47**).

La Commission a ensuite *adopté* l'article 27 ainsi modifié.

*

* *

Article 28

Reconduction de la dispense de production des reçus fiscaux relatifs aux dons et aux cotisations syndicales avec la déclaration des revenus en cas de télédéclaration.

Texte du projet de loi :

I. – Au dernier alinéa de l'article 199 *quater* C et au premier alinéa du 6 de l'article 200 du code général des impôts, le millésime : « 2003 » est remplacé par le millésime : « 2006 ».

II. – Les dispositions du I s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2004.

Exposé des motifs du projet de loi :

Il est proposé de reconduire pour une période de trois ans, jusqu'à l'imposition des revenus de 2006 le dispositif permettant aux internautes de ne pas produire les reçus relatifs au versement de dons aux œuvres et ceux délivrés en cas de versement de cotisations aux organisations syndicales à l'appui de leur déclaration. Une étude sur l'impact de ce dispositif sur le volume des sommes déclarées au titre des dons et des cotisations syndicales sera par ailleurs engagée en 2005 afin de déterminer si la mesure peut sans risque être pérennisée à compter de l'imposition des revenus de 2007.

Observations et décision de la Commission :

Le présent article proroge jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2006 la mesure dispensant les contribuables souscrivant leur déclaration par voie électronique de joindre à leur déclaration de revenus les reçus délivrés par les syndicats (pour bénéficier de la réduction d'impôt accordée au titre des cotisations versées aux organisations syndicales) et par les organismes bénéficiant de leurs dons (pour la réduction d'impôt accordée au titre des dons faits par les particuliers).

S'agissant de la réduction d'impôt accordée au titre des dons, il convient de souligner que le contribuable doit faire figurer le détail des dons sur la déclaration transmise par voie électronique (identité des organismes bénéficiaires et montant des dons effectués à chacun d'entre eux). Toutefois, l'identité du bénéficiaire n'est pas mentionnée pour les dons destinés au financement d'une campagne électorale ou d'un parti politique lorsque ces dons sont d'un montant inférieur à 3.000 euros et pour les dons en faveur des associations cultuelles et de bienfaisance autorisées à recevoir des dons ainsi que des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle.

Les contribuables sont cependant soumis à une obligation de conservation des pièces justificatives.

Il convient de souligner que le nombre de foyers souscrivant leur déclaration par voie électronique est en forte augmentation, ce qui rendra

nécessaire une évaluation du présent dispositif. Il est prévu que cette évaluation soit engagée à compter de 2005.

Le tableau suivant présente l'évolution du nombre de déclarations par voie électronique et de délivrances de certificats électroniques (gratuit et valable trois ans, le certificat électronique permet une identification du contribuable sécurisée et donne accès à la consultation du dossier fiscal et au paiement de l'impôt sur Internet).

	Nombre de télé déclarations	**Nombre de certificats électroniques délivrés**
2002	119.677	159.046
2003	611.363	628.116
2004	1.275.622	1.232.709

Source : Statistiques Télé-IR arrêté à la date de fermeture de la procédure au 05/10/2004
Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

*
* *

La Commission a examiné :

– un amendement présenté par M. Marc Le Fur, tendant à dispenser les contribuables, qu'ils déclarent leurs revenus par voie électronique ou sur papier, des pièces justificatives requises pour le bénéfices des crédits ou réductions d'impôts au titre des cotisations syndicales, des dépenses afférentes à l'habitation principale, des dons aux œuvres et de l'acquisition d'un véhicule utilisant une énergie peu polluante ;

– et un amendement, présenté par votre **Rapporteur général**, tendant à proroger de deux ans au lieu de trois, la dispense de fournir certaines pièces justificatives pour bénéficier de réductions d'impôt à l'appui de la déclaration de revenus par Internet.

Votre **Rapporteur général** a indiqué que l'article 28 vise à reconduire pour une période de trois ans, à savoir jusqu'à l'imposition des revenus de 2006, le dispositif permettant aux contribuables effectuant leur déclaration de revenus par Internet de ne pas produire les reçus relatifs au versement de dons aux œuvres et de cotisations aux organisations syndicales à l'appui de leur déclaration. L'amendement propose de ramener ce délai à deux ans. Passé ce délai, il conviendra de réaliser une première évaluation de ce dispositif, afin notamment de vérifier qu'il ne favorise pas la fraude. Dans le cas où il s'avèrerait satisfaisant, il serait alors envisageable d'étendre ces dispositions aux autres contribuables.

M. Philippe Auberger s'est dit en désaccord avec la position de votre **Rapporteur général** et favorable à l'amendement présenté par M. Marc Le Fur. Le dispositif que le Gouvernement propose de proroger entraîne en effet une

rupture d'égalité au détriment des contribuables qui déclarent leurs revenus sur papier. Il convient de soumettre tous les contribuables à un seul et même régime.

M. Charles de Courson a rappelé qu'avant l'instauration de l'obligation de produire des pièces justificatives, les taux de fraude étaient significatifs. Il convient donc de se montrer vigilant.

La Commission a *rejeté* l'amendement présent par M. Marc Le Fur et *adopté* l'amendement présenté par votre **Rapporteur général** (**amendement n° 48**).

La Commission a ensuite *adopté* l'article 28 ainsi modifié.

*
* *

Articles additionnels après l'article 28

Dispositions relatives à l'entreposage de céréales auprès d'un organisme collecteur agréé.

Texte de l'article additionnel :

I.– Après l'article 38 quater *du code général des impôts, il est inséré un article 38* quinquies, *ainsi rédigé :*

« Art. 38 quinquies.*– L'entreposage de céréales chez un organisme collecteur agréé au sens des articles L. 621-16 et suivants du code rural puis, le cas échéant, leur reprise, par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition n'entraîne pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les marchandises restent inscrites dans les stocks de l'exploitant. »*

II.– Les dispositions du I s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1er janvier 2005.

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 un amendement présenté par M. Alain Marleix, tendant à modifier les modalités de prise en compte des stocks de céréales entreposées chez un organisme collecteur agréé.

A l'heure actuelle, le traitement fiscal diffère selon que les céréales restent ou non identifiables au sein des installations du collecteur. Lorsqu'elles sont identifiables, les céréales restent la propriété du producteur qui peut les commercialiser ensuite ou les reprendre. La mise en dépôt n'entraîne pas de conséquence sur le plan fiscal.

En revanche, lorsque les céréales sont stockées dans des silos collectifs et ne sont plus identifiables, le bien est fongible et il y a un transfert de propriété de l'exploitant à l'organisme collecteur. Le producteur dispose alors d'une créance acquise qui doit être rattachée au résultat de l'exercice du dépôt.

Cette distinction pose de nombreux problèmes dans les cas d'entreposage dans des silos collectifs dans la mesure où l'évaluation du profit ou de la perte est problématique et où l'exploitant peut être amené à devoir reprendre ses céréales (pour les besoins de son exploitation ou pour les revendre par d'autres biais).

Cet amendement vise à ce qu'il soit sursis à l'imposition pendant la période d'entreposage. Ainsi, l'entreposage des céréales puis, éventuellement, leur reprise, n'entraîneraient pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour les exploitants soumis à un régime réel d'imposition, sous réserve que les marchandises demeurent inscrites dans les stocks de l'exploitant.

Ces dispositions s'appliqueraient aux exercices clos à compter du 1er janvier 2005.

*
* *

La Commission a *adopté* cet amendement (**amendement n° 49**).

Participation des employeurs aux titres restaurant.

Texte de l'article additionnel :

I.– A compter du 1er janvier 2005, dans le 19° de l'article 81 du code général des impôts le montant : « 4,60 € » est remplacé par le montant : « 5 € ».

II.– La perte de recettes est compensée, à due concurrence d'une part, par la majoration des droits visés aux articles 575 et 575 A du code général des impôts, et d'autre part, par la création, au profit de l'État, d'une taxe additionnelle à ces mêmes droits.

Observations et décision de la Commission :

La Commission a examiné deux amendements identiques présentés par MM. Louis Giscard d'Estaing et Charles de Courson tendant à relever de 4,60 euros à 5 euros le plafond de la participation des employeurs aux titres restaurant exonérée d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales.

Cette participation est exonérée d'impôt sur le revenu pour le salarié et n'est pas assujettie aux cotisations sociales dans la limite de 4,60 euros (limite fixée par l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2001 n° 2001-1276 du 28 décembre 2001). Ces exonérations ne sont applicables que si la participation de l'employeur est comprise entre 50 et 60% de la valeur du titre restaurant. Ces dispositions résultent des articles 81 (19°) du code général des impôts et L. 131-4 du code de la sécurité sociale.

Lorsque la participation de l'employeur est comprise entre 50% et 60% de la valeur du titre restaurant mais est supérieure à 4,60 euros, l'excédent est imposé et soumis aux cotisations sociales.

Le montant de 4,60 euros n'ayant pas été revalorisé depuis 2001, une majoration apparaît nécessaire.

Ce relèvement serait applicable à compter du 1er janvier 2005.

*
* *

Votre **Rapporteur général** s'est dit favorable à ces amendements dans la mesure où ce plafond n'a pas été actualisé depuis 2001 et bien que la réévaluation proposée soit supérieure à l'inflation. Le coût de cette mesure peut être estimé à 15 millions d'euros s'agissant de la seule exonération d'impôt sur le revenu.

M. Hervé Mariton a indiqué qu'il s'agissait d'actualiser un privilège qui n'est pas légitime.

Votre **Rapporteur général** a rappelé que certaines grandes entreprises

disposent de cantines et que leurs salariés bénéficient à ce titre d'un avantage équivalent aux titres-restaurant.

M. Charles de Courson a précisé qu'il s'agissait donc de préserver un équilibre entre l'internalisation et l'externalisation de la fourniture de repas aux salariés par les entreprises et souhaité qu'à terme, le plafond visé par l'amendement fasse l'objet d'une indexation automatique.

M. Michel Bouvard a estimé les petites et moyennes entreprises trop souvent désavantagées, dans la mesure où elles ne disposent pas de comités d'entreprise et de dispositifs d'aide aux salariés. Il ne faut pas s'étonner que de nombreux emplois ne soient pas pourvus dans ces entreprises, en particulier dans le secteur du bâtiment.

La Commission a *adopté* ces deux amendements (**amendement n° 50**).

*
* *

La Commission a examiné quatre amendements présentés par M. Didier Migaud, tendant à instituer un dispositif de plafonnement global de réduction d'impôt ou de réduction du revenu imposable procurée par les divers dispositifs fiscaux dérogatoires.

Le **Président Pierre Méhaignerie** a estimé que cette question mérite d'être approfondie. On ne peut être défavorable au plafonnement de l'ISF tout en maintenant parallèlement des dispositifs fiscaux dérogatoires dont certains contribuables usent et abusent.

M. Philippe Auberger a déploré qu'en fin d'année, les contribuables cherchent à bénéficier des nouveaux dispositifs fiscaux dérogatoires, souvent sans discernement.

Après que votre **Rapporteur général** eut émis un avis défavorable, la Commission a *rejeté* ces quatre amendements.

La Commission a examiné un amendement présenté par M. Michel Bouvard, tendant à limiter dans le temps et à évaluer la mesure de relèvement du pourcentage de la réduction d'impôt au titre des dons à certains organismes fournissant gratuitement des repas à des personnes en difficulté ou les aidant en matière de logement et de soins.

M. Michel Bouvard a rappelé que, dans la discussion du projet de loi de programmation pour la cohésion sociale, un amendement a été adopté, faisant passer de 66% à 75% le taux de la réduction d'impôt applicable aux dons en faveur d'organismes sans but lucratif fournissant gratuitement des repas à des personnes en difficulté ou les aidant en matière de logement et de soins. Si l'intention est généreuse, il est nécessaire que cette mesure ne s'applique qu'en 2005, afin que ses effets puissent être évalués. Le risque est grand, en effet, que les dons ainsi favorisés ne se fassent au détriment d'autres associations et d'autres causes d'intérêt public.

M. Charles de Courson a souscrit aux propos de M. Michel Bouvard et fustigé la démagogie en ce domaine : après 66% et 75%, pourquoi pas 100% ? C'est une curieuse générosité que celle qui se fait aux frais de l'État ! Dans le même ordre d'idées, il faut aussi signaler le mécanisme de la donation avec réserve temporaire d'usufruit, qui permet, en quelque sorte, de « s'enrichir en donnant ».

M. Augustin Bonrepaux a fait remarquer que le Gouvernement est allé plus loin que ne le proposait le groupe socialiste lui-même, qui suggérait de faire passer le pourcentage de 66% à 70%.

Votre **Rapporteur général**, tout en partageant les réserves de M. Michel Bouvard, a craint que son amendement n'interfère avec la discussion en cours sur le projet de loi de programmation pour la cohésion sociale. Le risque est d'autant plus grand que, par un amendement gouvernemental adopté hier, le taux de réduction d'impôt accordée aux particuliers effectuant des versements au profit des autres associations éligibles à la réduction d'impôt a été porté de 60% à 66%.

Le **Président Pierre Méhaignerie** a souligné que l'adoption de l'amendement de M. Michel Bouvard risquerait de brouiller le message porté par la Commission. Sur le fond, la position la plus sérieuse serait de revenir au taux de 66% pour les associations couvertes par l' « amendement Coluche » et à 60% pour les autres.

M. Philippe Auberger a, lui aussi, jugé inopportun qu'une même disposition soit modifiée par deux projets de loi en cours de discussion. Il est donc préférable de ne pas légiférer sur cette question dans le projet de loi de finances rectificative, d'autant qu'il est malheureusement très improbable que le Gouvernement revienne en arrière sur cette question.

M. Michel Bouvard a retiré son amendement.

La Commission a ensuite *rejeté* un amendement présenté par **M. Augustin Bonrepaux,** tendant à ouvrir le droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 *bis* du code général de impôts, égale à 60% de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises au profit des organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et le financement assuré, de manière prépondérante, par des fonds publics, ayant pour activité la présentation au public d'œuvres contemporaines relevant du domaine des arts plastiques et visuels, après que votre **Rapporteur général** eut émis un avis défavorable.

*

* *

Article 29

Report de la date de mise en application de la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts.

Texte du projet de loi :

Dans la première phrase du II de l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003), les mots : « du 1er janvier 2005 » sont remplacés par les mots : « de la date d'application de la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 décidée par le Conseil de l'Union européenne sur le fondement du 3 de l'article 17 de cette même directive ».

Exposé des motifs du projet de loi :

La directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts a été transposée en droit interne par l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003).

La date de mise en application de cette directive ayant été reportée du 1er janvier 2005 au 1er juillet 2005 par la décision du 19 juillet 2004 du Conseil de l'Union européenne, il est proposé de différer d'autant l'entrée en vigueur de l'article 24 précité et, plus généralement, d'anticiper d'éventuels nouveaux reports décidés par le Conseil de l'Union, en faisant coïncider la date d'entrée en vigueur des dispositions de droit interne avec celle de la directive en cause.

Observations et décision de la Commission :

I.- Une directive européenne transposée par l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2003

A.- Les dispositions prévues par la directive

La directive 2003/48/CE du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts est issu du constat de la diversité des régimes fiscaux nationaux, notamment de son caractère dommageable en ce qui concerne le traitement favorable réservé par certains États aux intérêts payés à des non-résidents.

La directive vise spécifiquement les intérêts versés à des particuliers, résidents d'un autre État membre que l'État de la source. Elle se fonde sur le modèle dit de la « coexistence » entre deux systèmes : celui de l'application d'une retenue à la source et celui de la fourniture aux autres États membres d'informations sur les revenus de l'épargne de leurs résidents.

La directive s'applique aux intérêts tels que définis par le modèle de convention fiscale concernant les revenus de l'OCDE : il s'agit, ainsi que le prévoit l'article 6 de ce modèle, des « *intérêts payés qui se rapportent à des revenus de*

créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus de fonds publics et des obligations d'emprunt, y compris les primes et lots attachés à ceux-ci ».

S'y ajoutent les « *intérêts courus ou capitalisés obtenus lors de la cession, du remboursement ou du rachat de créances* », ainsi que les revenus provenant de paiements d'intérêts distribués par des organismes de placement collectif de valeurs mobilières (OPCVM « de distribution ») communautaires et les revenus réalisés lors de la cession, du remboursement ou du rachat de parts ou d'unités de ces mêmes OPCVM, à condition qu'ils aient investi plus de 40% de leurs actifs dans des créances telles que définies précédemment (OPCVM « de capitalisation »). Si ce seuil de 40% est atteint, la directive permet de considérer la totalité du revenu comme un intérêt, entrant donc dans son champ. A compter du 1er janvier 2011, ce pourcentage de 40% sera abaissé à 15%.

La directive impose des obligations précises et étendues à l'agent payeur et non au contribuable, bénéficiaire des intérêts, qui reste soumis aux obligations fiscales de son État de résidence, étant précisé que l'agent payeur peut être « *soit le débiteur de la créance produisant les intérêts ou l'opérateur chargé par le débiteur ou le bénéficiaire effectif de payer les intérêts ou d'en attribuer le paiement. »*. Lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts est résident d'un État membre autre que celui où est établi l'agent payeur, celui-ci aura la responsabilité et l'obligation de communiquer à l'État membre où il est établi :

– son nom ou sa dénomination ainsi que son adresse ;

– l'identité et la résidence du bénéficiaire effectif ainsi que « *son numéro de compte* [...] *ou, à défaut, l'identification de la créance génératrice des intérêts* » ;

– ainsi que des informations concernant le paiement des intérêts permettant de les identifier par catégorie.

La directive ne s'applique que si le bénéficiaire effectif est une personne physique qui bénéficie du paiement d'intérêts pour son compte propre.

B.- La transposition en droit français

La directive a été transposée par l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003). La transposition a consisté à modifier l'article 242 *ter* du code général des impôts relatif à la déclaration des revenus de valeurs mobilières pour adapter cette déclaration aux nouvelles exigences posées.

En effet, les produits de l'épargne font l'objet, sauf dans de rares exceptions, d'un prélèvement libératoire prélevé par les établissements payeurs,

« agents payeurs ». Il existe un système général de déclaration de ces revenus, qu'il s'agisse d'intérêts, de dividendes ou de produits financiers divers, qui repose sur la déclaration des revenus de valeurs mobilières prévue par l'article 242 *ter* du code général des impôts. Cette déclaration doit être obligatoirement remplie par les établissements payeurs qui doivent y faire figurer, notamment, l'identité et l'adresse des bénéficiaires, la nature des revenus et le détail du montant imposable. Ces dispositions ont été complétées et précisées pour intégrer les dispositions de la directive, c'est-à-dire :

– permettre d'isoler les flux d'intérêt des autres revenus mobiliers ;

– énoncer des sanctions ;

– mettre en place un système d'information pour les OPCVM ;

– prévoir les modalités des retenues à la source pour les régimes belges, autrichiens et luxembourgeois.

Conformément à la directive, deux dates d'entrée en vigueur ont été prévues : celle du 1er janvier 2004 pour la partie relative à l'identification, donc aux déclarations, celle du 1er janvier 2005 pour tout le reste.

II.- Le report de la date d'entrée en vigueur du 1er janvier 2005 au 1er juillet 2005

A.- Les réserves contenues par la directive

La directive ayant pour objet de limiter la fraude par l'échange d'information, il est apparu nécessaire de prendre en compte la situation particulière des États pratiquant une forme de secret bancaire, appartenant à la Communauté européenne ou susceptibles de bénéficier d'un transfert des revenus au profit de leurs banques après l'adoption par cette dernière d'une directive sur l'épargne. C'est pourquoi la directive prévoit des conditions liées aux Etats tiers, tant pour la période de transition au sein de la Communauté européenne, que pour l'entrée en vigueur de ses dispositions.

• Une période transitoire à échéance conditionnée :

La directive permettra à la plupart des pays européens d'échanger des informations sur l'épargne des non-résidents placée dans leurs banques et d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale. Le Luxembourg, l'Autriche et la Belgique ont cependant choisi de percevoir une retenue à la source sur les revenus, préservant ainsi leur secret bancaire. Ces trois pays reverseront 75% des recettes au pays d'origine. La retenue a été fixée à15% pendant les trois premières années d'application de la directive, c'est-à-dire du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2006, 20% pendant les trois années suivantes, du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2010 et 35% par la suite.

Cependant, cette dérogation à l'échange d'information ne pourra perdurer que pendant une période provisoire, prenant fin à la fin du premier exercice fiscal complet qui suit la dernière des dates suivantes :

– l'entrée en vigueur du dernier accord sur l'échange d'informations conclu entre la Communauté européenne, d'une part, et, respectivement, la Suisse, le Lichtenstein, Saint-Marin, Monaco et Andorre, d'autre part, ainsi que l'application par ces pays d'une retenue à la source sur les paiements des intérêts aux mêmes taux que ceux définis pour la période de transition pour l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg (soit 35% à partir du 1er janvier 2011) ;

– la date à laquelle les États-Unis s'engagent à échanger les informations sur le paiement des intérêts conformément au modèle de convention de l'OCDE.

• La date d'entrée en vigueur conditionnée :

L'article 17 de la directive fixe au 1er janvier 2005 l'entrée en vigueur de ces dispositions, mais la conditionne elle aussi :

– à l'application par la Suisse, le Liechtenstein, Saint-Marin, Monaco et Andorre de mesures équivalentes, c'est-à-dire l'échange d'informations et la retenue à la source aux taux précités ;

– à l'application par tous les territoires dépendants ou associés visés (îles anglo-normandes, île de Man et territoires dépendants ou associés des Caraïbes) de l'échange automatique d'informations prévue par la directive.

Les conditions requises pour l'entrée en vigueur de la directive ne semblaient alors pas soulever de difficultés, à l'exclusion de l'accord avec la Suisse, devant intégrer dans son droit interne le principe et le taux de la retenue à la source et dont le système fédéral était susceptible d'allonger les délais d'adoption. C'est pour cette raison que le 3 de l'article 17 précité de la directive permet au Conseil de décider, à l'unanimité, de repousser à une nouvelle date l'entrée en vigueur de la directive « compte tenu des dates d'entrée en vigueur des mesures pertinentes dans les pays tiers et les territoires dépendants ou associés concernés ».

B.- Les difficultés rencontrées avec la Suisse

La directive 2003/48/CE du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts a donc prévu son entrée en vigueur le 1er janvier 2005, sous condition de la conclusion d'un accord avec certains pays tiers ou territoires associés (Suisse, Liechtenstein, Monaco, Saint-Marin et Andorre), aux termes du 2 de son article 17, le souci étant de prévenir toute fuite des capitaux.

Par décision du 16 octobre 2001, le Conseil avait autorisé la Commission à négocier avec les pays tiers précités ainsi que les États-Unis, en vue de conclure des accords stipulant l'adoption par ces pays de mesures équivalentes à celles qui doivent être appliquées au sein de la Communauté européenne, garantissant l'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

C'est en raison de difficultés survenues avec la Suisse que les États membres de l'UE ont finalement convenu d'un report de six mois de la directive européenne sur l'harmonisation de la fiscalité sur l'épargne. Un accord a été conclu avec tous les pays tiers, y compris la Suisse (accord signé le 26 octobre 2004 suite aux conclusions du sommet Suisse – Union européenne du 19 mai 2004). Pourtant, celle-ci a fait savoir que la date du 1er janvier 2005 était prématurée, compte tenu des risques de référendum et donc de leur issue.

Dès le début, les négociations avec la Suisse ont été difficiles. La Suisse a adopté un mandat de négociation sur la fiscalité de l'épargne le 30 janvier 2002, mais a refusé d'entamer les négociations avant l'ouverture d'autres mandats, adoptés par le Conseil le 17 juin 2002. Au cours des négociations qui ont suivi, elle a demandé à pouvoir bénéficier des régimes communs relatifs aux sociétés mères et filiales de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 et aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. Ces requêtes ont été prise en compte, avec une réserve pour l'Espagne consistant en une condition préalable de conclusion d'un accord bilatéral d'échanges d'informations en cas de fraude fiscale ou de délits assimilés s'agissant de sources de revenus non assujetties à l'accord mais couvertes par des conventions ou accords. Le protocole d'accord auxiliaire qui accompagne le projet définitif de juin 2003 contient d'ailleurs un engagement d'ouverture de négociations en vue d'inclure dans les conventions respectives de telles clauses, ainsi qu'une définition de la catégorie de « délits assimilés ».

Pourtant, la Suisse a finalement refusé la date d'entrée en vigueur du 1er janvier 2005, invoquant les délais et l'incertitude de la procédure de ratification. Il existe en effet en Suisse des référendums d'initiative populaire et cette procédure pouvait être crainte, compte tenu de raisons de politique intérieure, mais aussi de la petite révolution qu'opère la réforme (la Suisse procèdera à une retenue à la source de 25% avec reversement de 75% à l'État du résident, ce qui, loin d'être neutre, est très dissuasif et incite, au contraire, à opter pour l'échange d'informations).

La Commission ayant fait état de ce que les pays tiers et territoires mentionnés dans la directive seront tous en mesure de satisfaire aux conditions prévues au 1er juillet 2005, la nouvelle échéance a été fixée à cette date par décision du Conseil du 19 juillet 2004 (1).

---

(1) Décision du Conseil relative à la date d'application de la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (2004/587/CE du 19 juillet 2004).

C.- Les dispositions du présent article

Le présent article prend acte de la décision européenne, mais aussi des risques de nouveaux reports éventuels en remplaçant la date du 1er janvier 2005 énoncée à l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2003, ayant transposé la directive européenne, par une référence directe à « *la date d'application de la directive 2003/48/CE décidée par le Conseil de l'Union européenne* ».

En effet, la nouvelle date fixée par le Conseil de l'Union européenne pour l'entrée en vigueur de la directive est elle aussi conditionnée à l'entrée en vigueur des accords conclus avec les pays tiers et territoires, notamment la Suisse. L'issue d'un référendum étant toujours aléatoire, un nouveau report ne peut donc être exclu.

Votre Rapporteur général avait indiqué dans le rapport relatif à la loi de finances rectificatives pour 2003 que l'entrée en vigueur effective était conditionnée à la conclusion de négociations, au premier rang desquelles celles menées avec la Suisse et que le Conseil pourrait être amené à différer cette entrée en vigueur : « *Dans cette hypothèse pessimiste, le législateur pourrait être conduit, de son côté, à suspendre l'application des dispositions prévues par le présent article* ».

Le dispositif de la directive ne saurait en effet entrer en vigueur dans ces conditions. L'article 17.2 de la directive est d'ailleurs formel à cet égard puisqu'il conditionne l'entrée en vigueur à la conclusion des accords avec les pays et territoires tiers. C'est pourquoi les autres États membres de la Communauté européenne reportent également l'entrée en vigueur au 1er juillet 2005.

*
* *

La Commission a *adopté* l'article 29 sans modification.

*
* *

Article 30

Mise en oeuvre de la réforme du régime fiscal des distributions.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Au 1 de l'article 242 *ter* :

1° Au premier alinéa, les mots : « de l'avoir fiscal ou » sont supprimés ;

2° Avant les deux derniers alinéas, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Pour l'établissement de la déclaration mentionnée au premier alinéa, les personnes qui en assurent le paiement individualisent les revenus distribués par les sociétés mentionnées au 2° du 3 de l'article 158 et par les organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de ce même article au regard de leur éligibilité à la réfaction de 50% mentionnée au 2° du 3 de l'article 158. »

B. – A l'article 243 *bis* :

1° Les mots : « et celui du crédit d'impôt et de l'avoir fiscal correspondant » sont remplacés par les mots : « , le montant des revenus distribués au titre de ces mêmes exercices éligibles à la réfaction de 50% mentionnée au 2° du 3 de l'article 158 ainsi que celui des revenus distribués non éligibles à cette réfaction, ventilés par catégorie d'actions ou parts » ;

2° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Pour les revenus distribués qui ne résultent pas de décisions des assemblées mentionnées à l'alinéa précédent, la société distributrice communique à l'établissement payeur lors de la mise en paiement de la distribution la fraction correspondante éligible à la réfaction de 50% mentionnée au 2° du 3 de l'article 158 ainsi que celle non éligible à cette réfaction, ventilées par catégorie d'actions ou parts. Cette information est tenue à la disposition des actionnaires ou associés. »

C. – Après l'article 243 *bis*, il est inséré un article 243 *ter* ainsi rédigé :

« *Art. 243 ter.* – Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 *ter* qui paient des revenus de capitaux mobiliers mentionnés au 3 de l'article 158 à des personnes soumises aux mêmes obligations ainsi qu'à des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de ce même article, identifient lors de leur paiement la part de ces revenus éligibles à la réfaction de 50% mentionnée au 2° du 3 de l'article 158 précité. Les justificatifs de cette identification sont tenus à la disposition de l'administration fiscale. »

D. – Au 1 de l'article 1768 *bis* :

1° Au premier alinéa, les mots : « à l'obligation prévue » sont remplacés par les mots : « aux obligations prévues » ;

2° Il est ajouté trois alinéas ainsi rédigés :

« L'amende fiscale prévue au premier alinéa est plafonnée à 750 € par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à la réfaction de 50% mentionnée au 2° du 3 de l'article 158.

« Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 *ter*, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à la réfaction de 50% mentionnée au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 *bis*.

« Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 *ter* sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à la réfaction de 50% prévue au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa du même 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants. »

E. – Au 1 *bis* de l'article 1768 *bis*, le mot : « septième » est remplacé par le mot : « dernier » ;

F. – Après l'article 1768 *bis*, il est inséré un article 1768 *bis* A ainsi rédigé :

« *Art. 1768 bis A*. – 1. Les sociétés qui ne se conforment pas aux prescriptions énoncées à l'article 243 *bis* sont passibles d'une amende fiscale égale à 5% du montant des revenus concernés qui ne peut excéder 750 € par distribution. Celles qui, en application des dispositions du même article, mentionnent à tort les revenus qu'elles distribuent comme éligibles à la réfaction de 50% sont passibles d'une amende fiscale égale à 25% du montant des revenus concernés. Ces amendes ne sont pas applicables lorsque les sociétés concernées apportent la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice.

« 2. Les personnes visées à l'article 243 *ter* qui ne se conforment pas aux prescriptions de cet article ou qui identifient à tort les revenus qu'elles paient comme éligibles à la réfaction de 50% sont passibles d'une amende fiscale égale à 5% du montant des revenus concernés ne pouvant excéder 750 € pour chaque mise en paiement.

« 3. Les sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 ou, à défaut de personnalité morale, leur gérant ou représentant à l'égard des tiers, qui procèdent à une ventilation de leurs distributions ou répartitions conformément aux dispositions du sixième alinéa du 4° du 3 du même article conduisant à les considérer à tort comme éligibles à la réfaction de 50% mentionnée au 2° du 3 de l'article précité sont passibles d'une amende fiscale égale à 25% du montant des revenus concernés. Cette amende n'est pas applicable lorsque cette ventilation erronée des distributions ou répartitions est effectuée sur la base des informations déclarées ou communiquées par les sociétés distributrices en application de l'article 243 *bis* ou, s'agissant de revenus perçus d'autres sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, lorsque cette ventilation correspond à celle opérée par ces derniers.

« 4. Le non respect des modalités de ventilation des revenus distribués ou répartis par les sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 en application du sixième alinéa du 4° du même 3 est passible d'une amende annuelle de 1.500 €. Cette amende n'est pas applicable lorsque celle mentionnée au 3 est appliquée pour les mêmes revenus.

« 5. Les infractions mentionnées aux 1 à 4 sont constatées et les amendes correspondantes sont prononcées, recouvrées, garanties et contestées selon les règles prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires. »

II. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Au 3 de l'article 158 du code général des impôts dans sa rédaction issue de l'article 93 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) :

1° A la première phrase du 2°, avant les mots : « distribués par les sociétés » sont insérés les mots : « mentionnés au 1° » et après les mots : « passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent » sont insérés les mots : « ou soumises sur option à cet impôt » ;

2° Le a du 3° est complété par les mots : « prélevés sur des bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés » ;

3° Le 4° est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, après les mots : « sous réserve du 3°, » sont insérés les mots : « prélevés sur des bénéfices n'ayant pas supporté l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent, » ;

b) Au b, après les mots : « Communauté européenne », les mots : « et bénéficiant » sont remplacés par les mots : « , ou dans un Etat non membre de cette Communauté partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, qui bénéficient » ;

4° Au 5°, après les mots : « montant net des revenus déterminés dans les conditions du 2° » sont ajoutés les mots : « et après déduction des dépenses effectuées en vue de leur acquisition ou conservation ».

B. – Au premier alinéa du 1 de l'article 200 *septies* du code général des impôts créé par l'article 93 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) :

1° Les mots : « déclarés dans les conditions du 1 de l'article 170 » sont remplacés par les mots : « exonérés d'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au 5° *bis* de l'article 157 » ;

2° Il est ajouté une phrase ainsi rédigée :

« Pour l'application de ces dispositions, les revenus perçus dans un plan d'épargne en actions sont déclarés dans les conditions du 1 de l'article 170. »

III. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Au 5 de l'article 150 0 D, les mots : « et au IV de l'article 163 *quinquies* D » sont supprimés ;

B. – Au 5° *bis* de l'article 157, les mots : « ainsi que les avoirs fiscaux et crédits d'impôt restitués » et les mots : « , avoirs fiscaux et crédits d'impôt restitués » sont supprimés ;

C. – Le IV de l'article 163 *quinquies* D est abrogé ;

D. – Au 5 du I de l'article 197, au III de l'article 200 *quinquies*, au deuxième alinéa du IV de l'article 200 *sexies* et au premier alinéa de l'article 885 V *bis*, les mots : « de l'avoir fiscal, » sont supprimés ;

E. – Au II de l'article 163 *bis* A, les mots : « ou l'avoir fiscal » sont supprimés ;

F. – Au I de l'article 209 *sexies*, les mots : « et du précompte » sont supprimés ;

G. – Au second alinéa du III de l'article 234 *undecies*, les mots : « L'avoir fiscal, les crédits d'impôt » sont remplacés par les mots : « Les crédits d'impôt » ;

H. – Au IV de l'article 234 *duodecies*, les mots : « avoirs fiscaux ou » sont supprimés ;

I. – Au deuxième alinéa de l'article 1665 *bis*, les mots : « , de l'avoir fiscal » sont supprimés.

IV. – L'article 3 de la loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 relative au plan d'épargne en actions est ainsi modifié :

A. – Les dispositions du 1 sont supprimées ;

B. – Au 2, les mots : « ainsi que les crédits d'impôt restitués » sont supprimés ;

V. – Au premier alinéa de l'article L. 221-15 du code monétaire et financier, les mots : « de l'avoir fiscal, du crédit d'impôt » sont remplacés par les mots : « des crédits d'impôt ».

VI. – L'article 95 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) est ainsi modifié :

A. – Après le II, il est inséré un II *bis* ainsi rédigé :

« II bis. – Les capacités de distribution en franchise de prélèvement s'entendent des capacités de distribution en franchise du précompte mentionné à l'article 223 *sexies* du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux distributions mises en paiement jusqu'au 31 décembre 2004 restant disponibles après imputation fiscale de ces distributions. »

B. – Le VII est ainsi modifié :

1° Après la troisième phrase du premier alinéa, il est inséré une phrase ainsi rédigée :

« Cette créance n'est utilisable qu'à compter du 1er janvier 2006. » ;

2° Après le premier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé : « La créance ne comprend pas les avoirs fiscaux et crédits d'impôt attachés aux produits des participations visées à l'article 145 du code général des impôts imputés en application du VI sur le prélèvement de 25% prévu au présent article. »

VII. – Le 1° du B du I de l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003) est abrogé.

VIII. – Le livre des procédures fiscales est modifié comme suit :

A. – Au deuxième alinéa de l'article L. 48, les mots : « , le précompte » sont supprimés ;

B. – Au premier alinéa de l'article L. 80 et au 1° de l'article L. 204, les mots : « le précompte prévu à l'article 223 *sexies* du code général des impôts, » sont supprimés ;

C. – Le 3° de l'article L. 169 A est supprimé.

IX. – A. – Les dispositions des A, C, D, E, et F du I, du II, des A, B, C, D, E, G, et I du III et du IV s'appliquent aux revenus distribués ou répartis perçus à compter du 1er janvier 2005 ;

B. – Les dispositions du 1° du B du I s'appliquent aux rapports et propositions de résolution soumis aux assemblées générales d'actionnaires ou d'associés tenues à compter du 1er janvier 2005, pour les revenus distribués mis en paiement à compter du 1er janvier 2005, et celles du 2° du B du I s'appliquent aux revenus distribués résultant de décisions intervenues à compter de cette même date. S'agissant des décisions des assemblées générales d'actionnaires ou d'associés tenues antérieurement au 1er janvier 2005, ou de décisions intervenues antérieurement à cette même date, et prévoyant une mise en paiement des distributions à compter du 1er janvier 2005, les informations prévues à l'article 243 *bis* doivent être communiquées aux établissements payeurs au plus tard à la date de la mise en paiement de ces distributions.

C. – Les dispositions du F du III et du VIII s'appliquent aux distributions mises en paiement à compter du 1er janvier 2005.

D. – Les dispositions du V s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2005.

Exposé des motifs du projet de loi :

L'article 93 issu de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a procédé à une réforme du régime fiscal des distributions ainsi qu'à la suppression de l'avoir fiscal et du précompte. Cette réforme a permis d'anticiper la condamnation par la Cour de justice des Communautés européennes de l'avoir fiscal finlandais, intervenue le 7 septembre 2004 et dont le fonctionnement était semblable au dispositif français antérieur. Le nouveau régime d'imposition des revenus distribués s'applique aux revenus perçus par les personnes physiques à compter du 1er janvier 2005.

L'article 95 de la loi de finances pour 2004 a institué un prélèvement exceptionnel de 25% des bénéfices distribués au cours de l'année 2005. Ce prélèvement exceptionnel, destiné à assurer le coût de transition de la réforme du régime fiscal des distributions (article 93 de la même loi qui supprime l'avoir fiscal, et corrélativement le précompte), constitue une créance sur l'Etat pour les entreprises qui en sont redevables. Cette créance est imputable ou restituable par tiers sur les acomptes ou le solde d'impôt sur les sociétés dus au titre des trois exercices clos postérieurement au fait générateur du prélèvement.

Le présent article a pour objet d'apporter des précisions techniques aux dispositifs votés l'an passé.

Il définit notamment les conditions de mise en œuvre de la réforme et notamment le circuit d'information sur la nature des revenus distribués entre les différents acteurs (sociétés distributrices – établissements payeurs).

Par ailleurs, il apporte des précisions et des ajustements d'ordre technique et rédactionnel visant notamment à garantir l'objectif budgétaire, pour 2005, du prélèvement exceptionnel prévu par l'article 95 de la loi de finances pour 2004.

Observations et décision de la Commission :

Le présent article tend à prévoir certaines modalités d'application de la réforme du régime fiscal des distributions résultant de l'article 93 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003). Cette réforme s'applique aux distributions effectuées à compter du 1er janvier 2005. Le présent article tend à préciser les modalités d'information de l'administration fiscale sur la nature des revenus au titre desquels la réfaction d'assiette de 50%, et l'abattement supplémentaire sont appliqués et est demandé le bénéfice du crédit d'impôt. Il s'agit également de prévoir le régime des sanctions en cas de non-respect de ces obligations déclaratives.

I.- Rappel des principes de la suppression de l'avoir fiscal et du précompte

A.- L'avoir fiscal et le précompte

La loi n°65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers a institué un crédit d'impôt pour les bénéficiaires de revenus distribués par des sociétés françaises lorsqu'ils ont leur domicile ou leur siège fiscal en France. Cet avantage peut également être accordé aux non-résidents, personnes physiques ou personnes morales, lorsqu'une convention fiscale internationale le prévoit. En contrepartie de cet avoir fiscal, les sociétés distributrices doivent acquitter le précompte, institué par la loi précitée, lorsque les revenus qu'elles mettent en distribution sont prélevés, soit sur des bénéfices n'ayant pas été imposés au taux normal de 331/3% de l'impôt sur les sociétés, soit sur des résultats d'exercice clos depuis plus de cinq ans.

Dans son arrêt du 7 septembre 2004, *Petri Manninen,* la Cour de Justice des Communautés européennes, à propos de l'avoir fiscal finlandais, a jugé que les articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne s'opposent à une réglementation en vertu de laquelle le droit d'une personne assujettie à l'impôt à titre principal dans un Etat membre au bénéfice de l'avoir fiscal en raison des dividendes qui lui sont versés par des sociétés anonymes est exclu lorsque ces dernières ne sont pas établies dans cet Etat. Un des motifs les plus insistants de réformer le système français d'avoir fiscal s'est donc trouvé vérifié.

B.- Le nouveau régime d'imposition des distributions

Le régime issu de l'article 93 de la loi de finances pour 2004 a été codifié au 3 de l'article 158 et à l'article 200 *septies* du code général des impôts. Il consiste en :

– un abattement de 50% sur le montant des dividendes distribués sous trois conditions :

• la société distributrice doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent ;

• elle doit être établie dans un Etat de la Communauté européenne ou dans un Etat ou un territoire ayant conclu une convention fiscale avec la France (jusqu'au 31 décembre 2008 : une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu ; à compter du 1er janvier 2009, une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale) ;

• la distribution doit être décidée régulièrement par les organes compétents au regard des règles de droit civil et commercial qui régissent leur fonctionnement.

En outre, l'abattement précité s'appliquera à la part des revenus transférée aux actionnaires ou porteurs des SICAV, FCP et sociétés d'investissement qui trouvent leur origine dans des distributions ouvrant droit à l'abattement.

– un abattement de 1.220 euros pour une personne seule ou de 2.440 euros pour les couples mariés qui s'applique après l'abattement de 50% ;

– un crédit d'impôt égal à 50% du montant des dividendes reçus entrant dans le champ d'application de l'abattement de 50%, mais avant application de cet abattement et de l'abattement de 1.220 euros ou 2.440 euros. Ce crédit impôt est plafonné à 115 euros pour une personne seule ou 230 euros pour un couple. Lorsque le montant du crédit d'impôt excèdera celui de l'impôt dû, il sera restitué au contribuable.

II.- L'adaptation des obligations déclaratives et des sanctions pour non-respect de ces obligations

Cette adaptation concerne principalement les établissements payeurs et les sociétés distributrices et

– En ce qui concerne les établissements payeurs

Le 1 de l'article 92 de la loi de finances pour 1984 (n° 83-1179 du 29 décembre 1983), codifié au 1 de l'article 242 *ter* du code général des impôts, a institué une obligation de déclaration des paiements de revenus de capitaux mobiliers selon un modèle unique défini par l'administration fiscale. Un double de cette déclaration est remis au client pour lui permettre de rédiger la déclaration d'ensemble de ses revenus. L'obligation de souscrire cette déclaration s'impose à toute personne ou tout organisme effectuant un tel paiement (en particulier les établissements de crédit, mais aussi les sociétés pour leurs propres distributions). Le contenu de la déclaration est prévu aux articles 49 D à 49 G de l'annexe III au code général des impôts : la déclaration doit regrouper l'ensemble des opérations effectuées chez un même établissement payeur à un même client au cours de l'année civile précédant l'année de la déclaration des opérations.

Dans le régime de l'avoir fiscal, les établissements payeurs du dividende ouvrant droit à l'avoir fiscal délivrent au bénéficiaire un certificat d'avoir fiscal qu'il doit joindre à la déclaration de ses revenus. En pratique, la partie supérieure du double de la déclaration précitée, qui doit être jointe à la déclaration d'ensemble des revenus, sert de certificat d'avoir fiscal.

Le présent article tend à adapter cette obligation déclarative au nouveau régime d'imposition des distributions :

– le 1° du A du I du présent article, de coordination, tend à supprimer la mention de l'avoir fiscal dans le régime de l'imprimé fiscal unique ;

– le 2° du **A du I** du présent article vise à étendre le champ de l'imprimé fiscal unique à l'individualisation des revenus distribués « *au regard de leur éligibilité à la réfaction de 50%* ».

Ces dispositions s'appliqueraient aux revenus distribués à compter du 1er janvier 2005 (A du IX du présent article).

– *En ce qui concerne les sociétés distributrices*

L'article 47 de la loi précitée n° 65-566 du 12 juillet 1965, codifié à l'article 243 *bis* du code général des impôts, dispose que les rapports présentés et les propositions de résolution soumises aux assemblées générales d'associés ou d'actionnaires en vue de l'affectation des résultats de chaque exercice doivent mentionner le montant des dividendes qui ont été mis en distribution au titre des trois exercices précédents et celui du crédit d'impôt ou de l'avoir fiscal correspondant.

Le **B du I** du présent article tend à adapter cette obligation informative au nouveau traitement fiscal des revenus distribués :

– le 1° du B précité tend à substituer à la mention du crédit d'impôt et de l'avoir fiscal celle de « *revenus distribués* (…) *éligibles à la réfaction de 50%* » et celle de « *revenus distribués non éligibles à cette réfaction* » ;

– le 2° du même B vise le cas des revenus dont la distribution ne résulte pas de décisions des assemblées générales d'actionnaires ou d'associés. Dans ce cas, l'obligation d'information des établissements payeurs sur l'éligibilité éventuelle du revenu distribué au régime de la demi-base d'imposition s'impose à la date de la mise en paiement de la distribution.

Le B du IX du présent article prévoit que les obligations informatives s'appliqueraient aux rapports et propositions de résolution soumis aux assemblées générales d'actionnaires ou d'associés tenues à compter du 1er janvier 2005 pour les revenus distribués mis en paiement à compter de cette même date. L'obligation d'informer l'établissement payeur pour les distributions ne résultant pas de décisions des assemblées générales d'actionnaires ou d'associés s'appliquerait aux

revenus distribués résultant de décisions intervenues à compter du 1er janvier 2005. Le B du IX du présent article prévoit que s'agissant des décisions des assemblées générales d'actionnaires ou d'associés tenues antérieurement au 1er janvier 2005 et prévoyant une mise en paiement des distributions à compter de cette même date, les informations prévues à l'article 243 *bis* du code général des impôts doivent être communiquées aux établissements payeurs au plus tard à la date de la mise en paiement de ces distributions.

– *En ce qui concerne les situations de chaîne d'établissements payeurs*

Le C du I du présent article prévoit l'obligation de « couponnage » entre les revenus éligibles et les revenus non éligibles au régime de la demi-base qui incombe aux organismes payeurs lorsqu'ils effectuent des paiements à des organismes eux-mêmes payeurs ou à des OPCVM ou des sociétés d'investissement, des sociétés de capital risque ou des sociétés de développement régional. Les justificatifs de cette identification sont tenus à la disposition de l'administration fiscale.

– *En ce qui concerne les sanctions*

Les infractions à l'obligation de déclaration prévue par le 1 de l'article 242 *ter* du code général des impôts entraînent, selon les cas, l'application de l'amende prévue par l'article 1768 *bis* du code général des impôts et/ou de l'amende prévue par l'article 1726 du même code.

En application de l'article 1768 *bis* du code général des impôts, lorsqu'une somme qui aurait dû être déclarée en application du 1 de l'article 242 *ter* ne l'a pas été ou ne l'a été que partiellement, les personnes auxquelles incombent l'obligation déclarative sont personnellement redevables d'une amende égale à 80% du montant des sommes non déclarées.

Toutefois, lorsqu'elle est commise dans le délai de reprise mentionné au premier alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, dès lorsqu'il s'agit de la première infraction aux dispositions du 1 de l'article 242 *ter*, cette dernière n'est pas sanctionnée si les personnes tenues de souscrire la déclaration prévue par cet article ont réparé leur omission spontanément, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite. Lorsque l'omission n'a pas été ainsi réparée, mais qu'il s'agit de la première infraction et que le contribuable apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice, l'infraction n'est sanctionnée que d'une amende forfaitaire de 750 euros.

Les autres omissions ou inexactitudes relevées dans les renseignements que doivent comporter les déclarations de revenus de capitaux mobiliers donnent lieu à l'application des sanctions prévues à l'article 1726 du code général des impôts, soit une amende de 15 euros par omission ou inexactitude, avec un minimum de 150 euros pour chaque document omis, incomplet ou inexact.

Le **D du I** du présent article tend à adapter ce régime de sanction aux responsabilités respectives des intervenants précités.

Le 1° du D du I du présent article est une disposition de coordination pour tenir compte de la pluralité des destinataires de l'obligation déclarative.

Le 2° du D du I du présent article tend à instituer une gradation de la sanction en fonction des omissions déclaratives pouvant affecter l'application du nouveau dispositif :

– une erreur quant à l'éligibilité des revenus distribués au bénéfice de la « demi-base » d'imposition serait plafonnée à 750 euros par déclaration (deuxième alinéa du 2° précité) ;

– la responsabilité des établissements payeurs ne pourrait être recherchée par l'administration fiscale lorsque l'individualisation erronée des revenus au regard de leur éligibilité au bénéfice de la « demi-base » d'imposition *« correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices »* dans le rapport ou la résolution en vue de l'affectation des résultats (troisième alinéa du 2° précité) ;

– une même décharge de responsabilité concernerait l'individualisation erronée des revenus au regard de leur éligibilité au bénéfice de la « demi-base » d'imposition lorsqu'elle serait reprise de la ventilation effectuée par les OPCVM, sociétés d'investissement, sociétés de développement régional ou sociétés de capital risque, à l'exclusion de la responsabilité des dépositaires des actifs de tels organismes ou de telles sociétés (dernier alinéa du 2° précité).

Le **E du I** du présent article est une disposition de coordination, visant le décompte d'alinéas renvoyant à l'obligation de transmission informatique de l'imprimé fiscal unique en ce qui concerne la sanction de sa méconnaissance par une amende de 15 euros par déclaration.

Le **F du I** du présent article tend à insérer un nouvel article 1768 *bis* A dans le code général des impôts tendant à sanctionner :

– les sociétés distributrices qui méconnaîtraient leurs obligations déclaratives. La sanction serait proportionnée à l'intensité de l'omission : le défaut de publicité quant aux revenus éligibles à la « demi-base » d'imposition dans l'information destinée aux actionnaires serait puni d'une amende fiscale égale à 5% du montant des revenus concernés dans la limite de 750 euros par distribution. Lorsque le manquement de la société distributrice consisterait en ce qu'elle mentionne à tort les revenus qu'elle distribue comme éligibles au bénéfice de la « demi-base » d'imposition, l'amende fiscale serait portée à 25% du montant des revenus concernés. Ces deux amendes ne seraient pas applicables « lorsque les sociétés apportent la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice » (1 du dispositif proposé pour le nouvel article 1768 *bis* A du code général des impôts) ;

– les établissements payeurs qui ne respecteraient pas leurs obligations déclaratives au titre de l'imprimé fiscal unique ou qui identifieraient à tort des revenus qu'elles paient comme éligibles à la « demi-base » d'imposition seraient passible d'une amende fiscale égale à 5% du montant des revenus concernés dans la limite de 750 euros par mise en paiement (2 du dispositif proposé pour le nouvel article 1768 *bis* A du code général des impôts) ;

– les OPCVM ou les sociétés d'investissement, de développement régional ou de capital risque qui procèdent à une ventilation erronée de leurs distributions ou répartitions au regard de l'éligibilité au bénéfice de la « demi-base » d'imposition seraient passibles d'une amende fiscale égale à 25% du montant des revenus concernés. Cette sanction ne serait pas applicable si la ventilation erronée résulte des informations fournies par la société distributrice ou de la ventilation arrêtée par un autre OPCVM ou société d'investissement, de développement régional ou de capital risque (3 du dispositif proposé pour le nouvel article 1768 *bis* du code général des impôts) ;

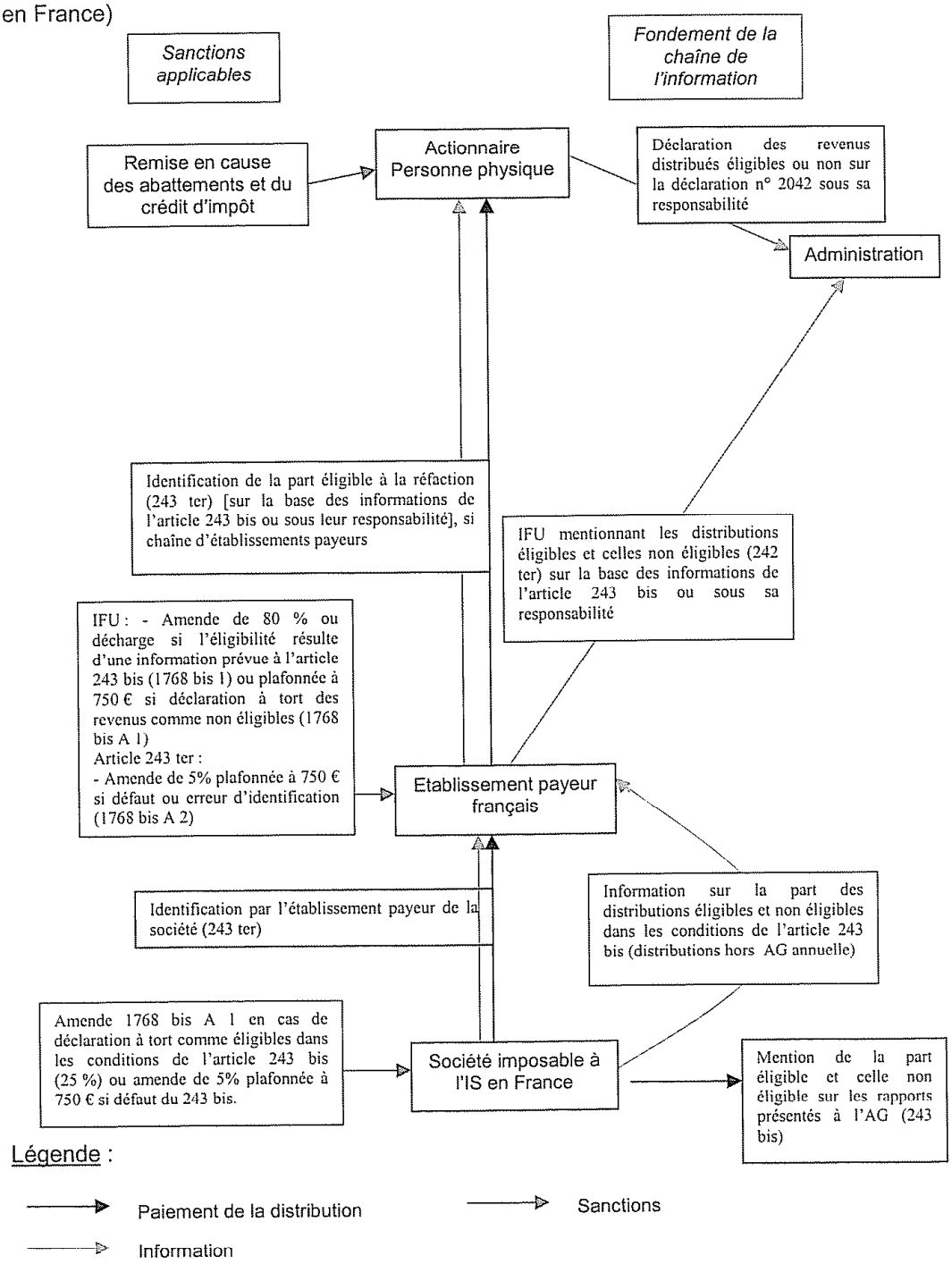
– le non-respect de l'obligation de couponnage par les OPCVM ou les sociétés d'investissement, de développement régional ou de capital risque serait passible d'une amende annuelle de 1.500 euros, qui ne serait applicable si la sanction pour ventilation erronée trouve à s'appliquer pour les mêmes revenus (4 du dispositif proposé pour le nouvel article 1768 *bis* A du code général des impôts) ;

– les infractions prévues au nouvel article 1768 *bis* A du code général des impôts seraient constatées et les amendes correspondantes prononcées, recouvrées, garanties et contestées comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires (5 du dispositif proposé pour le nouvel article 1768 *bis* A du code général des impôts).

L'ensemble de ces dispositions s'appliqueraient aux distributions intervenant à compter du 1er janvier 2005 (A du IX du présent article).

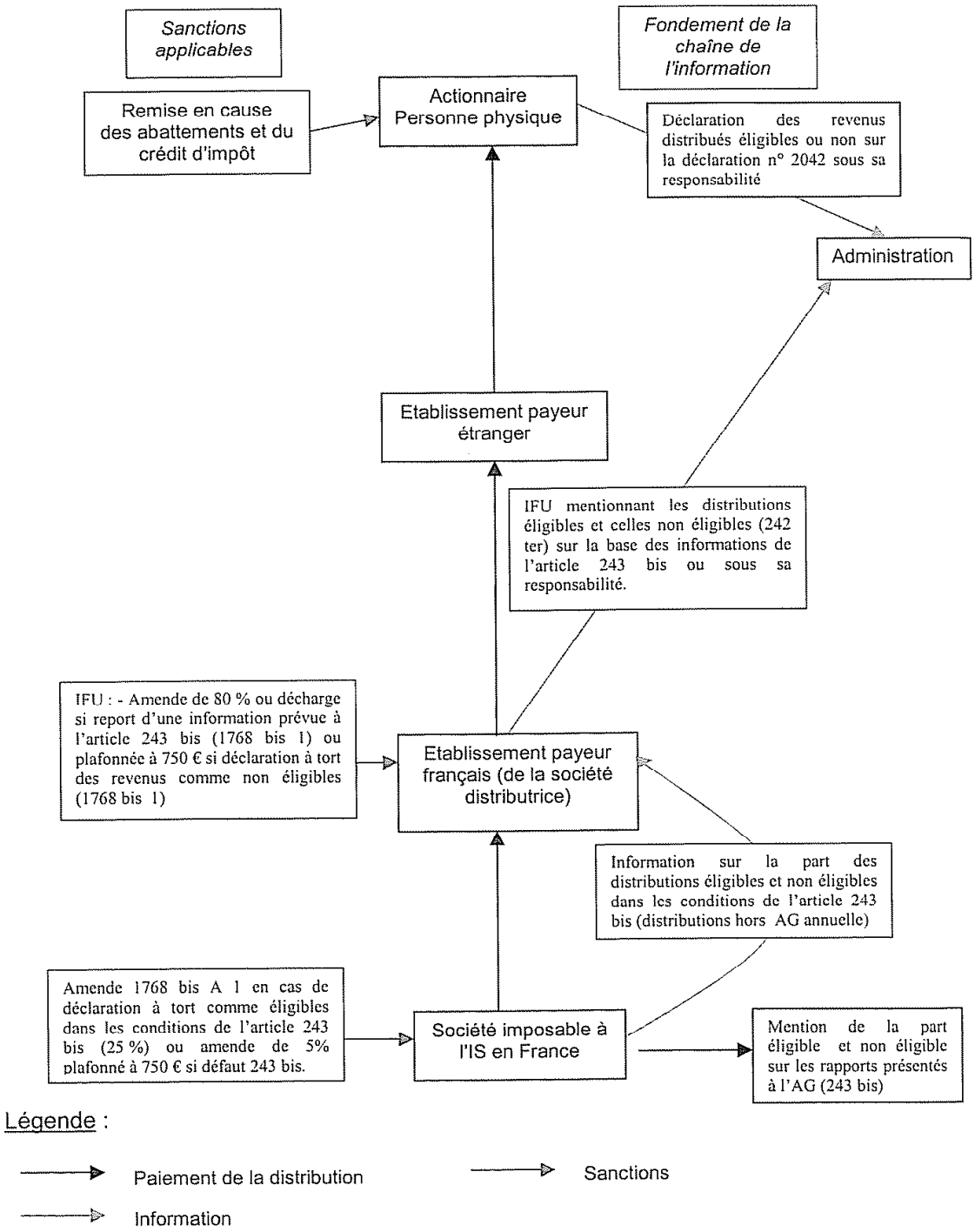
Nouveau régime des distributions
Schéma déclaratif et sanctions

1 - Distributions de sociétés françaises (établissement payeur de l'actionnaire situé en France)



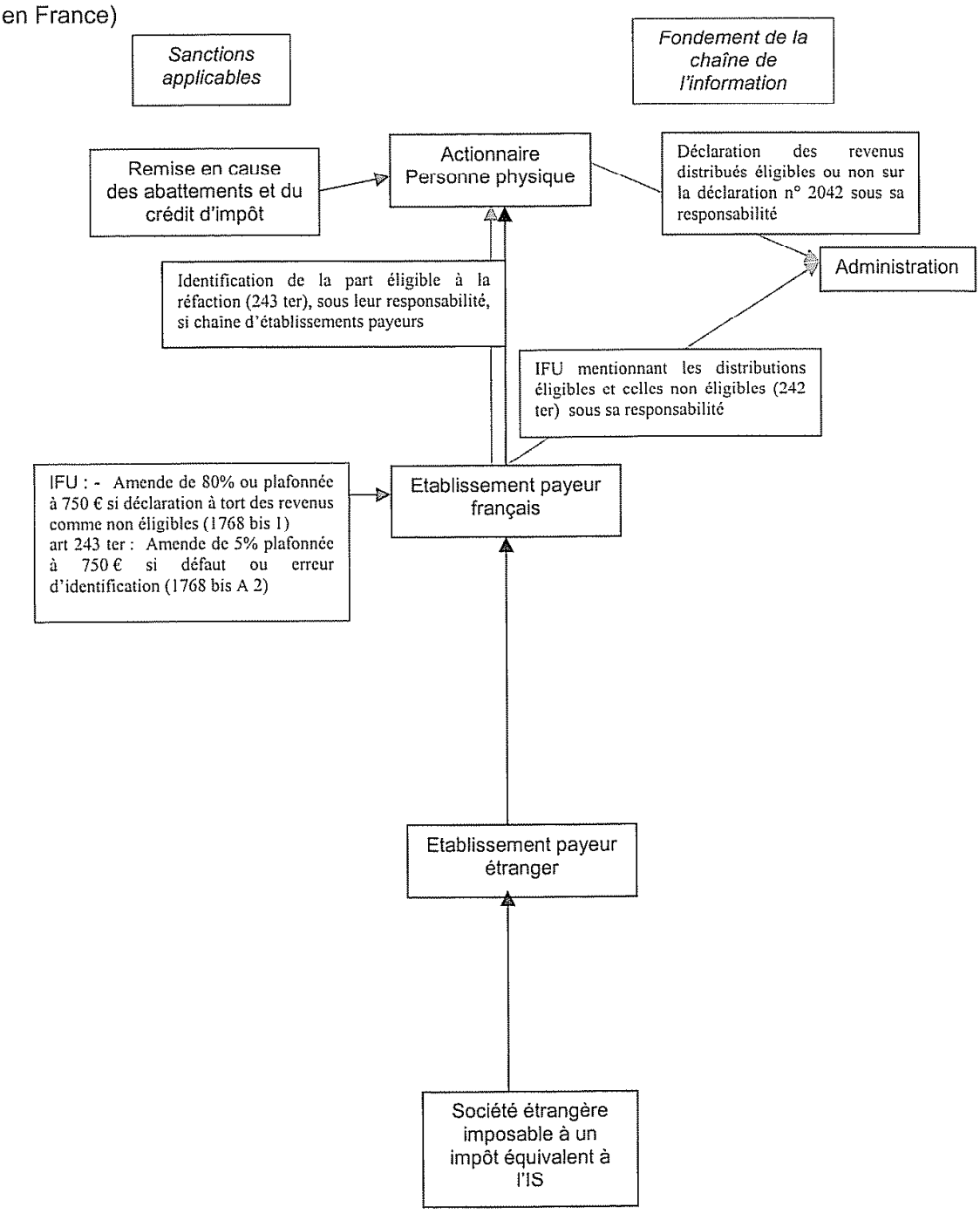
Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

2.- Distribution de sociétés françaises (établissement payeur de l'actionnaire situé en France)



Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

3 - Distributions de sociétés étrangères (établissement payeur de l'actionnaire situé en France)



Légende :

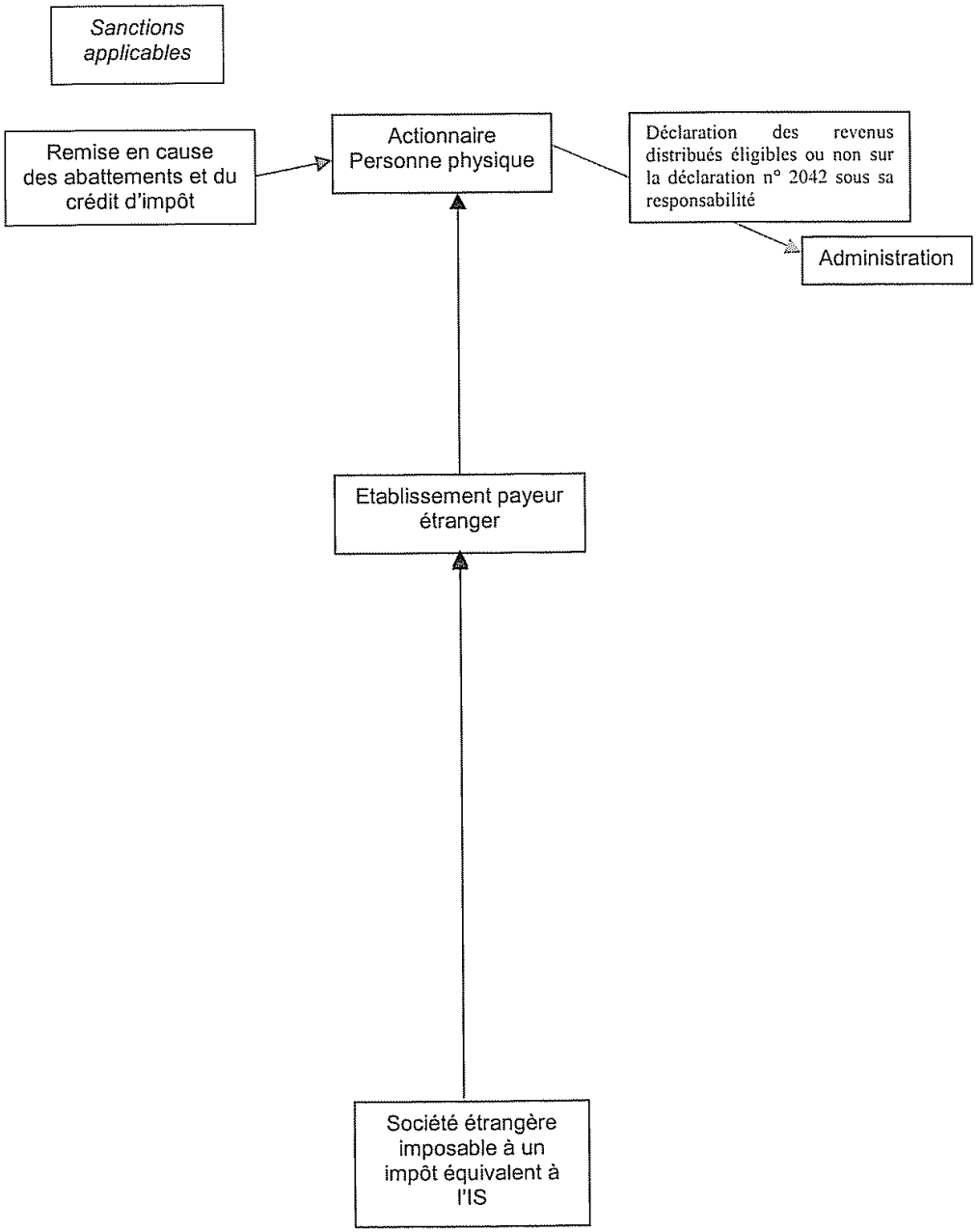
Paiement de la distribution

Information

Sanctions

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

4 – Distribution de sociétés étrangères (établissement payeur de l'actionnaire situé à l'étranger)



Légende :

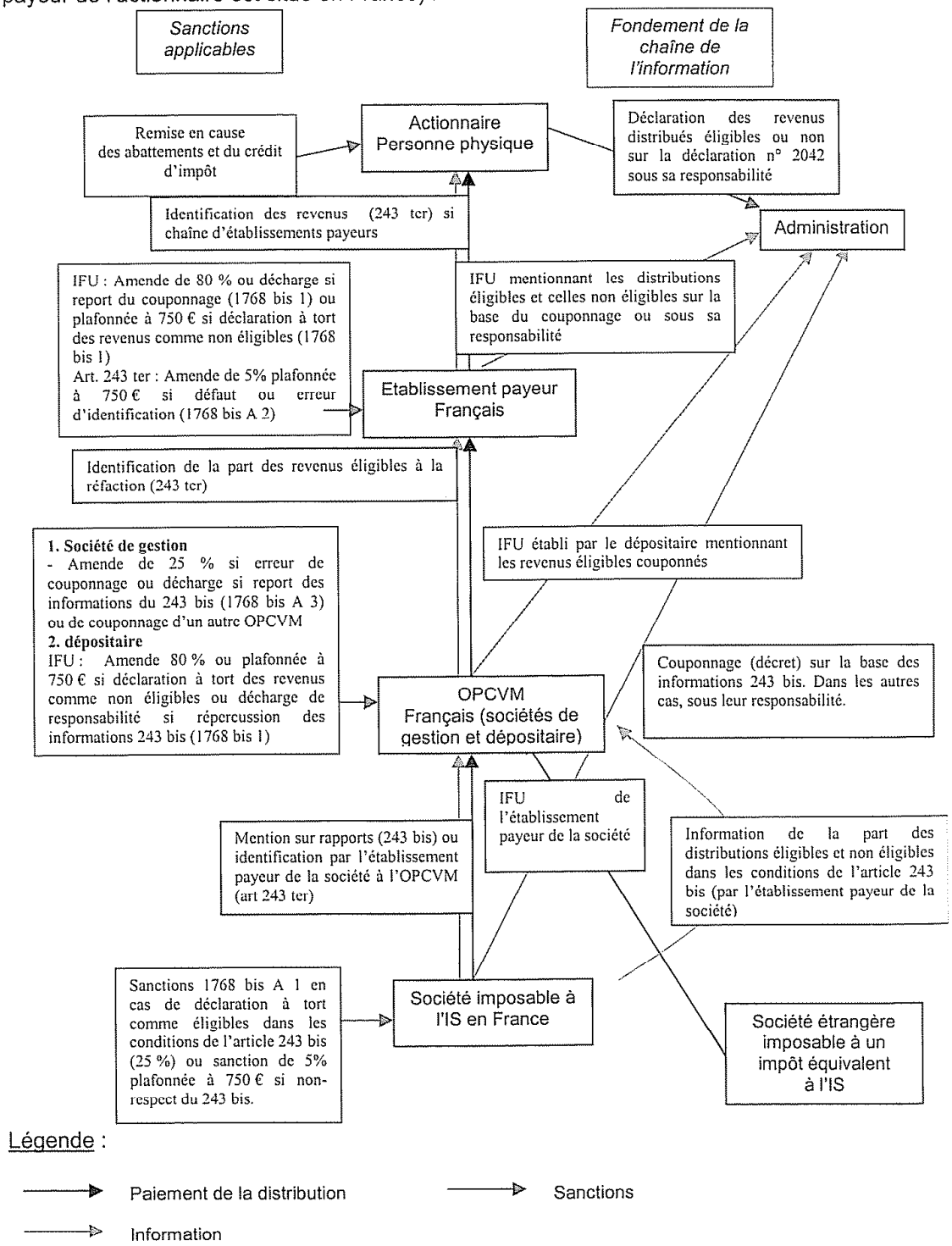
Paiement de la distribution

Information

Sanctions

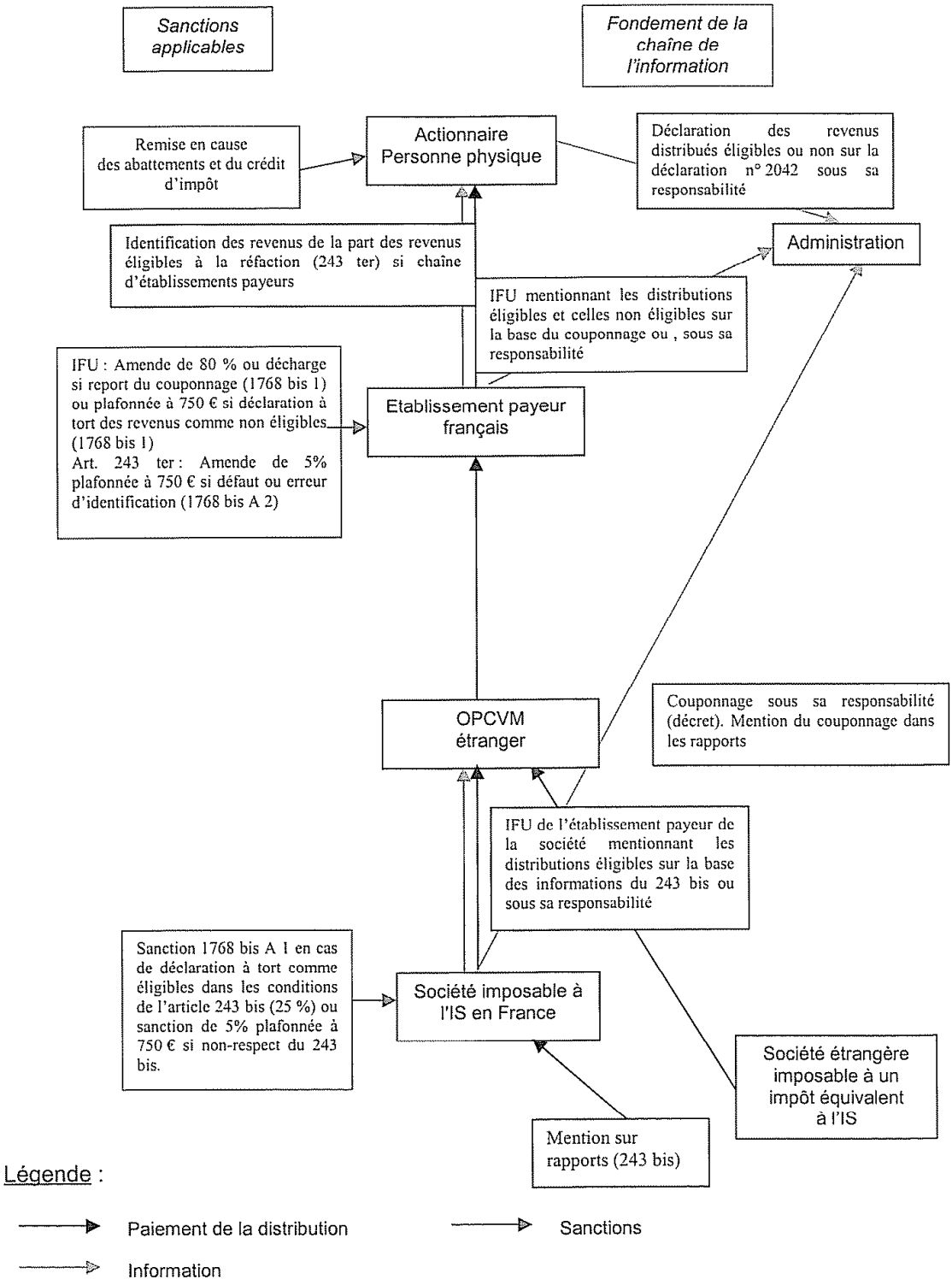
Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

5 - Distributions perçues par l'intermédiaire d'un OPCVM français (l'établissement payeur de l'actionnaire est situé en France) :



Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

6 - Distributions perçues par l'intermédiaire d'un OPCVM étranger (l'établissement payeur de l'actionnaire est situé en France) :



Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

III.- Des dispositions de précision ou d'adaptation du dispositif adopté dans la loi de finances pour 2004

Le **II** du présent article tend à compléter le dispositif adopté dans l'article 93 de la loi de finances pour 2004 sur un certain nombre de points.

Ces dispositions s'appliqueraient aux distributions réalisées à compter du 1er janvier 2005.

Le 1° du A du II du présent article prévoit expressément que l'avantage de la demi-base s'appliquerait aux revenus distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent sur option.

Le 2° du A du II du présent article vise à préciser que les produits distribués par des sociétés d'investissement intermédié qui sont exclus du bénéfice de la demi-base sont les revenus prélevés sur des bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés.

Le 3° du A du II du présent article tend à préciser les conditions d'application de l'abattement de 50% aux revenus distribués par des OPCVM européens. Il propose d'étendre l'éligibilité aux OPCVM établis dans un Etat non membre de la Communauté européenne partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (Norvège et Islande, le Liechtenstein n'ayant pas signé une telle convention.

Le 4° du A du II du présent article tend à préciser que l'abattement de 1.220 euros ou de 2.440 euros qui s'applique à l'ensemble des revenus distribués ayant d'abord fait l'objet d'un abattement de 50% s'appliquerait aussi après déduction des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation de ces revenus.

Le B du II du présent article tend à prévoir une coordination rédactionnelle en ce qui concerne le crédit d'impôt prévue à l'article 200 *septies* du code général des impôts pour les revenus perçus dans un plan d'épargne en actions.

IV.- La consolidation de l'objectif budgétaire du prélèvement exceptionnel prévu à l'article 95 de la loi de finances pour 2004

L'article 5 de la loi de finances pour 2004 a institué un prélèvement exceptionnel destiné à atténuer la charge pour le budget de l'Etat de la réforme du régime des distributions. Ce prélèvement vise uniquement les distributions mises en paiement en 2005. En outre, il n'a pas de caractère définitif, mais constitue une créance sur le Trésor. Aux termes du VII de l'article 5 précité, cette créance *« peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des trois exercices clos postérieurement au fait générateur du prélèvement. La fraction utilisable ne peut excéder au titre de chacun des exercices le tiers du montant de la créance initialement constatée. L'excédent non imputé de chaque fraction est remboursé après liquidation de l'impôt sur les sociétés dû au titre de chacun des trois exercices clos postérieurement au fait générateur du prélèvement. »*

S'il résulte sans ambiguïté de ce dispositif que la restitution par tiers de l'excédent non imputé de cette créance ne peut intervenir qu'après la liquidation de l'impôt sur les sociétés afférent aux trois exercices clos postérieurement au fait générateur du prélèvement, ses termes n'excluent pas au sens strict une imputation de la créance, par tiers, pour le paiement des acomptes de l'impôt sur les sociétés et du solde de liquidation au titre des trois exercices clos postérieurement à la mise en paiement de la distribution ayant entraîné l'application du prélèvement. Par exemple, pour l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos en 2005, une imputation de la créance sur les acomptes échus en 2005 postérieurement au versement du prélèvement ne serait pas en l'état actuel impossible, alors qu'une telle imputation contreviendrait manifestement à l'intention poursuivie par le législateur en instituant le prélèvement temporaire.

C'est la raison pour laquelle le 1° du B du VI du présent article tend à préciser que *« cette créance n'est utilisable qu'à compter du 1er janvier 2006. »* L'impossibilité d'imputer la créance sur les acomptes d'impôt sur les sociétés de 2005 serait donc garantie.

Par ailleurs, le VI de l'article 95 de la loi de finances pour 2004 a transposé au prélèvement exceptionnel, les règles applicables dans le cas du précompte en ce qui concerne l'imputation des crédits d'impôt. Ainsi, les sociétés mères sont admises à imputer sur le prélèvement dû au titre des distributions 2005 les avoirs fiscaux attachés aux produits de participations ayant bénéficié du régime d'exonération visé à l'article 145 du code général des impôts encaissés au cours des exercices clos depuis cinq ans au plus. Les sociétés mères ont ainsi intérêt à imputer sur le prélèvement dû au titre de leurs distributions 2005 les avoirs fiscaux attachés aux dividendes encaissés en 2004 de même que les avoirs fiscaux attachés à des dividendes encaissés au cours des quatre exercices antérieurs à 2004, les avoirs fiscaux non imputés en 2005 tombant ensuite en non-valeur.

Le 2° du B du VI du présent article précise, dans le même souci d'éviter un contournement de l'objectif de lissage de la charge budgétaire liée à transition

entre les deux régimes fiscaux applicables aux distributions, que « *la créance ne comprend pas les avoirs fiscaux et crédits d'impôts attachés aux produits des participations visées à l'article145 du code général des impôts imputés en application du VI sur le prélèvement de 25% prévu au présent article.* »

Le A du VI du présent article tend, pour sa part, a prévenir les tentatives de « recyclage » des capacités de distribution en franchise de précompte au motif que le précompte et le prélèvement exceptionnel sont juridiquement distincts. A cette fin, il tend à préciser expressément que *« les capacités de distribution en franchise de prélèvement s'entendent des capacités de distributions en franchise de précompte mentionné à l'article 223 sexies du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux distributions mises en paiement jusqu'au 31 décembre 2004 restant disponibles après imputation fiscale de ces distributions.* »

V.- Les dispositions de coordination

Le III du présent article tend à supprimer en ce qui concerne les revenus distribués ou répartis à compter du 1er janvier 2005 (A du IX du présent article) :

– la référence à la restitution des avoirs fiscaux et crédits d'impôts attachés aux produits encaissés dans un PEA pour le calcul de la plus-value de cession de valeurs mobilières (A du III précité) ;

– la référence à l'avoir fiscal au titre de l'exonération des revenus de placements effectués dans un PEA (B du III précité) ;

– la mention de la restitution des avoirs fiscaux et crédits d'impôts attachés aux produits encaissés dans un PEA (C du III précité) ;

– la référence à l'avoir fiscal dans différents articles du code général des impôts relatif à l'ordre d'imputation des réductions ou crédits d'impôt (réductions d'impôt des articles 199 *quater* B à 200 ; crédits d'impôts pour l'acquisition ou la location de certains véhicules automobiles, prime pour l'emploi ; impôt pris en compte pour le plafonnement de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune) (D du III précité) ; aux engagements d'épargne à long terme (E du III précité) ;

– la référence au précompte mobilier dans l'article 209 *sexies* relatif à l'ancien régime d'intégration des filiales à 95% sur agrément (F du III précité) ;

– la référence à l'avoir fiscal en ce qui concerne l'imputation sur la contribution annuelle sur les revenus locatifs (G et H du III précité), l'imputation avant régularisation des acomptes de prime pour l'emploi (I du III précité) ; la restitution de l'avoir fiscal dans le cadre d'un PEA et l'exonération fiscale des crédits d'impôts restitués dans un PEA (IV du présent article) ;

– la référence à l'avoir fiscal à l'article L. 221-15 du code monétaire et financier relatif au compte sur livret d'épargne populaire (V du présent article

applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2005 en application du D du IX du présent article) ;

– un décompte d'alinéa à l'article 1768 *bis* (VII du présent article) ;

– la référence au précompte mobilier dans le livre des procédures fiscales (VIII du présent article).

*
* *

La Commission a *adopté* l'article 30 sans modification.

*
* *

Article additionnel après l'article 30

Augmentation de la réduction de TIPP en faveur des esters méthyliques d'huile végétale et fixation d'un taux minimal de défiscalisation

Texte de l'article additionnel :

I.– L'article 265 bis *A du code des douanes est ainsi modifié :*

1° Dans la dernière phrase du 1er alinéa du 1, l'année 2004 est remplacée par l'année « 2005 ».

2° Dans le (a) du 1°, le montant : « 33 euros » est remplacé par le montant : « 35 euros ».

3° Après le deuxième alinéa est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« La réduction de taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers ne doit pas être inférieure à 35 euros/hl pour les esters méthyliques d'huile végétale incorporés au gazole ou au fioul domestique. »

II.– La perte de recettes pour l'Etat résultant de l'augmentation de la réduction de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Observations et décision de la Commission :

L'Assemblée nationale, lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2005, a adopté un ensemble de mesures en faveur des biocarburants :

– l'augmentation de 130.000 tonnes des quantités agréées de biocarburants, ce qui représente une augmentation de 20% du total de celles-ci ;

– l'assouplissement de la gestion par les opérateurs de leurs unités de production agréées, ceux-ci pouvant désormais transférer les agréments qui leur ont été délivrés d'une unité de production à une autre ;

– l'institution d'une majoration de la taxe générale sur les activités polluantes pour les distributeurs de carburants n'atteignant pas les taux d'incorporation prévus par la directive 2003/30/CE du 8 mai 2003.

En effet, la hausse actuelle des prix du pétrole, ainsi que les enjeux en matière d'environnement, ont justifié un effort supplémentaire pour promouvoir l'utilisation des biocarburants. Le Premier ministre, dans son discours du 7 septembre 2004 à Venette, s'est en outre engagé à ce que la France rattrape son retard dans ce domaine et respecte les objectifs de la directive susmentionnée, c'est-à-dire d'agir pour que 5,75% de la quantité totale d'essence et de gazole mise à la consommation en France en 2010 soient des biocarburants.

Le présent article constitue une mesure supplémentaire en faveur des biocarburants. L'article 265 *bis* A du code des douanes serait modifié et

disposerait désormais que les esters méthyliques d'huile végétale (EMHV) incorporés au gazole ou au fioul domestique bénéficient d'une défiscalisation à hauteur de 35 euros par hectolitre au lieu de 33 actuellement.

De plus, il est proposé que « *la réduction de taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers ne doit pas être inférieure à 35 euros par hectolitre* » pour les EMHV incorporés au gazole et au fioul domestique. L'article 265 *bis* A du code des douanes prévoirait donc un tarif plancher de défiscalisation en faveur de cette catégorie de biocarburants.

Le coût de cette mesure est estimé à 8,8 millions d'euros, chiffrage qui ne prend pas en compte l'augmentation des quantités agréées de biocarburants prévue par le projet de loi de finances pour 2005.

*
* *

M. Philippe Auberger a souligné que des progrès importants ont été accomplis cet automne pour promouvoir le développement des biocarburants : une augmentation très forte de 130.000 tonnes des quantités agréées de biocarburants bénéficiant de réductions de la TIPP, introduite par un amendement de l'Assemblée nationale, a été approuvé par le Sénat lors de la première lecture du projet de loi de finances pour 2005, de même que la Haute Assemblée a adopté, sur proposition du Gouvernement, un amendement transformant la majoration d'impôts sur les sociétés qui s'appliquerait aux distributeurs de carburants en France qui n'incorporeraient pas suffisamment de biocarburants en un prélèvement supplémentaire de la taxe générale sur les activités polluantes afin de mieux mettre en exergue son objectif environnemental : la réduction des émissions de gaz à effet de serre. Dès lors, un dernier effort restait à faire en faveur des esters méthyliques d'huile végétale incorporés au gazole ou au fioul domestique dont la réduction de TIPP en leur faveur est fixée à un niveau relativement faible par rapport à nos voisins européens qui ont adopté une défiscalisation beaucoup plus significative (47,4 euros par hectolitre par exemple en Allemagne). Porter la réduction de TIPP à 35 euros par hectolitre constituerait un encouragement supplémentaire au développement des biocarburants en France.

Votre **Rapporteur général**, saluant à son tour les progrès importants réalisés en faveur des biocarburants pendant la première lecture du projet de loi de finances pour 2005 dans les deux assemblées, s'est déclaré favorable à cet amendement, soulignant qu'il relaie utilement l'effort décisif consenti par la majorité pour promouvoir ces énergies propres.

M. Charles de Courson a regretté que l'amendement se contente d'augmenter la réduction de TIPP applicable aux esters méthyliques d'huile végétale incorporés au gazole ou au fioul domestique en laissant inchangés le

niveau de réduction applicable aux contenus en alcool des dérivés de l'alcool éthylique incorporés aux supercarburants dont la composante alcool est d'origine agricole (38 euros par hectolitre) et celui applicable à l'alcool éthylique d'origine agricole incorporé directement aux supercarburants (37 euros par hectolitre). Pourtant, ces deux filières ont besoin d'un encouragement comparable à celui que propose l'amendement.

M. Charles de Courson a par conséquent annoncé qu'il déposerait en séance publique un amendement augmentant la réduction de TIPP applicable à ces deux biocarburants à due proportion.

Il a en outre remarqué que la nécessité d'adapter périodiquement le montant de la réduction d'impôt applicable aux biocarburants est un effet pervers de l'inscription dans la loi d'un montant fixe, en euro, de réduction, tandis que les déterminants de la rentabilité de ces biocarburants (et leur capacité à rester attractifs dans un environnement concurrentiel), principalement le cours du pétrole ou celui du dollar, sont par définition très fluctuants. Le Gouvernement avait proposé l'année dernière un article du projet de loi de finances rectificative pour 2003 qui déterminait une formule évolutive faisant varier les incitations fiscales aux biocarburants en fonction de divers paramètres. L'excessive complexité de la formule alors proposée avait motivé le retrait de cet article. Il apparaît néanmoins nécessaire de trouver une solution satisfaisante susceptible d'éviter que ne se pose régulièrement la question de l'ajustement aux données conjoncturelles des réductions de TIPP sur les biocarburants.

Après que le **Président Pierre Méhaignerie** eut souligné que la revalorisation de la réduction d'impôt applicable aux esters méthyliques d'huile végétale incorporés au gazole ou au fioul domestique semble la plus urgente, et que **M. Charles de Courson** eut objecté qu'une telle urgence vaut pour les autres biocarburants, la Commission a *adopté* cet amendement (**amendement n° 51**).

*

* *

La Commission a ensuite *rejeté* un amendement présenté par M. Alain Marleix, tendant à déduire de la TGAP due par les fabricants de produits antiparasitaires à usage agricole les contributions financières volontaires qu'ils versent à l'organisme chargé d'assurer la collecte des déchets de produits antiparasitaires (ADIVALOR), dans la limite de 350.000 euros ou à concurrence de 25% des cotisations de taxe dues, après que votre **Rapporteur général** eut émis un avis défavorable.

*

* *

Article 31

Mise en conformité avec le droit communautaire du régime d'imposition des produits de certains placements à revenu fixe de source étrangère.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Le 6° de l'article 120 est complété par les mots suivants : « , et notamment les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France, lors du dénouement du contrat, et les gains de cessions de ces mêmes placements » ;

B. – L'article 122 est ainsi modifié :

1° Les dispositions actuelles de l'article 122 sont regroupées sous un 1 ;

2° Au premier alinéa du 1, les mots : « Le revenu » sont remplacés par les mots : « Sous réserve du 2, le revenu » ;

3° Il est complété par un 2 ainsi rédigé :

« 2. Les produits des bons ou contrats de capitalisation ainsi que des placements de même nature mentionnés au 6° de l'article 120 sont constitués par la différence entre les sommes brutes remboursées au bénéficiaire et le montant des primes versées augmenté, le cas échéant, du prix d'acquisition du bon ou contrat.

« Lorsque ces produits sont attachés à des bons ou contrats souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France dans un Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un Etat non membre de la Communauté européenne partie à l'accord sur l'Espace économique européen, ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, l'abattement prévu au I de l'article 125-0 A est applicable dans les mêmes conditions. Les limites de cet abattement sont appréciées globalement, quelles que soient la nature et les modalités d'imposition des produits concernés.

« Les gains de cession des bons ou contrats sont déterminés par application des règles prévues à l'article 124 C. »

C. – Au premier alinéa du I de l'article 125-0 A, après les mots : « de même nature », sont insérés les mots : « souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France ».

D. – L'article 125 A est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi modifié :

a) Le premier alinéa est complété par les mots : « , lorsque la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur, ce dernier étant établi dans un Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale », et les mots : « dont le débiteur est domicilié ou établi en France, » sont supprimés.

b) Au deuxième alinéa, les mots : « ces revenus » sont remplacés par les mots : « les revenus dont le débiteur est établi en France ».

c) Il est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Les revenus de source étrangère mentionnés au premier alinéa sont retenus pour leur montant brut. L'impôt retenu à la source est imputé sur le prélèvement dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit tel que ce crédit est prévu par les conventions internationales. »

2° Au premier alinéa du III, après les mots : « visés ci-dessus », sont insérés les mots : « , dont le débiteur est établi ou domicilié en France, ».

3° Le IV est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, après les mots : « pour le prélèvement », sont ajoutés les mots : « prévue au I » ;

b) Au a, les mots : « dans des conditions approuvées par le ministre de l'économie et des finances » sont remplacés par les mots : « conformément à la réglementation en vigueur dans l'Etat d'émission », et les mots : « de l'article L. 112-3 du code monétaire et financier » sont remplacés par les mots : « des articles L. 112-1 à L. 112-4 du code monétaire et financier ou, s'agissant d'un emprunt émis hors de France, serait autorisée en vertu de dispositions analogues » ;

c) A la deuxième phrase du c, les mots : « de l'article L. 112-3 du code monétaire et financier » sont remplacés par les mots : « des articles L. 112-1 à L. 112-4 du code monétaire et financier ou, lorsque le débiteur est établi hors de France, serait autorisée en vertu de dispositions analogues ».

E. – L'article 125 D est ainsi rédigé :

« *Art. 125 D.* – I. – Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui bénéficient de revenus ou produits énumérés au I de l'article 125 A peuvent opter pour leur assujettissement au prélèvement prévu à ce même I, aux taux fixés au III *bis* de ce même article, lorsque la personne qui assure leur paiement est établie hors de France dans un Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un Etat non membre de cette Communauté partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, qu'il s'agisse ou non du débiteur des revenus ou produits, ce dernier étant établi dans un de ces Etats ou en France.

« L'option prévue au premier alinéa est subordonnée au respect des conditions mentionnées au IV de l'article 125 A.

« II. – Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui bénéficient de produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature mentionnés au deuxième alinéa du 2 de l'article 122 peuvent opter pour leur assujettissement au prélèvement prévu au I de l'article 125 A, aux taux fixés au 1° du II de l'article 125-0 A. A cet effet, la durée des bons ou contrats de capitalisation ainsi que des placements de même nature s'entend de leur durée effective de détention par le contribuable.

« III. – Sous réserve des dispositions prévues au V de l'article 125 A, le prélèvement mentionné aux I et II libère les revenus, produits et gains auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu.

« IV. – Les revenus, produits et gains pour lesquels le contribuable opte pour le prélèvement prévu aux I et II sont déclarés et le prélèvement correspondant acquitté, soit par la personne qui assure le paiement desdits revenus, produits et gains, mandatée à cet effet, soit par le contribuable lui-même, dans les quinze jours suivant le mois au cours duquel les revenus ou produits sont encaissés ou inscrits en compte ou, s'agissant d'un gain, dans les quinze jours suivant le mois au cours duquel la cession est réalisée.

« L'option pour le prélèvement est irrévocable et s'exerce par le dépôt de la déclaration des revenus, produits et gains concernés et le paiement du prélèvement correspondant dans les conditions et délais prévus au premier alinéa.

« Lorsque la déclaration prévue au premier alinéa et le paiement du prélèvement correspondant sont effectués par la personne qui assure le paiement des revenus, produits et gains, elle est établie au nom et pour le compte du contribuable.

« A défaut de réception de la déclaration et du paiement du prélèvement dans les conditions précitées, les revenus, produits et gains sont imposables dans les conditions de droit commun.

« Le contribuable tient à la disposition de l'administration tous les renseignements nécessaires à l'établissement du prélèvement.

« V. – Les revenus, produits et gains de cession pour lesquels le contribuable opte pour le prélèvement dans les conditions des I et II sont retenus pour leur montant brut. L'impôt retenu à la source est imputé sur le prélèvement dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit tel que ce crédit est prévu par les conventions internationales.

« VI. – L'administration peut conclure avec chaque personne établie hors de France mandatée par des contribuables pour le paiement du prélèvement dans les conditions prévues au IV une convention qui en organise les modalités pour l'ensemble de ces contribuables.

« VII. – Un décret fixe les modalités d'application, notamment déclaratives, du présent article. »

F. – Au troisième alinéa du 1 de l'article 170 et au c du 1° du IV de l'article 1417, les mots : « opérés en application de » sont remplacés par les mots : « prévus à ».

G. – Au b du I de l'article 199 *ter*, les mots : « aux articles 120 à 123 » sont remplacés par les mots : « aux articles 120 à 125 ».

H. – Le premier alinéa de l'article 1678 *quater* est complété par la phrase suivante : « Toutefois, ces sanctions ne sont pas applicables au prélèvement dû à raison des revenus, produits et gains mentionnés aux I et II de l'article 125 D. »

I. – Au 1 de l'article 1681 *quinquies*, après les mots : « selon les mêmes règles » sont insérés les mots : « , à l'exception de ceux dus à raison des revenus, produits et gains mentionnés aux I et II de l'article 125 D, ».

II. – Les dispositions du présent article s'appliquent aux revenus et produits perçus ou inscrits en compte et aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2005.

Toutefois, l'option pour l'assujettissement des produits ou revenus perçus ou inscrits en compte entre le 1er janvier 2005 et le 30 juin 2005 inclus au prélèvement prévu aux I et II de l'article 125 D du code général des impôts est exercée, et le paiement correspondant acquitté, au plus tard le 15 juillet 2005. Cette disposition s'applique également aux gains mentionnés à l'article 125 D précité lorsque la cession est réalisée au cours de la même période.

Exposé des motifs du projet de loi :

Le présent article met la législation française en conformité avec le droit communautaire, la Cour de justice des Communautés européennes ayant jugé le 4 mars 2004 que le prélèvement forfaitaire libératoire, applicable aux seuls produits de source française, constituait une entrave à la libre circulation des capitaux et à la libre prestation de services.

Il est proposé d'étendre le mécanisme du prélèvement forfaitaire libératoire prévu à l'article 125 A du code général des impôts aux produits de placements à revenu fixe de source européenne dans les conditions suivantes :

– lorsque l'établissement payeur des revenus est établi en France, le prélèvement serait opéré par ce dernier selon les mêmes règles que celles actuellement applicables pour les revenus de source française. Ces dispositions s'appliqueraient dès le 1er janvier 2005 ;

– lorsque l'établissement payeur des revenus est établi hors de France dans un des Etats de la Communauté européenne ou de l'Espace économique européen hors Liechtenstein, le résident français pourrait opter pour une imposition au prélèvement forfaitaire libératoire. L'option s'exercerait lors du dépôt de la déclaration et du paiement du prélèvement correspondant par l'établissement payeur étranger agissant sous couvert d'un mandat ou par le contribuable lui-même.

Ce dernier dispositif serait également ouvert aux produits des contrats d'assurance-vie souscrits en libre prestation de services.

Il s'appliquerait aux revenus et produits perçus et aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2005. Toutefois, pour permettre aux contribuables et à leurs établissements financiers étrangers de s'adapter aux nouvelles mesures, l'option pour le prélèvement dû au cours du premier semestre 2005 serait reportée jusqu'au 15 juillet 2005.

Observations et décision de la Commission :

Le présent article vise à tirer les conséquences de l'arrêt de la Cour de justice des communautés européennes en date du 4 mars 2004 selon lequel le fait que l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu ne soit ouverte qu'aux produits de placements à revenu fixe et bons et contrats de capitalisation de source française constitue un obstacle injustifié à la libre prestation de services et à la libre circulation des capitaux.

I.- Le droit actuel

A.- L'imposition des revenus de valeurs mobilières de source étrangère

L'article 120 du code général des impôts définit les revenus des valeurs mobilières émises hors de France et revenus assimilés. Sont ainsi considérés comme revenus :

– les dividendes, intérêts, arrérages et tous autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateur des sociétés, compagnies ou entreprises financières, industrielles, commerciales, civiles et généralement quelconques dont le siège social est situé à l'étranger quelle que soit l'époque de leur création ;

– les intérêts, produits et bénéfices des parts d'intérêt et commandites dans les sociétés, compagnies et entreprises ayant leur siège social à l'étranger et dont le capital n'est pas divisé en actions ;

– les répartitions faites aux associés, aux actionnaires et aux porteurs de parts de fondateur des mêmes sociétés, à un titre autre que celui de remboursement d'apports ou de primes d'émission ;

– le montant des jetons de présence, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations revenant, à quelque titre que ce soit, aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance des sociétés anonymes ;

– les jetons de présence payés aux actionnaires des sociétés à l'occasion des assemblées générales ;

– les intérêts, arrérages et tous autres produits des obligations des sociétés, compagnies et entreprises;

– les intérêts, arrérages, et tous autres produits de rentes, obligations et autres effets publics des gouvernements étrangers ainsi que des corporations, villes, provinces étrangères et de tout autre établissement public étranger ;

– les lots et primes de remboursement payés aux créanciers et aux porteurs des titres visés aux deux alinéas précédents;

– les produits des « trusts » quelle que soit la consistance des biens composant ces trusts ;

– les redevances (*royalties*) ou fractions de redevances dues pour l'exploitation des nappes de pétrole ou de gaz naturel ;

– les produits des fonds de placement ou d'investissement constitués à l'étranger, quelle que soit la nature ou l'origine des produits distribués ;

– les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables ou sur des bons d'option.

Ces revenus sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Le barème est applicable quelle que soit la nature du placement, sans qu'il soit fait de différence entre les placements à revenu fixe et les autres.

Si aucune convention n'a été conclue avec le pays d'origine des revenus, le revenu imposable est égal au revenu brut diminué de l'impôt payé à l'Etat étranger. Cependant, il convient de souligner l'incidence des conventions fiscales internationales tendant à éviter les doubles impositions. Des conventions signées avec la majorité des partenaires économiques prévoient que la personne bénéficiaire des ces revenus de source étrangère ayant son domicile fiscal (particuliers) ou siège social (personnes morales) en France impute sur l'impôt français dû au titre de ces revenus un crédit d'impôt égal à l'impôt étranger qui peut être prélevé à la source par l'Etat d'origine du revenu. Le contribuable détermine le montant du crédit d'impôt auquel il a droit avec le tableau figurant sur l'imprimé n° 2047 pour les personnes physiques (déclaration des revenus encaissés à l'étranger). Ce tableau précise, par catégorie de revenu et par pays, le mode de calcul (pourcentage à appliquer ou crédit d'impôt forfaitaire).

Le montant du crédit d'impôt doit être ajouté au revenu auquel il se rapporte pour déterminer le montant du revenu imposable, le crédit d'impôt étant ensuite déduit de l'impôt français.

B.- L'imposition des produits de placements à revenu fixe, des bons et contrats de capitalisation de source française

Lorsque le débiteur est établi en France, l'article 125 A du code général des impôts dispose que « *les personnes physiques qui bénéficient d'intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'Etat, obligations, titres*

participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants […] *peuvent opter pour leur assujettissement à un prélèvement qui libère les revenus auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu.* » Le prélèvement forfaitaire libératoire est applicable sur option et son taux est dans la généralité des cas égal à 16% auxquels s'ajoutent les prélèvements sociaux (contribution sociale généralisée au taux de 8,2% à compter du 1er janvier 2005, contribution au remboursement de la dette sociale au taux de 0,5%, prélèvement social de 2% et contribution additionnelle au prélèvement social de 0,3%).

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire est donc avantageuse pour les contribuables dont le taux marginal d'imposition est supérieur à 16%.

L'article 125-0 A du code général des impôts dispose que cette option pour le prélèvement forfaitaire libératoire (à des taux spécifiques variant en fonction de la durée du contrat de 7,5% à 35%) est également applicable aux produits de bons ou contrats de capitalisation et placements assimilés lors du dénouement du contrat. Les bons ou contrats de capitalisation constituent des placements financiers dont les modalités sont très variables. Les intérêts ou produits capitalisés ainsi que les primes versées sont perçus à l'échéance du contrat ou lors de son remboursement anticipé, diminués des frais de gestion. Sont assimilés en matière fiscale aux bons et contrats de capitalisation les contrats d'assurance sur la vie comportant une valeur de rachat ou la garantie du versement d'un capital à leur terme.

Pour certains produits, le prélèvement forfaitaire est opéré d'office sauf option du contribuable pour l'imposition au barème de l'impôt sur le revenu (produits de bons du Trésor sur formule émis avant le 1er janvier 1999, bons de la Caisse nationale de crédit agricole, bons d'épargne de La Poste, bons à cinq ans du Crédit Foncier et bons des caisses d'épargne).

Dans son arrêt du 4 mars 2004, la Cour de justice des Communautés européennes a condamné le fait que l'option pour le prélèvement libératoire ne soit ouverte que si le débiteur du revenu est domicilié ou établi en France, ceci constituant une restriction à la libre prestation de services prévue à l'article 49 du traité instituant la Communauté européenne et à la libre circulation des capitaux prévue à l'article 56 du même traité.

II.- La mise en conformité avec le droit communautaire proposée par le présent article

A.- L'ouverture du prélèvement forfaitaire libératoire aux produits de source communautaire

Il est proposé de créer deux dispositifs distincts selon que l'établissement payeur se trouve en France ou non. L'établissement payeur est le plus souvent le

teneur de compte (la banque) du contribuable percevant le revenu. L'ouverture ne serait applicable qu'aux contribuables fiscalement domiciliés en France.

1.- L'établissement payeur se trouve en France

Le prélèvement forfaitaire libératoire actuellement réservé aux revenus dont le débiteur est domicilié ou établi en France, codifié à l'article 125 A du code général des impôts, serait élargi aux revenus payés par des personnes établies en France, que cette personne soit ou non le débiteur, ce dernier devant être établi dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat de l'Espace économique européen (Islande, Norvège et Lichtenstein) ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (soit la Norvège et l'Islande).

La condition tenant à ce que les pays partie à l'Espace économique européen doivent également avoir signé avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale exclut en pratique les personnes établies au Liechtenstein. En effet, de telles conventions fiscales ont été signées avec l'Islande [(1)] et la Norvège [(2)].

Il convient de souligner que le Lichtenstein est inscrit sur la liste de l'OCDE des paradis fiscaux non coopératifs (avec Andorre, le Liberia, Marshall Islands et Monaco).

Pour autant, il est possible de s'interroger sur la faculté d'exclure le Lichtenstein du dispositif, ce pays étant partie à l'accord Espace économique européen.

Le **D du I** du présent article propose de modifier l'article 125 A en conséquence. Serait également précisée l'assiette du prélèvement pour les revenus de source étrangère payés par une personne morale établie en France. De nombreuses conventions fiscales internationales tendant à neutraliser les doubles impositions prévoient que les revenus ayant fait l'objet d'un prélèvement à la source dans le pays étranger bénéficient d'un crédit d'impôt. De manière traditionnelle, les revenus seraient retenus pour leur montant brut, lequel comprend le crédit d'impôt. L'impôt étranger retenu à la source serait ensuite déduit du prélèvement forfaitaire libératoire dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit.

Le **b du 1° et le 2° du D du I** de cet article mettent en cohérence les dispositions de l'article 125 A du code général des impôts ayant vocation à ne

---

(1) Article 26 de la convention du 29 août 1990 relatif à l'échange de renseignements. La convention vise l'impôt sur le revenu ainsi que l'impôt de solidarité sur la fortune.

(2) Article 27 de la convention du 19 décembre 1980 relatif à l'échange de renseignements et article 28 relatif à l'assistance au recouvrement. La convention vise l'impôt sur le revenu.

s'appliquer qu'aux revenus dont le débiteur est établi en France (cas dans lesquels une retenue à la source peut être établie en France par l'établissement émetteur [1] et cas dans lesquels le prélèvement forfaitaire libératoire est obligatoire pour les produits payés à l'étranger ou versés à des non-résidents).

Le **3° du D du I** de cet article tire les conséquences de l'ouverture du prélèvement forfaitaire libératoire à l'ensemble des revenus payés par des personnes établies en France (le débiteur étant établi dans la Communauté européenne, l'Islande ou la Norvège) pour le IV de l'article 125 A fixant certaines conditions au bénéfice de ce prélèvement. Ainsi, l'option est soumise à ce que :

– en ce qui concerne les produits d'obligations, l'emprunt ait été émis dans des conditions approuvées par le ministre de l'économie et des finances et que le capital et les intérêts ne fassent pas l'objet d'une indexation. Cette condition n'est cependant pas exigée lorsque l'indexation est autorisée en vertu des dispositions de l'article L. 112-3 du code monétaire et financier (autorisant une indexation selon le niveau général des prix d'un certain nombre de produits) ;

– en ce qui concerne les produits des bons de caisse, les bons aient été émis par des établissements de crédit ;

– en ce qui concerne les produits des autres créances, le capital et les intérêts ne fassent pas l'objet d'une indexation (en dehors des cas visés par l'article L. 112-3 du code monétaire et financier).

Les emprunts devraient avoir été émis conformément à la réglementation en vigueur dans l'Etat d'émission et le capital et les intérêts des obligations et autres créances ne devraient pas être indexés, en dehors des cas prévus par l'article L. 112-3 du code monétaire et financier ou une disposition analogue à l'étranger.

Il est également proposé de ne plus viser les seules indexations prévues par l'article L. 112-3 du code monétaire et financier mais de viser les articles L. 112-1 à L. 112-4 du code monétaire et financier régissant l'indexation. Cette modification sans lien avec le présent dispositif vise à rétablir le champ d'application de l'article 125 A dans les mêmes conditions que celles prévues avant la codification des dispositions du code monétaire et financier. L'article L. 112-1 pose le principe de l'interdiction de l'indexation automatique des prix de biens ou services. L'article L. 112-2 indique que dans les dispositions statutaires ou conventionnelles sont interdites les indexations fondées sur des éléments n'ayant pas de relation directe avec l'objet du statut ou de la convention ou avec l'activité de l'une des parties. L'article L. 112-4 autorise l'indexation du SMIC.

---

(1) Obligations émises avant 1987.

2.- L'établissement payeur se trouve dans un pays de la Communauté européenne ou de l'Espace économique européen, le débiteur étant établi dans ces pays ou en France

Un nouveau régime doit être prévu dans les cas où l'établissement payeur et le débiteur se trouvent hors de France.

Le présent article propose de créer un nouvel article 125 D du code général des impôts (**E du I** du présent article) afin de prévoir un système de prélèvement forfaitaire libératoire pour les personnes physiques fiscalement domiciliées en France et bénéficiant de produits de placements à revenus fixe de source étrangère lorsque l'établissement payeur est situé dans un pays membre de la Communauté européenne ou membre de l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, le débiteur des revenus étant établi dans ces pays ou en France.

Le débiteur des produits pourrait être établi dans ces Etats ou même en France. Les taux du prélèvement forfaitaire libératoire fixés pour les produits de source française seraient applicables aux produits de source étrangère.

Le prélèvement forfaitaire libératoire serait optionnel, comme pour les produits de source française. L'option serait soumise aux mêmes conditions que celles posées lorsque la personne assurant le paiement est établie en France (prévues par le IV de l'article 125 A du code général des impôts tel que modifié par le D du I du présent article) tenant à ce que :

– en ce qui concerne les produits d'obligations, l'emprunt ait été émis conformément à la réglementation en vigueur et que le capital et les intérêts ne fassent pas l'objet d'une indexation (en dehors de celles autorisées par des dispositions analogues à celles du code monétaire et financier en France) ;

– en ce qui concerne les produits des bons de caisse, les bons aient été émis par des établissements de crédit ;

– en ce qui concerne les produits des autres créances, le capital et les intérêts ne fassent pas l'objet d'une indexation (en dehors de celles autorisées par des dispositions analogues à celles du code monétaire et financier en France).

Le II du nouvel article 125 D aurait trait au cas spécifique des produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation ou placements de même nature lorsque les entreprises d'assurance sont établies dans un Etat membre de la Communauté européenne ou membre de l'Espace économique européen (Islande, Norvège et Lichtenstein) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (Islande et Norvège).

Pour ces revenus également, l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire serait possible dans les conditions applicables aux placements souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France. En cas de rachat ou de dénouement après une période de huit ans, les produits bénéficient d'un abattement annuel de 4.600 euros pour une personne seule et de 9.200 euros pour un couple marié (cet abattement serait également étendu et fait l'objet d'un commentaire dans le B). L'excédent est alors soumis au prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu (au taux de 7,5%) ou, à défaut d'option du contribuable, au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Lorsque le rachat ou le dénouement intervient dans les quatre ans suivant la souscription, les produits sont taxés au taux de 35%, lorsqu'il intervient après ces quatre ans mais avant huit ans, ce taux est de 15%.

Comme pour les revenus de source française, le prélèvement forfaitaire serait libératoire de l'impôt sur le revenu (III du nouvel article 125 D), cette condition ne pouvant être invoquée pour le calcul de son impôt par une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une profession non commerciale. Les membres de sociétés de personnes à caractère purement civil peuvent en revanche se prévaloir du caractère libératoire du prélèvement.

Les revenus, produits et gains seraient évalués pour leur montant brut, qui est égal à leur montant majoré des crédits d'impôt auxquels ils ouvrent droit à raison des conventions fiscales internationales. L'impôt retenu à la source à l'étranger serait ensuite imputé sur le prélèvement forfaitaire libératoire dans les limites du crédit d'impôt auquel il ouvre droit.

Le mode de paiement du prélèvement forfaitaire serait original. En effet, les revenus seraient déclarés et le prélèvement acquitté, soit par la personne assurant le paiement desdits revenus (la banque du contribuable bénéficiaire) si elle a été mandatée à cet effet, soit par le contribuable lui-même.

La procédure du mandat permet à l'administration fiscale de maintenir le lien avec le contribuable bénéficiaire des revenus, ce dernier demeurant le redevable de l'impôt. La déclaration devrait être effectuée dans les quinze jours suivant le mois de perception des revenus ou la réalisation de la cession, ce qui rend peu probable une déclaration par les contribuables eux-mêmes. Lorsque la personne assurant le paiement est mandatée et procède à la déclaration, elle établit cette dernière au nom et pour le compte du contribuable. Les banques étrangères auront donc un rôle majeur à jouer dans la mise en œuvre de ce nouveau dispositif.

Un décret fixerait les conditions d'application, notamment déclaratives de ce nouvel article 125 D. Il est également prévu (VI de l'article 125 D) que l'Etat puisse organiser avec les personnes mandatées la déclaration et le paiement en une seule fois de l'ensemble des prélèvements dus par leurs clients (équivalent de la déclaration n° 2777) par la signature d'une convention.

L'option pour le prélèvement forfaitaire serait irrévocable (comme c'est le cas pour les revenus de source française en vertu de l'article 41 *duodecies* E de l'annexe III au code général des impôts) et s'effectuerait par le dépôt de la déclaration précitée accompagné du paiement du prélèvement.

A défaut de réception de la déclaration dans les délais, les revenus seraient soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

B.- Précisions relatives aux produits d'assurance vie et bons ou contrats de capitalisation

Comme il a été indiqué, le prélèvement forfaitaire libératoire serait ouvert aux produits de placements à revenu fixe de source européenne.

Pour la catégorie spécifique des bons ou contrats de capitalisation et contrats d'assurance-vie, des aménagements sont proposés.

● Le **A du I** du présent article tend à préciser l'article 120 du code général des impôts listant les revenus mobiliers de source étrangère imposables. Le 6° de l'article 120 mentionne les intérêts, arrérages et tous autres produits des obligations des sociétés, compagnies et entreprises dont le siège est situé à l'étranger, que leur capital soit divisé en actions ou non. C'est sur cette base que sont imposés les produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie. Il est proposé de préciser que sont notamment visés les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature (l'assurance vie) souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France ainsi que les gains de cessions de ces mêmes placements.

Sur ce dernier point, il convient de relever que les gains de cession de bons ou contrats français ne sont pas imposés lors de la cession. Mais en cas de cession, le bon ou contrat (s'il a été souscrit à compter de 1998) passe sous le régime de l'anonymat selon lequel les produits sont imposés à 60%. Le régime de l'anonymat ne s'applique cependant pas lorsque les bons ou contrats souscrits à titre nominatif sont transmis entre vifs ou suite à un décès lorsque la transmission est déclarée à l'administration fiscale.

Le choix a été fait de ne pas étendre ce régime de l'anonymat aux produits de source étrangère, mais de mettre en œuvre la taxation des cessions.

L'article 122 du code général des impôts fixant le mode de calcul des revenus mobiliers de source étrangère serait modifié en conséquence (**B du I** du présent article). Un 2 serait ajouté tendant à instituer les règles suivantes :

– les produits des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature s'entendent de la différence entre les sommes brutes remboursées au bénéficiaire et le montant des primes versées augmenté, le cas échéant, du prix d'acquisition lorsqu'une cession a eu lieu. La cession éventuelle ayant été taxée

lors de sa survenance, il y a lieu de soustraire au montant des produits le prix d'acquisition du bon ou contrat ;

– les gains de cession (qui peuvent être des plus ou moins values) sont déterminés selon les règles applicables aux gains de cession de contrats de créances, lesquelles sont identiques à celles des cessions de valeurs mobilières. Le gain est constitué de la différence entre le prix effectif de cession, net des frais et taxes acquittées par le cédant, et le prix effectif d'acquisition ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation. Les pertes subies sont exclusivement imputables sur les produits et les gains de cessions de titres soumis au même régime d'imposition au cours de la même année ou des cinq années suivantes.

Ces dispositions s'appliqueraient à l'ensemble des bons ou contrats étrangers.

● S'agissant des bons ou contrats souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies dans un Etat membre de la Communauté européenne, en Islande ou en Norvège, le 2 de cet article 122 propose de leur appliquer l'abattement effectué sur les produits de bons ou contrats français.

Il convient de rappeler que, pour les bons ou contrats souscrits à compter du 26 septembre 1997, en cas de rachat ou de dénouement après une période de huit ans, les produits bénéficient d'un abattement annuel de 4.600 euros pour une personne seule et de 9.200 euros pour un couple marié. L'excédent est alors soumis au prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu (au taux de 7,5%) ou, à défaut d'option du contribuable, au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

L'abattement serait applicable de manière globale à l'ensemble des revenus des bons ou contrats de capitalisation, de source française et étrangère.

Par coordination, les dispositions de l'article 125-0 A du code général des impôts seraient explicitement réservées aux bons et contrats souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France (**C du I** de cet article). En conséquence, ne sont pas étendues aux souscriptions de bons ou contrats auprès de sociétés d'assurance étrangères les dispositions relatives aux contrats dits « DSK » ainsi qu'à la nouvelle génération de contrats proposée par l'article 22 du projet de loi de finances pour 2005 (n° 1800).

C.- Les dispositions d'ordre technique

Le **F du I** de cet article est une modification d'ordre rédactionnel visant à ce que les dispositions commentées n'aboutissent pas à réduire le champ d'application des obligations déclaratives des contribuables qui doivent mentionner l'ensemble des revenus ayant bénéficié du prélèvement forfaitaire libératoire dans leur déclaration de revenus.

Le **G du I** du présent article vise à élargir le champ d'application du b du I de l'article 199 *ter* (relatif à l'imputation des crédits d'impôt dont bénéficient les revenus de source étrangère en vertu de conventions fiscales internationales). Les produits auxquels il est proposé de faire référence (revenus de créance, dépôts et cautionnement), qu'ils soient de source française ou étrangère, sont imposés à l'impôt sur le revenu mais ils ne sont pas visés dans l'article 199 *ter*, alors même que les conventions internationales prévoyant des crédits d'impôt, supra législatives, s'appliquent. L'article 199 *ter* serait donc mis en cohérence avec lesdites conventions.

Le **H du I** précise que les sanctions applicables en cas de retard de paiement du prélèvement forfaitaire libératoire (intérêt de retard et majoration) ne sont pas applicables au prélèvement forfaitaire sur des revenus étrangers payés par une personne établie à l'étranger.

Le **I du I** tend à ne pas appliquer au prélèvement forfaitaire sur des revenus étrangers payés par une personne établie à l'étranger les dispositions relatives au mode de paiement au Trésor des sommes supérieures à 1.500 euros.

Les dispositions de cet article seraient applicables aux revenus et produits perçus ou inscrits en compte et aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2005.

Cependant, afin de permettre la mise en œuvre concrète du dispositif, l'option pour l'assujettissement des produits perçus ou inscrits en compte entre le 1er janvier 2005 et le 30 juin 2005 au prélèvement forfaitaire libératoire applicable aux revenus payés par des personnes établies dans la Communauté européenne, en Islande et en Norvège pourrait être exercée, et le paiement correspondant acquitté, au plus tard le 15 juillet 2005. Cette disposition s'appliquerait également aux gains de cession de bons ou contrats de capitalisation.

Le coût du présent article n'a pas pu être évalué.

*
* *

La Commission a *adopté* un amendement rédactionnel et un amendement de coordination présentés par votre **Rapporteur général** (**amendements nos 52 et 53**) **.**

Elle a ensuite *adopté* l'article 31 ainsi modifié.

*
* *

Article 32

Exonération d'impôt sur les sociétés et d'impôts directs locaux en faveur des sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – L'article 44 *septies* est ainsi rédigé :

« Art. 44 *septies*. – I. – Les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté qui fait l'objet d'une cession ordonnée par le tribunal en application des articles L. 621-83 et suivants du code de commerce bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif, jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création et déclarés selon les modalités prévues à l'article 53 A. Le montant de cette exonération est déterminé dans les conditions prévues par les dispositions des II à IX du présent article.

« Le capital de la société créée ne doit pas être détenu directement ou indirectement par les personnes qui ont été associées ou exploitantes ou qui ont détenu plus de 50 % du capital de l'entreprise en difficulté pendant l'année précédant la reprise.

« Les droits de vote ou les droits à dividendes dans la société créée ou l'entreprise en difficulté sont détenus indirectement par une personne lorsqu'ils appartiennent :

« a. aux membres du foyer fiscal de cette personne ;

« b. à une entreprise dans laquelle cette personne détient plus de 50% des droits sociaux y compris, s'il s'agit d'une personne physique, ceux appartenant aux membres de son foyer fiscal ;

« c. à une société dans laquelle cette personne exerce en droit ou en fait la fonction de gérant ou de président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire.

« Cette exonération peut être accordée lorsque la procédure de redressement judiciaire n'est pas mise en œuvre, ou lorsque la reprise concerne des branches complètes et autonomes d'activité industrielle et est effectuée dans le cadre de cessions ordonnées par le juge commissaire en application de l'article L. 622–17 du code de commerce, ou lorsque la reprise porte sur un ou plusieurs établissements industriels en difficulté d'une entreprise industrielle et dans la mesure où la société créée pour cette reprise est indépendante juridiquement et économiquement de l'entreprise cédante.

« N'ouvrent pas droit au bénéfice de l'exonération les activités exercées dans l'un des secteurs suivants : transports, construction de véhicules automobiles, construction de navires civils, fabrication de fibres artificielles ou synthétiques, sidérurgie, industrie charbonnière, production ou transformation de produits agricoles, pêche, aquaculture.

« II. – 1. Sur agrément du ministre chargé du budget, le bénéfice exonéré en application du I est plafonné, pour les entreprises créées dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire classées pour les projets industriels, à 28% du montant des coûts éligibles définis au 2. Ce plafond est porté à 42% des coûts éligibles pour les entreprises créées dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire classées pour les projets industriels à taux normal, et à 56% des coûts éligibles pour les entreprises créées dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire classée pour les projets industriels à taux majoré. Ces zones sont définies par décret.

« Pour les entreprises créées dans les départements d'outre-mer, le bénéfice exonéré en application du I est plafonné à 182% des coûts éligibles définis au 2.

« 2. Les coûts éligibles s'entendent du coût salarial des emplois créés par l'entreprise. Ce coût correspond aux salaires bruts avant impôts majorés des cotisations sociales obligatoires engagées par l'entreprise au cours du mois de la reprise et des vingt-trois mois suivants.

« Sont considérés comme créés les emplois existant dans l'entreprise reprise et maintenus par la société nouvelle créée pour la reprise, ainsi que les emplois que celle-ci a créés dans ce cadre.

« 3. Lorsque le montant des coûts éligibles définis au 2 est supérieur à 50 millions d'euros, le bénéfice exonéré ne peut excéder un plafond déterminé en appliquant les taux suivants :

« a. 100% du plafond défini aux premier et deuxième alinéas du 1° pour la fraction des coûts éligibles inférieure ou égale à 50 millions d'euros ;

« b. 50% du plafond défini aux premier et deuxième alinéas du 1° pour la fraction supérieure à 50 millions d'euros et inférieure ou égale à 100 millions d'euros.

« La fraction des coûts éligibles supérieure à 100 millions d'euros n'est pas retenue pour le calcul du plafond.

« 4. Lorsque l'activité reprise n'est pas implantée exclusivement dans une ou plusieurs zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire classée pour les projets industriels, le bénéfice exonéré est déterminé dans les conditions prévues au 1, en retenant les coûts éligibles définis au 2 des seuls emplois créés dans cette zone.

« Lorsque l'activité est implantée dans des zones éligibles dont les taux d'intensité d'aide diffèrent, le bénéfice exonéré ne peut excéder la somme des limites calculées pour chacune des zones éligibles.

« III. – 1. Sur agrément du ministre chargé du budget, les petites et moyennes entreprises peuvent bénéficier de l'exonération prévue au I dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises.

« 2. Lorsque les entreprises visées au 1 sont situées en dehors des zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire classées pour les projets industriels, l'exonération est appliquée à leurs bénéfices réalisés dans la limite de 21% du montant des coûts éligibles définis au 2 du II. Cette limite est portée à 42% du montant des coûts éligibles pour les petites entreprises.

« 3. Les petites et moyennes entreprises créées dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire classées pour les projets industriels peuvent bénéficier de l'exonération prévue au I dans les conditions prévues au II. Dans ce cas, le montant du bénéfice exonéré ne peut dépasser les limites fixées au 1 du II majorées de 28 points de pourcentage.

« 4. Le bénéfice exonéré des entreprises en application des 1, 2 et 3 ci dessus ne peut dépasser 37.500.000 €.

« Par ailleurs, lorsque les coûts éligibles sont égaux ou supérieurs à 25.000.000 €, le bénéfice exonéré ne peut dépasser 50% des limites déterminées en application des 2 et 3 ci-dessus.

« IV. – Pour l'application du III, est considérée comme moyenne entreprise une société qui répond cumulativement aux conditions suivantes :

« a. Elle emploie moins de 250 salariés et, soit a réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 40 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 27 millions d'euros. A compter du 1er janvier 2005, les seuils de chiffre d'affaires et de total du bilan sont respectivement portés à 50 millions d'euros et 43 millions d'euros ;

« b. Son capital ou ses droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25% ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions du a, de manière continue au cours de l'exercice. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de l'exercice.

« V. – Pour l'application du III, est considérée comme petite entreprise la société qui répond cumulativement aux conditions suivantes :

« a. Elle emploie moins de 50 salariés et, soit a réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 7 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 5 millions d'euros. A compter du 1er janvier 2005, les seuils de chiffre d'affaires et de total du bilan sont portés à 10 millions d'euros ;

« b. Son capital ou ses droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25% ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions du a, de manière continue au cours de l'exercice. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de l'exercice.

« VI. – Sans préjudice de l'application des II et III, les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté visées au I peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur les sociétés dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides *de minimis*.

« VII. – 1. Les limites prévues aux II s'appliquent à l'ensemble des aides à finalité régionale au sens des a et c du paragraphe 3 de l'article 87 du Traité CE qui ont été obtenues.

« Les limites prévues au III s'appliquent à l'ensemble des aides perçues en application du règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises.

« Les limites prévues au VI s'appliquent à l'ensemble des aides perçues en application du règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*.

« 2. Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions du régime prévu à l'article 44 *octies* et du régime prévu au présent article, la société peut opter pour ce dernier régime dans les six mois suivant celui du début d'activité. Cette option est irrévocable.

« VIII. – L'agrément prévu aux II et III est accordé lorsque sont remplies les conditions suivantes :

« a. la société créée pour la reprise remplit les conditions fixées au I ;

« b. la société créée répond aux conditions d'implantation et de taille requises au II ou au III ;

« c. la société prend l'engagement de conserver les emplois maintenus et créés dont le coût est retenu en application du 2 du II pendant une période minimale de cinq ans à compter de la date de reprise ou création ;

« d. le financement de l'investissement est assuré à 25 % au moins par le bénéficiaire de l'aide.

« Le non-respect de l'une de ces conditions ou de l'un de ces engagements entraîne le retrait de l'agrément visé, et rend immédiatement exigible l'impôt sur les sociétés selon les modalités prévues au IX.

« IX. – Lorsqu'une société créée dans les conditions prévues au I interrompt, au cours des trois premières années d'exploitation, l'activité reprise ou est affectée au cours de la même période par l'un des événements mentionnés au premier alinéa du 2 de l'article 221, l'impôt sur les sociétés dont elle a été dispensée en application du présent article devient immédiatement exigible sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et décompté à partir de la date à laquelle il aurait dû être acquitté. »

B. – 1° Au III de l'article 44 *sexies* A, après les mots : « 44 *sexies*, » sont insérés les mots : « 44 *septies*, ».

2° Au premier alinéa du I de l'article 244 *quater* B et au premier alinéa du II de l'article 244 *quater* E, après les mots : « 44 *sexies* A, » sont insérés les mots : « 44 *septies*, ».

3° A l'article 302 *nonies*, après les mots : « aux articles » sont insérés les mots : « 44 *septies*, ».

C. – L'article 1383 A est ainsi modifié :

1° Au I, les mots : « créées à compter du 1er janvier 1989, » sont supprimés ;

2° Après le III, il est ajouté un IV ainsi rédigé :

« IV. L'exonération prévue au I s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*. »

D. – L'article 1464 B est ainsi modifié :

1° Au I, les mots : « créées à compter du 1er janvier 1989 » sont supprimés ;

2° Après le III, il est inséré un III *bis* ainsi rédigé :

« III *bis*. – L'exonération prévue au I s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n°69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*. »

E. – L'article 1602 A est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « créées à compter du 1er janvier 1989, » sont supprimés ;

2° Après le troisième alinéa, il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Les exonérations visées au premier alinéa s'appliquent dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*. »

II. – 1° Les obligations déclaratives des sociétés concernées par l'exonération prévue à l'article 44 *septies* sont fixées par décret. Les dispositions des A et B du I sont applicables aux résultats des exercices clos à compter du 16 décembre 2003, et jusqu'au 31 décembre 2006 inclus.

2° Les dispositions des C, D et E du I s'appliquent à compter des impositions établies au titre de 2004.

Exposé des motifs du projet de loi :

L'article 44 *septies* du code général des impôts prévoit actuellement une exonération d'impôt sur les sociétés de deux ans en faveur des sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté.

Ce régime d'exonération a été considéré comme incompatible avec le marché commun par la Commission européenne, dans sa décision du 16 décembre 2003. Le régime condamné est par conséquent inapplicable depuis lors dans sa rédaction actuelle.

Il est proposé d'aménager le dispositif en vue de le rendre compatible avec les encadrements communautaires relatifs aux aides d'Etat, et notamment de prévoir un plafonnement des montants d'aide accordés.

Les entreprises nouvellement créées exonérées d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu en application des articles 44 *sexies* et 44 *septies* du code général des impôts peuvent également être exonérées, sur délibération des collectivités concernées, de taxe professionnelle, de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxes consulaires.

Il est précisé que les principales dispositions du A du I ne pourront être appliquées sans l'accord de la Commission européenne statuant sur leur compatibilité avec le marché commun, conformément au 3 de l'article 88 du traité CE. Celui ci fera l'objet d'une large publication dès son intervention.

Observations et décision de la Commission :

Cet article vise à modifier les dispositions de l'article 44 *septies* du code général des impôts relatif à l'exonération d'impôt sur les sociétés bénéficiant aux sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté. Il tend à tirer les conséquences de la décision de la Commission européenne du 16 décembre 2003 qui a jugé le régime existant d'exonération incompatible avec le marché commun. Depuis cette date, le dispositif ainsi condamné est inapplicable dans sa rédaction actuelle. L'objet de cet article est par conséquent de rendre la mesure d'exonération compatible avec les encadrements communautaires relatifs aux aides de l'Etat.

Cet article ne traite pas en tant que tel du sujet essentiel de la récupération des aides par l'Etat à la demande de la Commission européenne.

La Commission ayant conclu le 16 décembre 2003 à l'incompatibilité du régime avec le marché commun, elle a ordonné sa suppression et la récupération des aides incompatibles octroyées dans ce cadre. Cependant, compte tenu du fait que le montant d'aide perçu dépend principalement de la capacité du bénéficiaire à générer des profits, elle n'a pas exclu que, dans certains cas, la récupération ne soit pas nécessaire. Ce sera en outre notamment le cas si les montants versés ne constituent pas des aides – s'ils sont inférieurs à 100.000 euros conformément à la règle *de minimis* (*cf* règlement (CE) n° 69/2001 du 12 janvier 2001) – ou si les montants versés constituent des aides compatibles au regard des lignes directrices sur les aides à finalité régionale (*cf* lignes directrices sur les aides à finalité régionale de 1979 et de 1998), ou du règlement d'exemption relatif aux petites et moyennes entreprises (*cf* règlement (CE) n° 70/2001 du 12 janvier 2001).

Votre Rapporteur général considère pour sa part qu'il serait opportun qu'à l'issue d'un dialogue politique au niveau communautaire, le Gouvernement français soit autorisé à ne pas récupérer la totalité des aides ayant été accordées depuis 1991. Une telle démarche aboutirait en effet à mettre en péril de nombreuses entreprises ayant reçu cette aide. D'après les informations obtenues par votre Rapporteur général, environ 2.800 entreprises auraient bénéficié de la mesure de 1994 à 2002 et 960 auraient reçu une aide supérieure à la règle *de minimis*, soit supérieure à 100.000 euros sur trois ans.

Le fait d'exiger aujourd'hui le remboursement des sommes non payées il y a plus de dix ans au titre de l'impôt sur les sociétés pourrait avoir un effet désastreux sur la santé, et parfois même la survie des sociétés concernées. Lorsque celles-ci ont été créées, il est évident que leur plan de financement partait de l'hypothèse selon laquelle l'exonération d'impôt sur les sociétés pendant deux ans était une mesure stable non susceptible d'être remise en cause et encore moins, susceptible de donner lieu à une demande ultérieure de remboursement de l'aide.

ARCHITECTURE DU PRESENT ARTICLE

• Le **I** de cet article comporte cinq sous-parties :

– Le **A du I** a pour objet de proposer une nouvelle rédaction de l'article 44 *septies* du code général des impôts relatif aux cas d'exonération d'impôt sur les sociétés pour les sociétés créées pour reprendre une activité industrielle en difficulté. Les dispositions relatives au nouveau dispositif font l'objet de commentaires détaillés plus loin.

– Le **B du I** contient des dispositions de coordination. Le **1° du B du I** modifie le III de l'article 44 *sexies* A du même code relatif aux exonérations pour les entreprises répondant aux conditions fixées à l'article 44 *sexies-OA*, c'est-à-dire les jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement : il s'agit de compléter l'article précité de telle sorte que lorsqu'une jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et de développement répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de différents régimes d'aides, dont celui prévu à l'article 44 *septies*, celle-ci puisse opter pour le dispositif de l'article 44 *sexies* A dans les neuf mois suivant celui de son début d'activité, si elle a été créée après le 30 septembre 2004.

Autres mesures de « nettoyage » au sein du code général des impôts : le **2° du B du I** modifie le premier alinéa du I de l'article 244 *quater* B du Code général des impôts relatif au crédit d'impôt pour les dépenses de recherche et le premier alinéa du II de l'article 244 *quater* E du même code relatif au crédit d'impôt pour certains investissements réalisés et exploités en Corse. Il s'agit dans le premier cas de compléter la liste des entreprises exposant des dépenses de recherche et pouvant bénéficier d'un crédit d'impôt à ce titre (cette liste comprend désormais les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel en application de l'article 44 *septies* du code général des impôts) ; il s'agit dans le deuxième cas de compléter la liste des régimes incompatibles avec le crédit d'impôt au titre des investissements réalisés et exploités en Corse (cette liste comprend désormais les entreprises imposées d'après leur bénéfice en application de l'article 44 *septies* du code général des impôts).

Le **3°du B du I** modifie l'article 302 *nonies* relatif à la suppression des avantages fiscaux prévus en faveur des entreprises en cas de non-respect des obligations déclaratives. Les entreprises bénéficiant d'allégements d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 44 *septies* du code général des impôts rejoignent la liste des entreprises déjà citées dans cet article : lorsqu'une ou des déclarations de chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice concerné n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième omission successive, les allégements d'impôts prévus ne s'appliquent pas.

– Le **C du I** du présent article modifie l'article 1383 A du même code relatif aux exonérations de certaines entreprises au titre de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

– Le **D** modifie l'article 1464 B du même code relatif aux exonérations de certaines entreprises de la taxe professionnelle.

– Le **E** modifie l'article 1602 A du même code relatif aux exonérations de certaines entreprises de la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers.

Des développements figurent plus loin dans le commentaire du présent article s'agissant de la question de l'exonération d'impôts locaux.

• Le **II** de cet article prévoit, d'une part, qu'un décret fixera les obligations déclaratives des sociétés concernées et détermine, d'autre part, les dates d'application des dispositions prévues.

I.- A l'origine du présent article : une décision de la Commission européenne concluant à l'incompatibilité du dispositif actuel avec les règles communautaires relatives aux aides d'Etat

La présentation dans le présent projet de loi de ce dispositif de substitution à l'actuel mécanisme prévu à l'article 44 *septies* du code général des impôts constitue l'aboutissement d'un processus mis en œuvre par la Commission européenne dès 2001.

A.- Rappel du contexte

Par une lettre datée du 12 septembre 2001, la Commission européenne a adressé une demande de renseignements à la France relative à cette exonération fiscale, afin de déterminer si celle-ci était compatible ou non avec le Traité instituant la Communauté européenne, et notamment ses dispositions relatives aux aides d'Etat.

Au cours des mois qui suivirent ce courrier, les autorités françaises ont communiqué divers renseignements sur le dispositif visé, renseignements qui n'ont pas été considérés comme suffisamment éclairants par la Commission.

Par lettre datée du 19 août 2002, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen. La décision d'ouverture de la procédure a été publiée au Journal officiel des Communautés européennes. La Commission a reçu les observations du Gouvernement français le 16 décembre 2002.

A l'issue d'une enquête approfondie commencée en août 2002, la Commission européenne a considéré que le régime fiscal spécial applicable en France pour la reprise des entreprises en difficulté en application de l'article 44 *septies* du code général des impôts n'était pas conforme aux règles du Traité en matière des aides d'Etat. Selon la Commission européenne, ce régime ne garantit pas que les aides versées soient proportionnées aux investissements réalisés ou au minimum nécessaire pour mener à bien la restructuration des entreprises concernées.

TRAITE INSTITUANT LA COMMUNAUTE EUROPEENNE

ARTICLES 87, 88 ET 89

Article 87

1. Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

2. Sont compatibles avec le marché commun :

a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits,

b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires ;

c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division.

3. Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun :

a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi,

b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre,

c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun,

d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans la Communauté dans une mesure contraire à l'intérêt commun,

e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission

Article 88

1. La Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun.

2. Si, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État n'est pas compatible avec le marché commun aux termes de l'article 87, ou que cette aide est appliquée de façon abusive, elle décide que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine.

Si l'État en cause ne se conforme pas à cette décision dans le délai imparti, la Commission ou tout autre État intéressé peut saisir directement la Cour de justice, par dérogation aux articles 226 et 227.

Sur demande d'un État membre, le Conseil, statuant à l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet État, doit être considérée comme compatible avec le marché commun, en dérogation des dispositions de l'article 87 ou des règlements prévus à l'article 89, si des circonstances exceptionnelles justifient une telle décision. Si, à l'égard de cette aide, la Commission a ouvert la procédure prévue au présent paragraphe, premier alinéa, la demande de l'État intéressé adressée au Conseil aura pour effet de suspendre ladite procédure jusqu'à la prise de position du Conseil.

Toutefois, si le Conseil n'a pas pris position dans un délai de trois mois à compter de la demande, la Commission statue.

3. La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché commun, aux termes de l'article 87, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale.

Article 89

Le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, peut prendre tous règlements utiles en vue de l'application des articles 87 et 88 et fixer notamment les conditions d'application de l'article 88, paragraphe 3, et les catégories d'aides qui sont dispensées de cette procédure.

B.- Un régime d'aide de l'Etat au sens de l'article 87, paragraphe 1, du Traité

1.- Selon la Commission européenne, tous les critères définissant la notion d'aide de l'Etat sont réunis.

Dès l'ouverture de la procédure formelle, la Commission européenne avait estimé que l'exonération fiscale prévue par l'article 44 *septies* du code général des impôts pouvait constituer une aide d'Etat. Elle a finalement considéré que le dispositif remplissait cumulativement les critères prévus à l'article 87, paragraphe 1, du Traité.

a) La mesure procure un avantage.

La Commission européenne s'appuie sur une jurisprudence constante de la Cour de justice des Communautés européennes selon laquelle la notion d'aide englobe, non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous diverses formes, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise. Or l'impôt sur les sociétés constitue bien une charge grevant normalement les sociétés françaises. L'exonération dispense les sociétés nouvellement crées pour reprendre les actifs d'une entreprise en difficulté d'un coût supporté par leurs concurrentes et leur procure ainsi un avantage.

b) La mesure doit être financée par des ressources d'Etat.

Une perte de recettes fiscales équivaut à la consommation des ressources d'Etat sous la forme de dépenses fiscales. Les autorités françaises ont par exemple estimé que pour les années 1997 à 1999 la seule exonération de l'impôt sur les sociétés avait entraîné un coût de près de 200 millions d'euros.

c) La mesure doit avoir affecté les échanges intracommunautaires et fausser la concurrence, ou menacer de la fausser.

La Commission européenne a jugé que les entreprises ayant bénéficié de ces mesures appartenaient à des secteurs d'activité très différents, dont certains sont exposés à une vive concurrence au niveau communautaire, en particulier les chantiers navals, l'automobile, la chimie, le papier ou le textile. La Commission a par conséquent jugé que la mesure affectait les échanges intracommunautaires et avait un impact négatif sur les conditions de la mise en concurrence sur le marché communautaire.

d) Enfin, la mesure doit être sélective.

Le dispositif de l'article 44 *septies* du code général des impôts ne s'applique qu'aux sociétés nouvellement créées pour reprendre l'activité industrielle d'entreprises en difficulté. Le caractère sélectif de la mesure est confirmé par le nombre relativement faible d'entreprises ayant bénéficié de la mesure sur agrément : seulement 263 entreprises entre 1991 et 2002, en comparaison avec le nombre d'entreprises soumises aux impôts en question et même, avec le nombre d'entreprises nouvellement créées en France durant cette période.

En conclusion, selon la Commission européenne, tous les éléments constitutifs de la notion d'aide d'Etat sont présents.

2.- Le dispositif en question n'étant pas limité en montant, la Commission européenne n'a pas pu le considérer comme relevant des mesures *de minimis*.

a) Rappel de la règle de minimis

Il faut rappeler que c'est dans l'encadrement communautaire des aides aux petites et moyennes entreprises adopté par la Commission européenne le 20 mai 1992 qu'a été établie pour la première fois une définition de ce qu'on entend par aides *de minimis* : elles correspondaient alors à un montant d'aide de 50.000 euros par entreprise sur une période de trois ans pour certaines grandes catégories de dépenses (investissements, formation). De ce fait, les aides uniques à hauteur de

50.000 euros pour une catégorie donnée de dépenses n'étaient plus soumises à la notification préalable prévue à l'article 88, paragraphe 3, du Traité. La communication de la Commission européenne du 6 mars 1996 relative aux aides *de minimis* a permis de porter le montant de l'aide de 50.000 à 100.000 euros sur une période de trois ans.

En vertu de l'article 2 du règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides *de minimis*, le montant total des aides *de minimis* octroyées à une même entreprise ne peut excéder 100.000 euros sur une période de trois ans, ce plafond s'appliquant quels que soient la forme et l'objectif des aides.

b) Dans le cas d'espèce

La Commission européenne a considéré que l'examen de mesures non notifiées, même antérieures à l'entrée en vigueur du règlement CE n° 69/2001, doit être effectué au regard de ce règlement, sous réserve d'appliquer les règles qui étaient en vigueur au moment de l'exécution des aides, dès lors que celles-ci ne sont pas exemptées en vertu du règlement CE n° 69/2001. Ainsi, les cas d'application du dispositif en question ne constituent pas des aides d'Etat lorsqu'ils respectent les conditions prévues par le règlement CE n° 69/2001 ou, à défaut, les règles *de minimis* qui étaient en vigueur lorsque les avantages ont été accordés.

C.- La décision finale de la Commission européenne et ses implications

1.- D'après la Commission européenne, le dispositif français n'est à aucun titre compatible avec les règles communautaires.

Dans sa décision finale, la Commission a estimé que le régime fiscal français ne pouvait s'assimiler à une mesure générale car il ne s'applique qu'aux sociétés nouvellement créées remplissant certaines conditions (activité industrielle, reprise d'actifs de sociétés en faillite ou en difficulté).

Elle a en outre estimé que le régime n'était pas susceptible d'être autorisé au titre des dispositions relatives aux aides destinées au sauvetage et à la restructuration des entreprises en difficulté dans la mesure où il ne garantit pas que les aides versées seront limitées au strict nécessaire en vue de mener à bien le sauvetage ou la restructuration de l'entreprise concernée comme l'exigent les règles communautaires en ce domaine. En effet, le montant de l'aide – sous forme d'exonération d'impôt sur les sociétés – dépend uniquement de la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices.

La Commission européenne a par ailleurs jugé que le régime ne pouvait pas être approuvé au titre du règlement du Conseil sur les aides en faveur des petites et moyennes entreprises.

Par conséquent, dans sa décision finale du 16 décembre 2003, la Commission européenne a conclu :

« Considéré dans son ensemble, le régime est incompatible avec le marché commun. Cependant, peuvent être déclarés compatibles avec le marché commun les aides octroyées au titre de ce régime qui remplissent les critères prévus par la communication de 1979 sur les régimes d'aides à finalité régionale et par les lignes directrices de 1998 concernant les aides à finalité régionale, de même que les aides octroyées conformément au règlement (CE) n° 70/2001. »

2.- S'agissant de la récupération des aides

Il convient de citer la Commission européenne dans les attendus de sa décision finale :

« Les mesures sous examen ont été introduites en 1989. La Commission a sollicité des informations sur ces mesures pour la première fois en septembre 2001, interrompant ce faisant la prescription de dix ans prévue par le règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 87 du Traité. Les exonérations fiscales en cause constituant une aide illégale pour n'avoir pas été notifiées à la Commission, les aides accordées après septembre 1991 doivent donc faire l'objet d'une récupération.

« Le régime d'aides n'ayant jamais été notifié, il est illégal. De même, sont illégales les aides qui sortent du champ d'application du règlement (CE) n° 69/2001, des règles de minimis applicables antérieurement et du règlement (CE) n° 70/2001.

« En vertu de la pratique décisionnelle constante de la Commission, les aides octroyées illégalement et incompatibles au regard de l'article 87 du Traité doivent être récupérées auprès des bénéficiaires. Cette pratique a été confirmée par l'article 14 du règlement (CE) n° 659/1999.

« Aux termes de cet article, l'Etat membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire. Afin d'établir le nombre des cas concernés par la récupération et au titre de la coopération loyale entre les Etats membres et la Commission, cette dernière estime que la France doit dresser la liste des entreprises qui sortent du champ d'application du règlement (CE) n° 69/2001, des autres règles de minimis et du règlement (CE) n° 70/2001, et qui ne remplissent pas les critères prévus par la communication de 1979 sur le régime d'aides à finalité régionale et par les lignes directrices de 1998 concernant les aides à finalité régionale. »

Aux termes du dernier alinéa de l'article 5 de la décision finale, *« la récupération a lieu sans délai, conformément aux procédures du droit national,*

pour autant qu'elles permettent l'exécution immédiate et effective de la présente décision (...) »

Votre Rapporteur général considère pour sa part qu'une application stricte de cette décision n'est pas souhaitable au regard des enjeux économiques et sociaux de cette question : aucune autorité, ni française ni communautaire, ne peut raisonnablement se résoudre à mettre en œuvre une démarche systématique de récupération des aides, qui pourrait aboutir à la destruction de milliers d'emplois en France. Un dialogue doit être engagé avec la Commission européenne et le Conseil afin d'éviter qu'une application sans nuances de cette décision n'ait des conséquences finales beaucoup plus néfastes en termes de sauvegarde des entreprises et des emplois que les conséquences négatives que le dispositif a pu avoir dans le passé, sur le plan des règles de la concurrence.

Le fait que le Gouvernement français présente dans le présent projet de loi un nouveau dispositif pour l'avenir, parfaitement conforme aux attentes de la Commission européenne et aux différentes règles communautaires d'encadrement des aides d'Etat devrait légitimement être perçu à Bruxelles comme un signe de bonne volonté et de bonne foi de la part des autorités françaises, et permettre par conséquent de trouver plus facilement une solution politique acceptable en matière de récupération des aides, pour le passé.

II.- Des similitudes entre le nouveau dispositif de l'article 44 septies du code général des impôts et le mécanisme précédent

La décision de la Commission européenne a des implications fortes en termes d'encadrement et de plafonnement pour le calcul de l'aide, mais ne comporte que peu d'incidences en revanche s'agissant du principe même des exonérations d'impôts (A) ou s'agissant du champ des entreprises visées par la mesure (B).

A.- Le principe de l'exonération d'impôt sur les sociétés pouvant permettre une deuxième catégorie d'exonération en matière d'impôts locaux

1.- Le principe de l'exonération d'impôt sur les sociétés pendant deux ans

On peut rappeler que l'article 44 *septies* du Code général des impôts a été introduit par la A de l'article 14 de la loi de finances pour 1989 (loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988). Les dispositions de cet article ont ensuite été amendées à cinq reprises en 1990, 1991, 1992, 1994 et 2000. Diverses modifications ont permis :

– de préciser les conditions d'application de l'exonération fiscale (en 1991) ;

– et d'étendre son champ d'application à des branches complètes et autonomes d'activité industrielle ayant fait l'objet d'une cession (en 1990) ainsi

qu'à des entreprises en difficulté n'ayant pas fait l'objet d'une cession ordonnée par un tribunal (en 1992).

Au total, dans sa version actuelle, le régime fiscal applicable en France pour la reprise des entreprises en difficulté prévoit une exonération totale de deux années des bénéfices pour les entreprises nouvellement créées afin de reprendre les actifs de sociétés liquidées, ou sur le point de l'être. Pour bénéficier de cette exonération, la reprise doit concerner :

– soit une entreprise dont la cession a été ordonnée par le tribunal ;

– soit une entreprise proche de la cessation de paiement.

2.- A l'initiative des collectivités locales concernées, la possibilité de faire en outre bénéficier les sociétés concernées d'exonérations s'agissant d'impôts locaux

Dans le système actuel, en vertu des dispositions des articles 1383 A, 1464 B et 1464 C du code général des impôts, les entreprises exonérées de l'impôt sur les sociétés au titre de l'article 44 *septies* du même code peuvent également bénéficier d'une exonération de la taxe professionnelle et de la taxe foncière pendant une période de deux ans. Il faut rappeler que ces exonérations ne font pas l'objet de compensations de la part du budget de l'Etat au bénéfice des collectivités territoriales concernées, qui choisissent ou pas d'offrir aux sociétés visées une mesure d'exonération de ces impôts locaux.

EXONERATIONS DE TAXE FONCIERE SUR LES PROPRIETES BATIES
RESULTATS GLOBAUX POUR 1999 A 2003

Article 1383 A du code général des impôts
(Chiffres relatifs aux entreprises bénéficiant des dispositions prévues aux articles 44 *sexies* et 44 *septies* du code général des impôts)

(en euros)

	Bases				
	1999	**2000**	**2001**	**2002**	**2003**
Communes	930.891	788.507	401.194	527.097	849.592
E.P.C.I.	120.591	102.252	0	166.744	5.822
Départements	759.406	360.036	36.812	498.052	1.583.262
Régions	341.368	310.116	42.092	774.599	1.407.958

(en euros)

	Coût budgétaire (1)				
	1999	**2000**	**2001**	**2002**	**2003**
Communes	131.780	129.928	67.228	78.409	134.571
E.P.C.I.	11.859	11.290	0	3.483	609
Départements	63.272	38.556	2.801	49.890	146.089
Régions	9.415	8.340	1.109	15.058	29.077

(1) Le coût budgétaire correspond à la perte supportée par les collectivités locales du fait des exonérations prises par délibération. Il est obtenu en appliquant aux bases exonérées le taux voté par chaque collectivité locale.

EXONERATIONS DE TAXE PROFESSIONNELLE
RESULTATS GLOBAUX POUR 1999 A 2003

Article 1464 B du code général des impôts
(Chiffres relatifs aux entreprises bénéficiant des dispositions prévues aux articles 44 *sexies* et 44 *septies* du code général des impôts)

(en euros)

	Bases				
	1999	**2000**	**2001**	**2002**	**2003**
Communes	77.556.563	50.934.330	35.499.521	24.130.869	37.044.532
Syndicats	12.811.380	9.959.526	7.548.094	4.111.884	3.038.934
E.P.C.I.	29.887.841	31.049.874	36.933.384	36.766.040	72.158.172
Départements	94.943.640	85.716.994	77.179.223	70.859.955	111.599.398
Régions	90.637.990	75.437.230	60.596.189	46.807.963	94.064.664
Chambre de commerce et d'industrie	32.228.693	28.198.352	28.332.646	15.639.562	27.104.432
Chambre des métiers	0	24.513	61.288	0	0

(en euros)

	Coût budgétaire (1)				
	1999	**2000**	**2001**	**2002**	**2003**
Communes	8.420.009	5.349.334	3.777.434	2.409.839	4.337.222
Syndicats	97.938	75.202	60.354	39.997	18.287
E.P.C.I.	1.357.829	2.335.688	3.797.043	4.378.801	9.235.322
Départements	5.489.790	4.964.177	4.630.631	4.329.486	6.977.732
Régions	1.548.553	1.361.211	1.080.295	844.729	1.720.321
Chambre de commerce et d'industrie	282.410	258.097	269.295	169.232	313.032
Chambre des métiers	0	123	371	0	0

(1) Le coût budgétaire correspond à la perte supportée par les collectivités locales du fait des exonérations prises par délibération. Il est obtenu en appliquant aux bases exonérées le coefficient de 0,84 correspondant à l'abattement général à la base de 16%, et le taux voté par chaque collectivité locale.

L'objet des **C** (qui modifie l'article 1383 A du Code général des impôts), **D** (qui modifie l'article 1464 B du même code) et **E** (qui modifie l'article 1602 A du même code) **du présent article** consistent précisément à faire perdurer le système des exonérations en matière d'impôts locaux.

a) S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés bâties

Comme c'était le cas dans le mécanisme antérieur, les sociétés qui bénéficieront avec le nouveau dispositif d'une exonération d'impôt sur les sociétés pourront, en vertu de l'article 1383 A du code général des impôts, être exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties dont elles sont redevables pour les établissements qu'elles ont créés ou repris à une entreprise en difficulté au titre des deux années suivant celle de leur création.

On peut noter que le **1° du C** du présent article est de coordination : il vise à supprimer dans l'article 1383 A du code général des impôts (au I de l'article précité) une référence obsolète à une date (*« les entreprises créées à compter du 1er janvier 1989 »*).

Il faut relever ensuite que le **2° du C** du présent article a pour objet de compléter l'article 1383 A du code général des impôts d'un IV prévoyant que l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties dont la société bénéficiera sera imputée sur l'enveloppe globale correspondant à l'aide *de minimis* applicable à chaque entreprise en application du règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité. L'enveloppe des 100.000 euros sur trois ans s'applique donc. S'imputent sur ce montant global toutes les formes d'aides : les exonérations d'impôts nationaux ou locaux.

b) S'agissant de la taxe professionnelle

Le **D du présent article** ne modifie pas sur le fond les dispositions de l'article 1464 B du code général des impôts : ainsi, les sociétés qui bénéficient des exonérations prévues à l'article 44 *septies* du même code pourront, comme c'est le cas dans le système actuel, être exonérées de la taxe professionnelle dont elles sont redevables, pour les établissements qu'elles ont créés ou repris à une entreprise en difficulté, au titre des deux années suivant celle de leur création.

On peut noter que **le 1° du D** du présent article comporte une disposition de coordination : il vise à supprimer dans le I de l'article 1464 B du code général des impôts une référence obsolète à une date (*« les entreprises créées à compter du 1er janvier 1989 »*).

Quant au **2° du D** du présent article, il vise à insérer un III *bis* à l'article 1464 B du code général des impôts. Il s'agit de rappeler, comme pour la taxe foncière sur les propriétés bâties, que l'exonération pouvant être accordée à une société en matière de taxe professionnelle, va s'imputer sur l'enveloppe globale de l'aide *de minimis* dont cette dernière peut se prévaloir.

c) S'agissant des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et frais de chambres de métiers

Le **E** du présent article tend à modifier l'article 1602 A du code général des impôts, qui prévoit la possibilité d'exonérer les sociétés bénéficiant du dispositif de l'article 44 *septies* du code général des impôts de certaines taxes consulaires : les taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et les taxes pour frais de chambres de métiers.

Le **1° du E** du présent article est de coordination : il vise à supprimer au premier alinéa de l'article 1602 A une référence obsolète à une date.

Le **2° du E** du présent article, qui a pour objet de compléter l'article 1602 A par un troisième alinéa, tend à rappeler la règle générale de l'imputation de toutes les aides accordées sur l'enveloppe correspondant à l'aide *de minimis.*

B.- Le champ de la mesure : la définition des sociétés visées reste globalement identique à celle prévue dans le dispositif précédent

Dans la version actuelle de l'article 44 *septies* du Code général des impôts, l'exonération s'applique de plein droit lorsque la reprise concerne une entreprise en difficulté ayant fait l'objet d'une cession ordonnée par un tribunal, dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité, en application des articles L. 621-83 et suivants du code de commerce.

Cette exonération peut également être accordée sur agrément du ministre chargé du budget dans trois cas :

– lorsque la procédure de redressement n'est pas mise en œuvre ;

– lorsque la reprise, effectuée dans le cadre de cessions ordonnées par le juge-commissaire conformément à l'article L. 622-17 du code de commerce, ne concerne pas l'entièreté d'une entreprise mais des branches complètes d'activité industrielle ;

– lorsque la reprise porte sur un ou plusieurs établissements industriels en difficulté d'une entreprise industrielle qui n'est pas en difficulté.

Les décisions du ministre interviennent dans les cas concernant des programmes industriels d'un montant supérieur à 7,6 millions d'euros (précédemment 50 millions de francs) hors taxes ou des entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 150 millions d'euros (précédemment un milliard de francs) et dont le capital est détenu à plus de 50% par une entreprise dont le chiffre d'affaires consolidé dépasse 150 millions d'euros.

Dans les autres cas, le directeur des services fiscaux du département où l'entreprise a son siège prend la décision.

Dans le système actuel, l'agrément est accordé lorsque sont respectées les conditions suivantes :

– la reprise doit porter sur une entreprise, une ou plusieurs branches complètes et autonomes d'activité ou un établissement qui exercent une activité industrielle ;

– l'état de difficulté doit être avéré, ce qui correspond à la situation financière rendant imminente la cessation d'activité ;

– la société nouvelle doit avoir pour activité exclusive l'exploitation de l'activité défaillante reprise et être créée à cet effet ;

– le capital de la société créée ne doit pas être détenu directement ou indirectement par des personnes associées ou exploitantes ou qui ont détenu indirectement plus de 50% du capital de l'entreprise en difficulté l'année précédant la reprise ;

– en cas de reprise d'un ou de plusieurs établissements industriels en difficulté d'une entreprise industrielle, la société créée pour la reprise doit être indépendante juridiquement et économiquement de l'entreprise cédante.

DISPOSITIF ACTUEL

CAS GENERAL : L'ENTREPRISE REPRISE FAIT L'OBJET D'UNE CESSION ORDONNEE PAR LE TRIBUNAL		
L'état de difficulté résulte de l'engagement d'une procédure de redressement judiciaire. L'entreprise reprise doit faire l'objet d'une cession ordonnée par le tribunal en application des articles L. 621-83 et suivants du code de commerce. La cession peut être totale ou partielle : dans ce dernier cas, elle porte sur l'ensemble des éléments d'exploitation qui forment une ou plusieurs branches complètes d'activité. La reprise doit en principe être réalisée par voie de rachat de l'entreprise qui fait l'objet de la procédure de redressement judiciaire ou de l'un ou plusieurs de ses établissements.		
TROIS CAS PARTICULIERS		
↙	↓	↘
1er cas : l'entreprise est en difficulté mais ne fait pas l'objet d'une procédure de redressement judiciaire.	2ème cas : l'entreprise est en liquidation judiciaire et la cession d'une ou plusieurs de ses branches complètes ou autonomes d'activité est ordonnée par le juge-commissaire.	3ème cas : la reprise porte sur un ou plusieurs établissements industriels en difficulté d'une entreprise industrielle.
L'état de difficulté s'entend d'une situation financière de l'entreprise qui rend imminente la cessation de son activité. L'arrêt de l'exploitation ne doit pas seulement être rendu probable par les événements en cours, mais doit présenter un caractère inévitable. La reprise peut concerner l'entreprise en difficulté ou l'un ou plusieurs de ses établissements. Les conditions de la reprise sont examinées dans le cadre de l'agrément sollicité auprès du ministre chargé du Budget. La reprise, qui implique une relance durable de l'exploitation, doit consister en un rachat du fonds, à l'amiable ou par adjudication.	L'état de difficulté est attesté par la mise en liquidation judiciaire de l'entreprise. Pour bénéficier de l'exonération, la reprise doit porter sur un ensemble d'éléments qui forment soit une, soit plusieurs branches complètes et autonomes d'activité exclusivement industrielle d'une entreprise en liquidation judiciaire. La notion de branche complète et autonome d'activité recouvre l'ensemble des éléments investis dans une division de l'entreprise qui constitue du point de vue technique une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens dans des conditions	L'établissement est défini par référence à un critère soit géographique, soit fonctionnel. Un établissement s'entend de toute installation utilisée par une entreprise en un lieu déterminé, ou d'une unité de production intégrée dans un ensemble industriel, lorsqu'elle peut faire l'objet d'une exploitation autonome. La reprise peut porter sur un ou plusieurs établissements d'une même entreprise. L'état de difficulté est apprécié en tenant compte de la situation propre de chacun des établissements repris. La société créée pour la reprise doit donc établir l'état de difficulté de chaque établissement repris à partir des circonstances qui lui sont

	normales. La reprise doit consister en un rachat de l'une ou de plusieurs branches complètes et autonomes d'activité d'une entreprise en liquidation judiciaire, réalisé dans le cadre de cessions ordonnées par le juge-commissaire en vertu de l'article L. 622-17 du code de commerce.	propres et qui permettent d'individualiser sa situation par rapport à la situation d'ensemble de l'entreprise cédante. La preuve de l'état de difficulté d'un établissement peut être apportée par tous moyens ; elle résulte d'un faisceau d'indices concordants. Divers éléments peuvent être pris en compte : comptabilité analytique de l'entreprise dont dépend l'établissement précité ; situation du personnel au sein de l'établissement (par exemple, recours au chômage partiel, réduction des effectifs) ; évolution du chiffre d'affaires propre à cet établissement ; appréciation portée sur la situation de l'établissement par le Comité régional e restructuration industrielle (CORRI) ou par le Comité interministériel de restructuration industrielle (CIRI). La reprise doit consister en un rachat de l'ensemble des éléments incorporels spécifiques à l'établissement repris (clientèle, licences, marques de fabrique, brevets) et des éléments corporels permettant son exploitation (matériels, équipements).

Le champ général de la mesure est inchangé dans le nouveau dispositif proposé par le présent article par rapport au mécanisme actuel ; l'exonération s'applique toujours aux sociétés entrant dans le cas général ou dans une des trois catégories des cas particuliers.

C.- De nouvelles modalités d'octroi de l'aide dans le nouveau dispositif proposé par le présent article

On note une différence importante par rapport au dispositif actuel s'agissant de l'intervention et du rôle de l'agrément du ministre chargé du budget.

Il n'existerait plus, dans le nouveau dispositif, d'agrément du ministre chargé du budget pour faire bénéficier de l'aide les sociétés reprenant des sociétés

en difficulté mais ne faisant pas l'objet d'une cession ordonnée par le tribunal en application des articles L. 621-83 et suivants du code de commerce.

L'aide *de minimis* simple (100.000 euros sur trois ans au total) sera, dans le nouvel dispositif, accordée automatiquement aux entreprises entrant dans le champ de la mesure, sans qu'il y ait besoin d'un agrément du ministre chargé du budget ou des services fiscaux du département. Le **VI de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle version, rappelle en effet clairement que s'appliquent *« les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides* de minimis. *»*

Au début du **VI de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle version, il est précisé que cette règle doit se comprendre comme étant *« sans préjudice de l'application des II et III »* de cet article, ce qui signifie que les aides particulières pouvant être accordées à des sociétés correspondant à certains critères de localisation territoriale (II de cet article) ou certains critères de taille et de chiffre d'affaires (III de cet article) peuvent se cumuler avec le principe de l'enveloppe des 100.000 euros sur trois ans. En revanche, l'obtention de ces aides particulières se fera, quant à elle, toujours sur agrément.

En effet, c'est sur agrément (**début du II de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction) que le bénéfice exonéré sera plafonné en fonction des règles relatives à l'implantation de la société. C'est également sur agrément (**début du III de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle version) que les petites et moyennes entreprises peuvent bénéficier d'une aide spécifique, majorée dans certains cas, selon des modalités précisées plus loin.

Selon les informations obtenues par votre Rapporteur général, cet agrément sera cependant automatique : le ministre chargé du budget et l'administration fiscale en général n'auront aucune possibilité de ne pas accorder l'aide à une entreprise dès lors que celle-ci entre dans le champ de la mesure et remplit les critères requis. Il ne s'agit donc nullement d'un pouvoir discrétionnaire.

Aux termes du **VIII de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction, l'agrément nécessaire pour faire bénéficier une société de l'aide sera accordé à condition que la société remplisse quatre conditions cumulatives :

– le premier type de conditions concerne le champ de la mesure : comme on l'a vu, la société doit se trouver dans l'un des quatre cas définis au I de l'article 44 *septies* (ces dispositions sont inchangées par rapport au dispositif précédent) ;

– la société doit faire partie des entreprises implantées dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire (PAT) et/ou des entreprises

correspondant à la définition communautaire des petites et moyennes entreprises (ces dispositions sont nouvelles) ;

– les emplois maintenus ou créées dans le cadre de la reprise doivent être conservés pendant une période minimale de cinq ans au moins (*« la société prend l'engagement de (...) »*) Même si votre Rapporteur général considère qu'il est important de faire en sorte que les aides ne soient pas accordées à des sociétés sans aucune garantie en matière de maintien de l'emploi, il s'interroge cependant sur le caractère opérationnel de telles dispositions : comment une entreprise peut-elle s'engager à maintenir des emplois dans un horizon de cinq ans ? L'état du marché et les difficultés ponctuelles pouvant être rencontrées par une nouvelle entreprise dans les cinq années qui suivent sa création peuvent conduire dans certains cas le chef d'entreprise à réduire temporairement ou durablement le niveau des effectifs initiaux, sans qu'il puisse être argué qu'il y ait là la moindre volonté de fraude ou d'optimisation fiscale. Le fait de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les sociétés pendant deux ans peut certes s'avérer très appréciable pour une société nouvellement créée, mais peut ne pas empêcher par ailleurs cette dernière de faire face à des aléas tels qu'elle doive, malgré tout, procéder à certains licenciements pour motif économique. La clause de maintien des emplois pendant cinq ans peut ainsi être considérée comme peu réaliste ;

– un dernier critère est que le bénéficiaire de l'aide, c'est-à-dire la société créée pour la reprise de l'entreprise en difficulté, doit financer elle-même 25% du *« financement de l'investissement »*, soit 25% du coût de l'opération de la reprise. Cette règle permet de faire en sorte que les sociétés n'ayant aucun moyen de financement propre ne puissent pas bénéficier de l'aide : la société ainsi créée pour la reprise d'une entreprise industrielle en difficulté doit en quelque sorte pouvoir être considérée comme suffisamment fiable et solide financièrement pour être à même de reprendre l'activité en question dans de bonnes conditions.

Aux termes du **dernier alinéa du VIII de l'article 44 *septies* du code générale des impôts** dans sa nouvelle rédaction, le retrait de l'agrément intervient en cas de non-respect de l'une des conditions précitées.

Le **IX de l'article 44 *septies* du code générale des impôts** dans sa nouvelle rédaction prévoit que l'impôt sur les sociétés ayant fait l'objet de l'exonération (*« dont elle a été dispensée en application du présent article »*) doit être payé par l'entreprise dans le cas où cette dernière serait :

– amenée à interrompre son activité au cours des trois premières années d'exploitation ;

– ou serait concernée par une dissolution, une transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, un apport en société, une fusion, un transfert de siège ou d'un établissement à l'étranger (cas mentionnés dans le premier alinéa du 2 de l'article 221 du code général des impôts).

Dans une telle situation, non seulement l'impôt sur les sociétés non payé devient *« immédiatement exigible »*, mais des intérêts de retard prévus à l'article 1727 du code général des impôts peuvent être décomptés à partir de la date à laquelle cet impôt aurait dû être réglé.

B.- Les conditions posées en termes d'activités et de détention du capital pour les sociétés demandeuses de l'aide

Le nouveau dispositif proposé par le présent article comporte de nombreuses similitudes avec le mécanisme actuel.

1.- Les conditions relatives à l'activité exercée par l'entreprise reprise

La reprise doit concerner une entreprise ou un établissement qui exerce uniquement une activité industrielle. De même, dans les cas des cessions ordonnées par le juge-commissaire, la reprise doit porter sur une branche complète et autonome d'activité exclusivement industrielle. Enfin, en cas de reprise d'établissements industriels en difficulté d'une entreprise qui n'est pas elle-même en difficulté, l'activité de cette entreprise doit également être industrielle.

Les activités industrielles s'entendent des activités qui concourent directement à l'élaboration ou à la transformation de biens corporels mobiliers. Ces activités consistent en la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués. Par conséquent, ne peuvent pas être considérées comme industrielles notamment les activités suivantes :

– les activités commerciales qui consistent principalement en l'achat-revente de marchandises en l'état ;

– les activités financières (les banques et les assurances) ;

– les activités se rattachant au secteur des services telles que le transport, la réparation, la maintenance ;

– les activités du bâtiment et des travaux publics ;

– les activités extractives et la production d'électricité ;

– les activités culturelles ou artistiques qui concourent à la réalisation d'une œuvre originale, quels que soient les moyens mis en œuvre.

Une différence doit être notée entre le dispositif actuel et celui proposé par le présent article : en vertu du **dernier alinéa du I de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction, il existe désormais une liste des activités ne pouvant donner lieu à exonération. Ne sont pas concernés par le dispositif les secteurs des transports, de la construction de véhicules automobiles,

de la construction de navires civils, de la fabrication de fibres artificielles ou synthétiques, de la sidérurgie, de l'industrie charbonnière, de la production ou de la transformation de produits agricoles, de la pêche et de l'aquaculture. L'exclusion de ces secteurs particuliers d'activité est cohérente avec la politique communautaire dans ces domaines : ces secteurs spécifiques font en effet l'objet d'une surveillance et d'un suivi particuliers de la part de la Commission européenne et nécessitent par conséquent des encadrements différents.

2.- Les conditions relatives à l'entreprise nouvelle et à son capital

Dans le dispositif actuel comme dans celui proposé par le présent article, seules les entreprises créées sous la forme de sociétés peuvent bénéficier des dispositions de l'article 44 *septies* du code général des impôts. L'exonération concerne les seules sociétés soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés au taux normal. La société nouvelle doit avoir été constituée pour reprendre une entreprise industrielle ou l'un ou plusieurs de ses établissements. Elle doit avoir pour activité exclusive l'exploitation de cette entreprise ou de ces établissements.

Pour bénéficier du dispositif, les entreprises doivent avoir été immatriculées au registre du commerce et des sociétés.

Aux termes du **deuxième alinéa du I de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction (dispositions qui correspondent en réalité à celles contenues dans le premier alinéa de l'article 44 *septies* dans sa rédaction actuelle), le capital de la société nouvelle ne doit pas être détenu directement ou indirectement :

– par les personnes qui ont été associées ou exploitantes de l'entreprise en difficulté pendant l'année précédant la reprise ;

– ou par des personnes qui ont détenu plus de 50% du capital de l'entreprise en difficulté pendant l'année précédant la reprise.

Il s'agit des personnes qui à un moment quelconque au cours de l'année précédant la reprise, ont détenu soit une participation dans le capital de l'entreprise en difficulté, soit indirectement plus de 50% des droits de vote ou plus de 50% des droits à dividendes attachés aux titres de cette entreprise s'il s'agit d'une société, ou ont exploité cette entreprise sous la forme individuelle.

Le capital de la société nouvelle s'entend de l'ensemble des droits sociaux émis par cette société. Par conséquent, ni des droits de vote, ni des droits à dividendes attachés aux titres de la société nouvelle ne doivent être détenus, directement ou indirectement, par les personnes concernées. Cette condition doit être respectée dès la constitution de la société nouvelle et pendant toute la durée d'application du dispositif d'exonération.

Selon les **alinéas trois à six du I de l'article 44 *septies*** du code général des impôts dans sa nouvelle rédaction, une personne est considérée comme détenant indirectement des droits de vote ou des droits à dividende dans la société créée ou dans l'entreprise en difficulté dans trois cas :

– lorsque ces droits appartiennent aux membres du foyer fiscal de cette personne (a du I de l'article 44 *septies* dans sa nouvelle rédaction) ;

– lorsque ces droits appartiennent à une entreprise dans laquelle cette personne détient plus de 50% des droits sociaux y compris, s'il s'agit d'une personne physique, ceux appartenant aux membres de son foyer fiscal (b du I de l'article 44 *septies* dans sa nouvelle rédaction). D'après la doctrine administrative, une personne est considérée comme détenant indirectement l'ensemble des droits de vote ou des droits à dividendes de la société créée ou de la société en difficulté qui sont détenus par une entreprise si cette personne possède plus de 50% des droits de vote ou des droits à dividendes de cette entreprise. Si cette personne est une personne physique, la quotité de droits détenue dans cette entreprise est décomptée en tenant compte des droits appartenant aux membres de son foyer fiscal ;

– enfin, lorsque ces droits appartiennent à une société dans laquelle cette personne exerce en droit ou en fait la fonction de gérant ou de président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire (c du I de l'article 44 *septies* dans sa nouvelle rédaction).

C.- La question des bénéfices susceptibles d'être exclus de l'exonération

L'exonération d'impôt sur les sociétés porte sur les bénéfices réalisés et déclarés par les entreprises créées. La doctrine administrative s'agissant de l'application actuelle de l'article 44 *septies* du code général des impôts est claire : les plus-values constatées à l'occasion d'une réévaluation libre des biens n'entrent pas dans le champ d'application de cette exonération.

L'exclusion concerne par conséquent les plus-values constatées à l'occasion d'une opération de réévaluation libre telle que prévue par l'article L. 123-18 du code de commerce.

Comptablement, cette plus-value n'est pas portée au crédit du compte de résultat (en produit) mais doit être inscrite dans un poste spécifique des capitaux propres et n'est pas un élément du résultat (*cf.* article L. 123-18 du code de commerce et articles 350-1 et 441-10 du Plan général comptable).

Fiscalement en revanche, cette plus-value constitue, en vertu d'une doctrine administrative établie, un produit imposable, avec pour corollaire la possibilité de déduire fiscalement l'amortissement des biens réévalués sur la base de la nouvelle valeur nette. L'imposition de la plus-value est en pratique possible par une mention spéciale sur l'état servant à la détermination du résultat fiscal

imposable à l'impôt sur les sociétés. L'imposition est effectuée au taux normal de l'impôt pour l'ensemble des plus-values de réévaluation.

S'agissant du dispositif prévu à l'article 44 *septies* du Code général des impôts, cette exclusion s'explique par le fait que les plus-values liées à une réévaluation d'actif ne peuvent être considérés comme des bénéfices réalisés par la société, au sens de l'exploitation.

Il faut garder à l'esprit que l'objectif du régime est bien de favoriser l'activité et les bénéfices économiques réalisés, et non les résultats liés à des opérations purement comptables.

Votre Rapporteur général note que cette interprétation ne résulte au départ que d'une position administrative, et non d'une exclusion légale. Il faut relever que cette exclusion a d'ailleurs été légalisée dans le régime prévu à l'article 44 *sexies* du code général des impôts (issu des dispositions du I de l'article 92 de la loi de finances pour 2000), et qu'elle est également prévue s'agissant du présent article.

Votre Rapporteur général considère qu'une précision supplémentaire pourrait être apportée concernant la nature des plus-values exclues de l'exonération : il pourrait être opportun d'inscrire dans la loi le principe (déjà admis par la doctrine administrative) selon lequel, en tout état de cause, le champ d'application juridique de la réévaluation libre ne porte que sur des éléments d'actif immobilisé, corporels ou financiers (à l'exclusion des actifs circulants, c'est-à-dire les stocks et les clients). Il serait donc utile d'indiquer clairement que les sociétés concernées bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actifs sur des actifs immobilisés.

III.- De nouvelles règles d'éligibilité, de calcul et de plafonnement de l'aide conformes aux encadrements communautaires existants

Le nouveau dispositif prévoit un plafonnement de l'aide qui sera accordée sous la forme d'une exonération d'impôt sur les sociétés selon trois encadrements communautaires :

– encadrement relatif aux aides de faible montant dit *de minimis* ;

– encadrement relatif aux aides accordées aux petites et moyennes entreprises (PME) ;

– encadrement relatif aux aides à finalité régionale.

On l'a vu, l'aide *de minimis* sera disponible de plein droit pour les sociétés placées dans le champ d'application du dispositif.

Les majorations de cette aide qui pourraient être obtenues par une entreprise en tant que PME, ou en raison de l'implantation de tout ou partie de ses établissements en zones éligibles aux aides à finalité régionale (zonage des primes d'aménagement du territoire), nécessiteront en revanche un agrément préalable.

A.- Des taux d'aide différents en fonction des zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire (PAT)

1.- Des taux d'intensité d'aide différenciés

Aux termes du premier alinéa du **1 du II de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction, le bénéfice exonéré est plafonné.

Différents taux sont prévus en fonction de l'implantation des entreprises dans trois types de zones : les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire (PAT) classés pour les projets industriels, les zones éligibles à la PAT classées pour les projets industriels à taux normal, et les zones éligibles à la PAT pour les projets industriels à taux majoré. Selon la **dernière phrase du premier alinéa du 1 du II de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction, ces zones sont définies par décret.

A ces zones éligibles à la PAT, il convient d'ajouter les départements d'outre-mer qui font l'objet d'un traitement particulier plus favorable, en vertu du **dernier alinéa du 1 du II de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction.

2.- La détermination des coûts éligibles servant de base au calcul du bénéfice exonéré

Le **2 du II de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction permet de définir les coûts éligibles : il s'agit de la masse salariale des emplois créées ou maintenus au sein de l'entreprise ayant été reprise : le coût pris en considération correspond aux rémunérations des salariés concernés et ce, quelle que soit la nature des contrats de travail : sont pris en compte *« les salaires bruts avant impôts majorés des cotisations sociales obligatoires »* pendant les vingt-trois mois suivants le mois de la reprise de l'entreprise en difficulté. Le **dernier alinéa du 2 du II** précise que les emplois peuvent être de deux types : soit il s'agit d'emplois qui ont été maintenus à l'occasion de la reprise de l'entreprise ; soit il s'agit d'emplois que la nouvelle société a créés après la reprise.

Aux termes du **3 du II de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction, des plafonds sont déterminés s'agissant du montant des coûts éligibles pour le calcul du bénéfice exonéré : pour la fraction des coûts éligibles, c'est-à-dire de la masse salariale, ne dépassant pas 50 millions d'euros,

100% du plafond est pris en compte ; la moitié du plafond s'applique en revanche pour la fraction dépassant 50 millions d'euros mais n'excédant pas 100 millions d'euros. La masse salariale qui dépasserait les 100 millions d'euros n'est en revanche pas prise en compte pour le calcul du bénéfice exonéré.

3.- Les modalités concrètes de calcul

Le tableau récapitulatif ci-après résulte des dispositions combinées des 1, 2 et 3 du II de l'article 44 *septies* du code général des impôts dans sa nouvelle rédaction.

TAUX APPLICABLES POUR LE CALCUL DU BENEFICE EXONERE SELON L'IMPLANTATION GEOGRAPHIQUE DE LA SOCIETE CREEE POUR LA REPRISE DE L'ENTREPRISE EN DIFFICULTE

ZONES	CALCUL DU BENEFICE EXONERE		
Zone 1 **Entreprises créées dans les zones éligibles à la PAT pour les projets industriels**	28% du montant de la masse salariale correspondant aux emplois maintenus ou créés pendant 24 mois (le mois de la reprise et les 23 mois suivants)		
	Pour la fraction de la masse salariale inférieure à 50 millions d'euros : 100% du plafond, soit 28% des coûts pris en compte	Pour la fraction de la masse salariale supérieure à 50 millions d'euros mais inférieure ou égale à 100 millions d'euros : 50% du plafond, soit 14% des coûts pris en compte	Pour la fraction de la masse salariale supérieure à 100 millions d'euros : Aucun coût éligible n'est retenu
Zone 2 **Entreprises créées dans les zones éligibles à la PAT pour les projets industriels à taux normal**	42% du montant de la masse salariale correspondant aux emplois maintenus ou créés pendant 24 mois (le mois de la reprise et les 23 mois suivants)		
	Pour la fraction de la masse salariale inférieure à 50 millions d'euros : 100% du plafond, soit 42% des coûts pris en compte	Pour la fraction de la masse salariale supérieure à 50 millions d'euros mais inférieure ou égale à 100 millions d'euros : 50% du plafond, soit 21% des coûts pris en compte	Pour la fraction de la masse salariale supérieure à 100 millions d'euros : Aucun coût éligible n'est retenu

Zone 3 **Entreprises créées dans les zones éligibles à la PAT pour les projets industriels à taux majoré**	56% du montant de la masse salariale correspondant aux emplois maintenus ou créés pendant 24 mois (le mois de la reprise et les 23 mois suivants)		
	Pour la fraction de la masse salariale inférieure à 50 millions d'euros : 100% du plafond, soit 56% des coûts pris en compte	Pour la fraction de la masse salariale supérieure à 50 millions d'euros mais inférieure ou égale à 100 millions d'euros : 50% du plafond, soit 28% des coûts pris en compte	Pour la fraction de la masse salariale supérieure à 100 millions d'euros : Aucun coût éligible n'est retenu
Outre-mer **Entreprises créées dans les départements d'Outre-mer**	182% du montant de la masse salariale correspondant aux emplois maintenus ou créés pendant 24 mois (le mois de la reprise et les 23 mois suivants).		
	Pour la fraction de la masse salariale inférieure à 50 millions d'euros : 100% du plafond, soit 182% des coûts pris en compte	Pour la fraction de la masse salariale supérieure à 50 millions d'euros mais inférieure ou égale à 100 millions d'euros : 50% du plafond, soit 91% des coûts pris en compte	Pour la fraction de la masse salariale supérieure à 100 millions d'euros : Aucun coût éligible n'est retenu

Le **4 du II de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction prévoit les cas où une société créée pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté aurait plusieurs sites dans différentes catégories de zones éligibles. Logiquement, le calcul du bénéfice exonéré se fait à partir des masses salariales correspondant à chaque zone : seuls les emplois créés dans une zone particulière peuvent être pris en compte pour le calcul du plafond afférent au site concerné. Ainsi, selon le **dernier alinéa du 4 du II**, le calcul du bénéfice exonéré dépend de la somme des limites calculées pour chacune des zones éligibles dans le cas où une entreprise est composée de divers sites implantés dans *« des zones éligibles dont les taux d'intensité d'aide différent »*.

4.- L'intégration du dispositif dans les limites existantes des enveloppes autorisées au niveau communautaire en matière d'aides à finalité régionale

Le **1 du VII de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction permet de rappeler que les aides à finalité régionale au sens des a et c du paragraphe 3 de l'article 87 du Traité CE font l'objet de limites prévues dans le cadre communautaire et que, par conséquent, l'exonération d'impôts sur les sociétés obtenue par une société implantée dans une zone PAT, en application de l'article 44 *septies* du code général des impôts, doit pouvoir se cumuler avec d'autres aides à finalité régionale. L'ensemble des aides ainsi obtenues par une

société doit rester cependant cantonné dans des limites globales mises en œuvre au niveau communautaire.

On peut relever par ailleurs qu'en application du **2 du VII de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction, une entreprise qui remplit à la fois les conditions pour bénéficier de la mesure figurant dans l'article précité et de la mesure relative aux zones franches urbaines prévue à l'article 44 *octies* du code général des impôts peut opter pour ce dernier dispositif dans les six mois suivant celui du début d'activité. Si elle fait ce choix, il est irrévocable.

B.- Les aides particulières autorisées au bénéfice des petites et moyennes entreprises

Les **III, IV et V de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction définissent les règles applicables aux petites et moyennes entreprises.

1.- Les définitions pertinentes servant de référence au niveau communautaire

On peut relever que la définition des moyennes entreprises au sens communautaire est reprise telle quelle dans le **IV de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction : pour être considérée comme moyenne au sens communautaire, une entreprise doit remplir un double critère :

– en termes de nombre d'employés (moins de 250 salariés) et en termes de chiffres d'affaires ou de total de bilan (actuellement, moins de 40 millions d'euros de chiffre d'affaires au cours de l'exercice ou moins de 27 millions d'euros de total de bilan), étant précisé que les seuils seront revus à la hausse à partir du 1er janvier 2005 (moins de 50 millions d'euros de chiffres d'affaires ou moins de 43 millions d'euros de total de bilan) ;

– en termes de capital et de droits de vote : le capital ou les droits de vote ne doivent pas être détenus à hauteur de 25% ou plus par une entreprise ou plusieurs ne remplissant pas les conditions précitées en termes de nombre d'employés ou de chiffre d'affaires.

Quant à elle, la définition des petites entreprises au sens communautaire est reprise dans le **V de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction : pour être considérée comme petite au sens communautaire, une entreprise doit remplir un double critère :

– en termes de nombre d'employés (moins de 50 salariés) et en termes de chiffres d'affaires ou de total de bilan (actuellement, moins de 7 millions d'euros de chiffre d'affaires au cours de l'exercice ou moins de 5 millions d'euros de total de bilan), étant précisé que les seuils seront revus à la hausse à partir

du 1er janvier 2005 (moins de 10 millions d'euros de chiffres d'affaires ou de total de bilan) ;

– en termes de capital et de droits de vote : le capital ou les droits de vote ne doivent pas être détenus à hauteur de 25% ou plus par une entreprise ou plusieurs ne remplissant pas les conditions précitées en termes de nombre d'employés ou de chiffre d'affaires.

2.- Les aides pouvant être accordées à ces entreprises

Le **1 du III de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction permet de resituer le dispositif proposé dans une logique plus générale d'aides en direction des PME telles qu'elles sont encadrées au niveau communautaire : il est rappelé que les entreprises visées peuvent bénéficier de l'aide dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides d'Etat en faveur des PME.

S'agissant du nouveau dispositif mis en place par l'article 44 *septies* du code général des impôts, deux cas doivent être distingués : les cas des PME implantées dans des zones éligibles à la PAT et les cas des PME implantées en dehors de telles zones.

Le tableau ci-après résume les dispositions prévues aux **2 et 3 du III de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction :

CALCUL DES BENEFICES EXONERES POUR LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

Entreprises situées en dehors des zones PAT		**Entreprises créées dans une zone PAT**			
Petites entreprises au sens communautaire	Moyennes entreprises au sens communautaire	Zone PAT 1	Zone PAT 2	Zone PAT 3	Outre-mer
42% du montant de la masse salariale	21% du montant de la masse salariale	Limites majorées de 28 points soit :			
		28+28 = 56% de la masse salariale	28+42 = 70% de la masse salariale	56+28 = 84% de la masse salariale	182+28 = 210% de la masse salariale

Le **4 du III de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction prévoit qu'en tout état de cause, le bénéfice exonéré des petites et moyennes entreprises ne peut excéder 37,5 millions d'euros.

Aux termes du **dernier alinéa du 4 du III**, une autre limite est posée et concerne le montant des coûts éligibles, c'est-à-dire le montant de la masse salariale servant de base pour le calcul du bénéfice exonéré : jusqu'à une masse salariale de 25 millions d'euros, le plafond prévu est pris en compte à 100% ; à

partir de 25 millions d'euros et au-delà, le bénéfice exonéré ne peut excéder 50% des limites prévues.

3.- L'enveloppe des aides destinées aux PME

Le **2 du VII de l'article 44 *septies* du code général des impôts** dans sa nouvelle rédaction permet de rappeler que les aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises font, comme les aides à finalité régionale, l'objet de limites prévues dans le cadre communautaire et que, par conséquent, l'exonération d'impôts sur les sociétés obtenue par une société entrant dans la définition communautaire des petites et moyennes entreprises – aide obtenue en application de l'article 44 *septies* du code général des impôts – doit pouvoir se cumuler avec d'autres aides destinées aux PME. L'ensemble des aides ainsi obtenues par une société doit rester cependant cantonné dans des limites globales mises en œuvre au niveau communautaire.

IV.- L'entrée en vigueur et la limitation dans le temps du nouveau dispositif mis en place

A.- Une entrée en vigueur rétroactive

Aux termes du **II du présent article**, les dispositions des A et B du I, soit les dispositions mettant en place le nouveau dispositif d'exonération d'impôt sur les sociétés, seront applicables de façon rétroactive aux résultats des exercices clos à compter du 16 décembre 2003, ce qui correspond à la date de la décision de la Commission européenne. En effet, avec la notification [(1)] de cette décision, les autorités françaises ont été officiellement informées que le dispositif prévu à l'article 44 *septies* du code général des impôts était considéré comme *« incompatible avec le marché commun »* (article premier de la décision).

L'instruction fiscale en date du 4 mars 2004 (n° 4H-2-04) a pris acte de cette décision : il est par conséquent indiqué que : *« les dispositions de l'article 44* septies *du code général des impôts ne sont dorénavant plus applicables. »*

Il est précisé par ailleurs : *« Cette mesure s'applique d'ores et déjà pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2003, y compris lorsque le contribuable bénéficie du régime en vertu d'un agrément administratif et/ou lorsque l'entreprise a déjà bénéficié du régime d'exonération au titre d'un exercice précédant. »*

---

(1) L'article 249 du Traité stipule que la décision est obligatoire dans tous ses éléments pour les destinataires qu'elle désigne, le 3. de l'article 254 stipulant que les décisions sont notifiées à leurs destinataires et prennent effet par cette notification.

Le fait de prévoir dans le **1° du II du présent article** de façon rétroactive l'applicabilité du nouveau dispositif d'exonération permettra de faire bénéficier de l'aide des sociétés pour lesquelles aucune exonération n'est intervenue depuis le 16 décembre 2003 (du fait de la suspension du dispositif) à condition, bien entendu, que celles-ci remplissent les critères d'éligibilité de l'aide mise en place par le présent article, conformément aux demandes de la Commission européenne. Selon le **2° du II** du présent article, les dispositions relatives aux exonérations d'impôts locaux (soit les dispositions des C, D et E du I du présent article) s'appliquent, elles, à compter des impositions établies au titre de 2004.

B.- Un dispositif limité dans le temps

Aux termes de la **fin du 1°du II du présent article**, le dispositif ne vaut que pour les résultats des exercices clos jusqu'au 31 décembre 2006 inclus, ce qui est cohérent avec la date limite d'application des lignes directrices communautaires actuellement en vigueur concernant les aides d'Etat à finalité régionale. Si un document différent vient à être élaboré par la Commission européenne à cette date, le législateur français aura alors la possibilité de modifier, de compléter ou de prolonger le dispositif prévu par le présent article, l'objectif étant d'appliquer à tout moment en France des mesures compatibles avec les encadrements communautaires en vigueur en matière d'aides de l'Etat pour les sociétés ayant repris des entreprises industrielles en difficulté.

IV.- QUELQUES EXEMPLES DE CALCUL DE BENEFICES EXONERES

EXEMPLE 1

Hypothèses :

– La reprise est effectuée via une cession ordonnée par le Tribunal de commerce dans le cadre d'une procédure collective : la nouvelle structure est une SA créée pour la reprise de l'ensemble de l'activité, qui est industrielle ; elle porte sur 6 sites et 1340 salariés.

– Répartition des sites : quatre sites (**sites A, B, C et D**) ne sont pas en zone éligible à une aide ; un site (**site E**) est situé en zone PAT industrie classée au taux normal ; le dernier site (**site F**) est situé en zone PAT industrie classée au taux majoré.

– Les charges salariales (salaires bruts majorés des cotisations sociales obligatoires) s'élèvent sur deux ans à 78 M€ répartis par site comme suit :

Sites	A	B	C	D	E	F
Montant des charges salariales	11 M€	13,1 M€	5,4 M€	11 M€	19,5 M€	18 M€

– La somme des résultats fiscaux déclarés (bases imposables avant exonération) au titre des deux premières années d'exploitation s'élève à 7,5 M€.

APPLICATION DU REGIME D'AIDES

La société est située dans le champ d'application du dispositif et peut donc en tout état de cause bénéficier d'une aide plafonnée selon la règle *de minimis,* soit 100.000 € maximum sur trois ans.

Elle bénéficie en plus d'une majoration régionale à raison de deux des sites exploités, E et F, à la condition de solliciter un agrément fiscal en souscrivant tous les engagements requis.

En revanche, elle n'est pas une PME et ne peut donc prétendre à la majoration d'aide prévue pour ces entreprises.

Afin de ne pas épuiser tout de suite l'enveloppe *de minimis*, elle procède d'abord à la liquidation de l'aide disponible à raison des deux sites situés en zones PAT :

– Site E : l'aide régionale est applicable au taux de 42% (zone à taux normal) des coût éligibles ; ceux-ci correspondent aux seuls coûts salariaux des emplois situés en zone soit 19,5 M€.

La limite calculée pour cette zone s'élève par conséquent à : 42 % x 19,5 = 7,98 M€.

– Site F : l'aide régionale est applicable au taux de 56 % (zone à taux majoré) des coût éligibles ; ceux-ci correspondent aux seuls coûts salariaux des emplois situés en zone soit 18 M€.

La limite calculée pour cette zone s'élève par conséquent à : 56 % x 18 = 10,08 M€.

La somme des limites calculées pour chacune des zones s'élève à 7,98 + 10,08 = 18,06 M€. La société bénéficie d'une exonération en base disponible de **18,06 M€.**

Son résultat s'élève à 7,5 M€ sur les deux années, **elle est donc totalement exonérée**.

Précision importante : dans cette hypothèse, **la société n'a pas besoin de consommer l'enveloppe *de minimis* de 100.000 €**, qu'elle peut donc conserver intacte pour un autre régime d'aide.

EXEMPLE 2

Hypothèses :

– La reprise est effectuée via une cession ordonnée par le Tribunal de commerce dans le cadre d'une procédure collective : la nouvelle structure est une SAS créée pour la reprise de l'ensemble de l'activité, qui est industrielle ; elle porte sur 1 site et 220 salariés.

– Le site n'est pas situé en zone PAT.

– Les charges salariales (salaires bruts majorés des cotisations sociales obligatoires) s'élèvent sur deux ans à 11 M€.

– La société réalise un CA annuel de 12 M€ ; le total de son bilan s'élève à 9,4 M€.

– Le capital de la nouvelle société est détenu par une holding répondant aux critères de la petite entreprise au sens communautaire.

– La somme des résultats fiscaux déclarés (bases imposables avant exonération) au titre des deux premières années d'exploitation s'élève à 5 M€.

APPLICATION DU REGIME D'AIDES

La société est située dans le champ d'application du dispositif et peut donc en tout état de cause bénéficier d'une aide plafonnée selon la règle *de minimis*, soit 100.000 € maximum sur trois ans.

Elle bénéficie en plus d'une majoration en tant que moyenne entreprise, car elle respecte les seuils chiffrés requis ainsi que la condition de détention du capital. Elle sollicite un agrément fiscal en souscrivant tous les engagements requis.

En revanche, elle n'est pas située en zone PAT et ne peut donc prétendre à la majoration d'aide régionale.

Par priorité, la société liquide le montant d'aide disponible en tant que moyenne entreprise, par application du taux prévu par la loi aux coûts éligibles soit :

21 % x 11 M€ = 2,31 M€.

Le résultat déclaré s'élève à 5 M€, dont 2,31 M€ peuvent donc être exonérés. Il reste un **résultat imposable** de : 5 – 2,31 = **2,69 M€.**

L'impôt dû au titre du résultat imposable de 2,69 M€ s'élève à : 953 K€ (au taux de 35,43 %).

La société impute sur ce montant l'enveloppe *de minimis* de 100.000 € en droits, elle doit donc à l'Etat un **impôt sur les sociétés définitif de 853 K€.**

Précision importante : la société a consommé la totalité de son enveloppe de *minimis*, elle ne peut donc plus bénéficier d'aucune aide de ce type pendant trois ans.

EXEMPLE 3

Hypothèses :

– La reprise est effectuée via une cession ordonnée par le Tribunal de commerce dans le cadre d'une procédure collective : la nouvelle structure est une SAS créée pour la reprise de l'ensemble de l'activité, qui est industrielle ; elle porte sur 10 sites et 4.200 salariés.

– Répartition des sites : six sites (**sites A, B, C, D, E et F**) ne sont pas en zone éligible à une aide ; un site (**site G**) est implanté en zone PAT industrie classée au taux normal ; deux sites (**sites H et I**) sont implantés en zone PAT industrie classée au taux majoré ; un site (**site J**) est implanté en DOM.

– Les charges salariales (salaires bruts majorés des cotisations sociales obligatoires) s'élèvent sur deux ans à 149 M€ répartis par site comme suit :

Sites	A	B	C	D	E
Montant des charges salariales	23 M€	20 M€	7 M€	18 M€	16 M€

Sites	F	G	H	I	J
Montant des charges salariales	5 M€	12 M€	26 M€	15 M€	7 M€

– La somme des résultats fiscaux déclarés (bases imposables avant exonération) au titre des deux premières années d'exploitation s'élève à 35 M€.

APPLICATION DU REGIME D'AIDES

La société est située dans le champ d'application du dispositif et peut donc en tout état de cause bénéficier d'une aide plafonnée selon la règle *de minimis*, soit 100.000 € maximum sur trois ans ;

Elle bénéficie en plus d'une majoration régionale à raison de quatre des sites exploités, G, H, I et J, à la condition de solliciter un agrément fiscal en souscrivant tous les engagements requis.

En revanche, elle n'est pas une PME et ne peut donc prétendre à la majoration d'aide prévue pour ces entreprises.

Afin de ne pas épuiser tout de suite l'enveloppe *de minimis*, elle procède d'abord à la liquidation de l'aide disponible à raison des quatre sites situés en zones PAT.

Application du barème dégressif
prévu pour les grands projets d'investissement

Il apparaît que la somme des coûts éligibles de ces quatre sites s'élève à 60 M€ et dépasse donc le seuil de 50 M€ prévu dans le dispositif d'aide. La fraction des coûts située entre 50 et 60 M€ ne peut donc bénéficier que d'un taux d'aide réduit de moitié.

Cette répartition est effectuée de manière proportionnelle aux coûts éligibles de chacun des sites, soit le tableau suivant par zones :

(en millions d'euros)

	Zone taux normal (G)	Zone taux majoré (H et I)	DOM (J)	Total
Total	12	41	7	60
Dont taux plein	10	34,2	5,8	50
Dont taux réduit (50% du taux plein)	2	6,8	1,2	10

La liquidation de chacune des limites des zones concernées est la suivante :

– **Zone à taux normal :**

taux de 42% appliqué aux coûts éligibles de 10 M€ soit 4,2 M€

taux de 21% appliqué aux coûts éligibles de 2 M€ soit 0,4 M€

total : 4,6 M€

– **Zone à taux majoré :**

taux de 56 % appliqué aux coûts éligibles de 34,2 M€ soit 19,2 M€

taux de 28 % appliqué aux coûts éligibles de 6,8 M€ soit 1,9 M€

total : 21,1 M€

– **Zone DOM :**

taux de 182% appliqué aux coûts éligibles de 5,8 soit 10,6 M€

taux de 91% appliqué aux coûts éligibles de 1,2 soit 1,1 M€

total : 11,7 M€

La somme des limites calculées pour chacune des zones s'élève à :

4,6 + 21,1 + 11,7 = 37,4 M€.

Son résultat s'élève à 35 M€ sur les deux années, **elle est donc totalement exonérée**.

Précision importante : dans cette hypothèse, **la société n'a pas besoin de consommer l'enveloppe *de minimis* de 100.000 €**, qu'elle peut donc conserver intacte pour un autre régime d'aide.

*
* *

La Commission a examiné un amendement présenté par votre **Rapporteur général**, tendant à inscrire dans l'article 44 *septies* du code général des impôts le principe (déjà admis par la doctrine administrative) selon lequel les sociétés créées pour la reprise d'une entreprise industrielle en difficulté bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés sur les bénéfices, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actifs immobilisés.

Votre **Rapporteur général** a indiqué que cet amendement de précision tend à inscrire dans la loi que les plus-values constatées lors de la réévaluation de l'actif immobilisé ne bénéficient pas de l'exonération d'impôt sur les sociétés dans le cadre de la reprise d'une société industrielle en difficulté. En effet, les opérations de reprise sont souvent faites sur la base d'une estimation de l'actif (actif circulant mais aussi machines et immeubles constituant l'actif immobilisé) qui est minorée. Les plus-values sur l'actif immobilisé ne doivent pas entrer dans le champ de l'exonération mais il ne serait pas normal que les plus-values relatives à l'actif circulant ne puissent pas, en revanche, bénéficier de l'exonération d'impôt. Il est donc nécessaire de préciser le texte.

La Commission a *adopté* cet amendement (**amendement n° 54**).

La Commission a également *adopté* un amendement de nature rédactionnelle réorganisant l'écriture de l'article présenté par votre **Rapporteur général** (**amendement n° 55**).

La Commission a examiné un amendement présenté par votre **Rapporteur général**, tendant à substituer à la date d'application du nouveau dispositif proposée par l'article 32, soit le 16 décembre 2003, la date du 4 mars 2004.

Votre **Rapporteur général** a indiqué qu'il s'agit là d'un problème de fond. La France disposait d'un régime d'exonération d'impôt sur les sociétés d'une durée de deux ans pour toute entreprise reprenant une entreprise en difficulté. L'exonération était d'autant plus importante qu'elle pouvait se trouver augmentée par le biais des réévaluations d'actif. Malheureusement, la Commission européenne a jugé ce dispositif contraire au droit communautaire. Elle a adressé une décision du 16 décembre 2003 à la France et une instruction fiscale en date du 4 mars 2004 a notifié cette décision non publiée de Bruxelles aux contribuables français. La date à compter de laquelle s'appliquera le nouveau

dispositif proposé ne peut être que celle à partir de laquelle les contribuables ont pu avoir connaissance de la décision de la Commission européenne. La question de la date d'applicabilité du précédent dispositif et de l'entrée en vigueur du nouveau dispositif n'est pas mineure : de nombreux emplois sont en jeu ainsi que la faisabilité de beaucoup de plans de reprise de sociétés en difficulté S'agissant du contentieux avec Bruxelles et du remboursement des aides perçues par les entreprises au cours des dix dernières années, une négociation est en cours afin que la récupération des aides ne soit pas mise en œuvre.

En conclusion, votre **Rapporteur général** a estimé important que les décisions de Bruxelles ne soient applicables que dès lors qu'elles ont fait l'objet d'une publication pour le contribuable.

La Commission a *adopté* cet amendement (**amendement n° 57**).

La Commission a également *adopté* un amendement rédactionnel présenté par votre **Rapporteur général** (**amendement n° 56**).

La Commission a *adopté* l'article 32 ainsi modifié.

*
* *

Article 33

Adaptation des dispositions fiscales à l'évolution des règles comptables et assouplissement des règles de transfert des déficits lors d'opérations de fusion.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – L'article 209 est ainsi modifié :

1° Le II est modifié comme suit :

a) Les cinquième, sixième et septième alinéas sont supprimés ;

b) Après le premier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, les déficits transférés sont ceux afférents à la branche d'activité apportée. » ;

2° Il est inséré un II *bis* ainsi rédigé :

« II *bis*. – En cas de reprise d'un passif excédant la valeur réelle de l'actif qui est transféré à l'occasion d'une opération mentionnée au 3° du I de l'article 210-0 A, la charge correspondant à cet excédent ne peut être déduite. »

B. – Le 1 de l'article 210 A est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« L'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction ultérieure. »

C. – A la première phrase du I de l'article 54 *septies*, après les mots : « cession ultérieure des éléments considérés » sont ajoutés les mots : « , et la valeur du mali technique de fusion mentionné au troisième alinéa du 1 de l'article 210 A ».

D. – Au deuxième alinéa du c du 6 de l'article 223 I, les mots : « dans la limite prévue aux cinquième à septième alinéas du II de l'article 209 » sont supprimés et les mots : « du même article » sont remplacés par les mots : « de l'article 209 ».

E. – Après l'article 237 *sexies*, il est inséré un article 237 *septies* ainsi rédigé :

« *Art. 237 septies.* – I. La majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants est répartie, par parts égales, sur cet exercice et les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants.

« Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou minoration mentionnée à l'alinéa précédent n'excède pas 150.000 euros, l'entreprise peut renoncer à l'étalement prévu à ce même alinéa.

« II. – Le montant des charges à répartir, à l'exception des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, transféré dans un compte d'immobilisation au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004 ne peut être amorti ou déprécié.

« Pour l'application des dispositions de l'article 39 *duodecies*, les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées du montant des charges à répartir mentionnées au premier alinéa diminué des amortissements exclus des charges déductibles en application du même alinéa.

« III. – Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du I. »

II. – Les dispositions du A à D du I sont applicables aux opérations de fusions et assimilées réalisées à compter du 1er janvier 2005.

Exposé des motifs du projet de loi :

Ces dispositions visent à tirer les conséquences fiscales de l'évolution des règles comptables, applicables à compter du 1er janvier 2005, relatives à la définition et l'évaluation des actifs, ainsi qu'à leur amortissement et leur dépréciation et dans un double objectif de connexité entre comptabilité et fiscalité, d'une part et de neutralité, d'autre part.

Ainsi, en vue d'atténuer les conséquences du passage à ces nouvelles règles comptables sur le plan fiscal, et plus particulièrement de l'application de l'approche par composants, il est proposé d'étaler sur cinq ans la majoration ou la minoration éventuelle du bénéfice imposable résultant de cette première application.

Dans le même objectif, il est proposé d'adapter les règles fiscales en fonction de l'évolution des règles comptables relatives aux opérations de restructuration, mais également de faciliter ces opérations en supprimant tout plafonnement des transferts de déficits entre sociétés à l'occasion de ces opérations.

Observations et décision de la Commission :

Cet article a pour objet de tirer les conséquences fiscales de l'évolution des règles comptables devant être appliquées à partir du 1er janvier 2005 s'agissant de la définition et de l'évaluation des actifs et des règles en matière d'amortissement et de dépréciation des actifs. L'objectif est d'atténuer les conséquences fiscales du passage aux nouvelles règles comptables. L'application prochaine de l'approche par composants pour les amortissements rend nécessaire l'étalement sur cinq ans de la majoration ou de la minoration éventuelle du bénéfice imposable, afin de neutraliser le plus possible, du point de vue fiscal, les implications de cette nouvelle règle comptable. Tel est l'objet des dispositions du E du I du présent article.

Les règles fiscales seraient en outre adaptées en fonction de l'évolution des règles comptables s'agissant des opérations de restructuration. Ces dernières seraient facilitées grâce à la suppression de tout plafonnement des transferts de déficits entre sociétés à l'occasion de ces opérations. Tel est l'objet des dispositions contenues aux A à D du I du présent article.

I.- Eléments de contexte

A.- La convergence des normes comptables françaises vers les normes internationales dites IAS/IFRS

A compter des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, les entreprises seront tenues de respecter de nouvelles règles comptables en matière de dépréciation et d'amortissement des actifs, d'évaluation et de définition des actifs ou bien encore lors d'opérations de fusion ou assimilées. Ces nouvelles règles sont une illustration de la politique menée par le Centre national de la comptabilité (CNC) qui tend à faire converger les normes comptables françaises vers les normes internationales dites IAS/IFRS (*International accounting standard / International financial reporting standards*).

Il faut rappeler que les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé de l'un des Etats membres de la Communauté européenne devront établir leurs comptes consolidés selon ces normes internationales, conformément au règlement européen n° 1606/2002 en date du 19 juillet 2002 (*cf.* publication au *Journal officiel* des Communautés européennes en date du 11 septembre 2002).

Toutefois, cette nouvelle obligation n'a pas de conséquences fiscales sur l'assiette de l'impôt, cette dernière étant déterminée à partir des comptes sociaux, et non des comptes consolidés.

B.- Les conséquences fiscales de trois nouveaux règlements comptables

Cet article a pour objet de tirer les conséquences fiscales de trois nouveaux règlements comptables applicables à compter du 1er janvier 2005 :

– le règlement n° 2002-10 du Comité de la réglementation comptable (CRC) sur la dépréciation et l'amortissement des actifs, homologué par un arrêté du 27 décembre 2002 (publié au *Journal officiel* n° 304 du 31 décembre 2002) ;

– l'avis n° 2004-15 du Conseil national de la comptabilité (CNC) du 23 juin 2004 s'agissant de la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs [(1)] ;

– le règlement n° 2004-01 du Comité de la réglementation comptable (CRC) du 4 mai 2004 sur le traitement comptable des fusions et opérations assimilées.

---

(1) Cet avis devrait être repris d'ici la fin 2004 dans un règlement du Conseil national de la comptabilité.

D'une manière générale, les dispositions prévues par cet article manifestent la volonté du Gouvernement de maintenir une connexité entre comptabilité et fiscalité tout en respectant un objectif de neutralité fiscale.

II. - Les conséquences fiscales des nouvelles règles comptables sur les actifs

Le **E du I de cet article** traite des conséquences fiscales des nouvelles règles comptables sur les actifs (*cf* règlement n° 2002-10 et avis n° 2004-15 du Conseil national de la comptabilité précités).

A.- Le principe de l'approche par composants

Le règlement n° 2002-10 précité prévoit la mise en œuvre d'une modification comptable importante : la suppression de la provision pour grosses réparations et l'introduction de l'approche par composants. Concrètement, cela signifie que, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, les entreprises ne pourront plus doter de provisions pour grosses réparations en vue de faire face aux dépenses de remplacement des éléments principaux d'immobilisations corporelles.

1.- La notion d'éléments composants

Sont concernés les éléments devant être remplacés à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou modes d'amortissement propres [(1)]. Ces éléments appelés composants devront désormais être comptabilisés séparément, dès l'origine et lors de leurs remplacements, et amortis suivant un plan d'amortissement qui leur est propre.

A titre d'exemple, cette nouvelle règle devrait conduire à distinguer pour un avion, la carlingue du moteur qui, lui, généralement fait l'objet de remplacement régulier par exemple tous les cinq ans. Le moteur sera désormais amorti distinctement sur une période de cinq ans, si cette durée correspond à sa durée d'utilisation. Lors de son remplacement, le coût du nouveau moteur serait immobilisé.

La première application de ce règlement conduira les entreprises, au titre de leur premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005, à reprendre massivement les provisions pour grosses réparations destinées à couvrir le remplacement des composants et à reconstituer les différents composants des immobilisations présentes au bilan.

---

(1) Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou révisions pourront toujours être provisionnées.

2.- Les méthodes de reconstitution des composants

La reconstitution des composants pourra être réalisée par les entreprises selon deux méthodes :

– soit, en ventilant de manière rétrospective les éléments d'une immobilisation ;

– soit, par répartition des valeurs nettes comptables actuelles.

La première méthode aura pour effet, en application des dispositions du 2 de l'article 38 du code général des impôts, de minorer ou majorer le bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005, dès lors que cette méthode conduit :

– à substituer à l'actif du bilan les coûts engagés pour le remplacement le plus récent du composant minoré des amortissements qui auraient du être pratiqués, à la valeur nette comptable de ce composant ;

– à réviser le plan d'amortissement de manière rétrospective des composants n'ayant pas fait l'objet de remplacement.

En revanche, la seconde méthode ne devrait pas avoir d'impact sur le bénéfice imposable.

B.- Les dispositions prévues pour permettre la neutralité fiscale des nouvelles règles applicables

Le **E du I de cet article** a pour objet d'insérer, après l'article 237 *sexies*, un nouvel article, l'article 237 *septies*, au sein du code général des impôts. Cet article nouveau est composé de trois paragraphes.

1.- Le principe de l'étalement sur cinq années de la majoration ou de la minoration du bénéfice imposable

Aux termes du **premier alinéa du I de l'article 237 *septies* nouveau du code général des impôts**, il convient de répartir sur cinq ans la majoration ou minoration nette résultant de l'application de ces nouvelles règles comptables (reprise des provisions pour grosses réparations et reconstitution des composants).

Toutefois, en vertu du **dernier alinéa du I de l'article 237 *septies* nouveau du code général des impôts**, cet étalement pourrait ne pas être appliqué sur option de l'entreprise, lorsque le montant net de la majoration ou minoration est inférieur à 150.000 euros. L'objectif est d'éviter toute obligation de suivi de cet étalement pour les entreprises pour lesquelles l'impact de ce changement de règles comptables est mineur.

Cette disposition d'étalement vise à maintenir une connexion entre fiscalité et comptabilité, ainsi qu'une neutralité des nouvelles normes comptables.

2.- Le montant des charges à répartir

Il faut rappeler que l'avis n° 2004-15 du Conseil national de la comptabilité (CNC) précité a pour effet de supprimer la notion de « charges à répartir » dans le plan comptable général. Ainsi, suivant leur nature, ces dépenses devront, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005 :

– soit, être comptabilisées en charges ;

– soit, être comptabilisées en immobilisations au regard de la nouvelle définition des actifs et des nouvelles règles d'évaluation de ces actifs fixées dans ce même avis.

En effet, les charges à répartir sont déductibles sur le plan fiscal, dès lors qu'elles sont engagées et, ne peuvent donc pas être étalées comme sur le plan comptable, à l'exception des frais d'acquisition d'immobilisations – les droits de mutation, les honoraires ou commissions et les frais d'actes – pour lesquels il est admis que leur déduction puisse être échelonnée, comme les frais d'établissement, l'inscription en charges à répartir valant option fiscale pour l'étalement (**premier alinéa du II de l'article 237 *septies* nouveau du code général des impôt**s).

La première application de cette nouvelle règle pourrait conduire, le cas échéant, les entreprises à transférer certaines charges à répartir dans le coût de revient des immobilisations ou en tant qu'immobilisations, s'agissant plus particulièrement des indemnités de mutation versées par les sociétés à vocation sportive [(1)].

Le **dernier alinéa du II de l'article 237 *septies* nouveau du code général des impôts** se réfère à l'application des dispositions de l'article 39 *duodecies* du code général des impôts relatif aux régimes applicables aux plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé lorsqu'elles sont réalisées à court ou à long terme. En vertu du dernier alinéa du II de l'article 237 *septies* nouveau du code général des impôts, les plus-values seront majorées et les moins-values minorées du montant des charges à répartir diminué des amortissements exclus des charges déductibles pour l'application des dispositions de l'article 39 *duodecies* précité.

Ces dispositions visent à assurer la neutralité fiscale du transfert en comptes d'immobilisations des dépenses engagées avant 2005 et inscrites en comptes de charges à répartir. Afin d'assurer cette neutralité, le surplus de dotation aux amortissements ou de provision résultant de l'inscription en compte d'immobilisations de ces dépenses ne sera pas déductibles du bénéfice imposable.

---

(1) Conformément à l'avis du Conseil national de la comptabilité n° 2004-12 du 23 juin 2004.

Ces dépenses ne seront pas, par ailleurs, prises en compte pour la détermination des plus ou moins-values de cession des immobilisations concernées.

Ces dispositions ont vocation à s'appliquer une fois, au titre du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005, date à laquelle seront matérialisées les conséquences de ces changements de normes comptables.

Enfin, aux termes du **III de l'article 237 *septies* nouveau du code général des impôts**, un décret en Conseil d'Etat doit être pris pour l'application de ces dispositions. On peut noter que ce décret devra notamment définir précisément la notion de méthode par composants.

EXEMPLE RELATIF A L'APPLICATION DE L'ARTICLE 237 *SEPTIES*
(L'APPROCHE PAR COMPOSANT)

BILAN AU 31 DECEMBRE 2004

ACTIF				**PASSIF**	
Intitulé du compte	**Valeur brute**	**Amortissement**	**Valeur nette comptable**	**Intitulé du compte**	**Valeur**
Construction	1.000	500	500	Capitaux	4.000
Dont toiture	120	60	60	Provisions pour grosses réparations	104
Autres actifs	9.000	300	8.700	Autres passifs	5.096
Total	**10.000**	**800**	**9.200**	**Total**	**9.200**

BILAN AU 1ER JANVIER 2005

ACTIF				**PASSIF**	
Intitulé du compte	**Valeur brute**	**Amortissement**	**Valeur nette comptable**	**Intitulé du compte**	**Valeur**
Construction	880	440	440	Capitaux	4.092
Dont toiture	144	96	48	Provisions pour grosses réparations	0
Autres actifs	9.000	300	8.700	Autres passifs	5.096
Total	**10.024**	**836**	**9.188**	**Total**	**9.188**

NB : En application du 2 de l'article 38 du code général des impôts, le bénéfice net est déterminé par variation des actifs nets. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif des créances des tiers, provisions et amortissements.

Actif net au 31 décembre 2004	4.000 [10.000 – (800 + 104 + 5.096)]
Actif net au 1er janvier 2005	4.092 [10.024 – (836 + 5.096)]
Différence d'actif net	92
Soit une majoration du bénéfice imposable de :	92

III.- Les règles applicables s'agissant des fusions et opérations assimilées

Les dispositions du **A à D du I** du présent article ont pour objet d'aménager les conséquences du règlement n° 2004-01 précité du Comité de la réglementation comptable (CRC) relatif aux fusions et opérations assimilées.

A.- Le règlement n° 2004-01 du CRC contraint les entreprises liées à effectuer leurs opérations d'apport ou de fusion à la valeur comptable et les entreprises non liées à retenir la valeur réelle.

La nouvelle disposition comptable contenue dans le règlement précité du Comité de la réglementation comptable emporte des effets sur le régime de transfert des déficits en cas d'opérations de fusion et assimilées prévues au II de l'article 209 du code général des impôts.

Ces dispositions prévoient, en l'état actuel, qu'en cas de fusion ou d'opérations placées sous le régime spécial des fusions de l'article 210 A du code général des impôts, les déficits non encore déduits de la société apporteuse peuvent être reportés sur les bénéfices ultérieurs de la société bénéficiaire de l'apport sous réserve de l'octroi d'un agrément préalable.

Ce montant de déficit transférable est, toutefois, plafonné :

– soit, à la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé, hors immobilisations financières ;

– soit, à la valeur d'apport de ces mêmes éléments.

L'obligation désormais faite aux entreprises liées de réaliser ces opérations à la valeur comptable réduit potentiellement le montant du déficit transférable.

1.- La question des transferts des déficits

Les dispositions du **1° du A du I de cet article** tendent à modifier le II de l'article 209 du code général des impôts relatif à la prise en compte des déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse en cas de fusion ou d'opération assimilée.

Le **a) du 1° du A du I de cet article** tend à supprimer les cinquième, sixième et septième alinéas du II de l'article 209 du code général des impôts. Ces alinéas concernent la prise en compte des déficits transférés : il est indiqué actuellement que les déficits sont transférés dans la limite la plus importante des deux valeurs suivantes : la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation hors immobilisations financières (sixième alinéa du II de l'article 209 du code général des impôts dans sa rédaction actuelle) ou la valeur d'apports de ces mêmes éléments (septième alinéa du II de l'article 209 du code général des impôts dans sa rédaction actuelle).

Le **b) du 1° du A du I de cet article** vise à insérer, après le premier alinéa du II de l'article 209 du code général des impôts, un nouvel alinéa prévoyant qu'en cas de scission ou d'apport partiel d'actif, les déficits transférés correspondent à ceux afférents à la branche d'activité apportée.

Est ainsi autorisé le transfert de ces déficits sans limitation. Ce déplafonnement des transferts de déficits devrait faciliter les opérations de restructuration interne dans les groupes.

On peut relever que les modifications apportées au II de l'article 209 du code général des impôts ne remettent pas en cause, en revanche, les autres conditions fixées par l'agrément :

– l'opération doit être justifiée d'un point de vue économique et obéir à des motivations principales autres que fiscales (a, soit la troisième alinéa du II de l'article 209 du code général des impôts dans sa rédaction actuelle) ;

– l'activité reprise doit être poursuivie pendant un délai minimum de trois ans (b, soit le quatrième alinéa du II de l'article 209 du code général des impôts dans sa rédaction actuelle).

Ces conditions restent en effet justifiées, et permettent d'éviter notamment que ne se mettent en place de véritables marchés de déficits.

2.- Empêcher le phénomène de double déduction de l'actif net négatif transféré à l'occasion d'une fusion

Le **2° du I du A du présent article** tend à insérer un II *bis* après le II de l'article 209 du code général des impôts. Ce II *bis* nouveau composé d'une seule phrase traite du cas où la reprise d'un passif excède la valeur réelle de l'actif transféré à l'occasion d'une opération de fusion et de scission prévue au 3° du I de l'article 210-0A, c'est-à-dire les opérations *« pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange des titres de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport contre les titres de la société absorbée ou scindée lorsque ces titres sont détenus soit par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport, soit par la société absorbée ou scindée ».* Dans ce cas, la charge correspondant à cet excédent (la reprise du passif excède la valeur réelle de l'actif transféré) ne peut être déduite.

Ces dispositions visent ainsi à interdire la déduction de l'actif net négatif repris par la société bénéficiaire de l'apport, dans la mesure où les déficits de la société apporteuse seront désormais transférables sans limitation en application des dispositions prévues dans le 1° du I du A de cet article, qui ont, on l'a vu, permis d'édicter au sein de l'article 209 du code général des impôts la règle selon laquelle les déficits transférés sont ceux afférents à la branche d'activité, en cas de fusion.

Les déficits transférables étant compris dans l'actif net négatif repris par la société bénéficiaire des apports, cette disposition a pour objet d'éviter une double déduction de ces sommes. En pratique, cette disposition concerne les confusions de patrimoine et de fusions-absorptions d'une filiale détenue à 100%.

3.- Le traitement du mali technique

Le règlement n° 2004-01 précité du Comité de la réglementation comptable précise le sort du mali technique également appelé « faux mali ». Ce mali correspond, à hauteur de la participation antérieurement détenue, aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de la société apporteuse déduction faite des passifs non comptabilisés en l'absence d'obligation comptable dans les comptes de la société absorbée, tels que des provisions pour retraites, des impôts différés passifs.

Il résulte de ce règlement que ce mali technique doit être comptabilisé en immobilisations incorporelles, et non plus parmi les charges conformément à la doctrine comptable. Ce mali technique peut conduire à la déduction de charges ultérieures, soit par voie de provisions pour dépréciation, soit lors de la cession de l'actif sous-jacent.

En l'état actuel, ce « faux » mali ou mali technique ne constitue pas une charge déductible sur le plan fiscal.

Le **B du I** du présent article tend à compléter l'article 210 A du code général des impôts par un alinéa indiquant qu'aucune déduction ultérieure ne peut résulter de l'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée.

Ces dispositions s'inscrivent dans cet objectif de neutralité fiscale recherché par le Gouvernement. Ainsi, la provision pour dépréciation de ce mali ne sera pas déductible pour la détermination du résultat fiscal. De la même manière, il ne devrait pas être tenu compte de la quote-part de mali affectée aux immobilisations cédées pour le calcul des plus ou moins-values.

Un suivi de ce mali technique s'avère nécessaire. Ainsi, le **C du I** de cet article, qui tend à modifier la première phrase du I de l'article 54 *septies* du code général des impôts, permet de compléter l'état de suivi des plus-values en sursis d'imposition prévu par l'article précité du code général des impôts que doivent joindre à leur déclaration de résultat les entreprises en cas d'opérations de fusion ou assimilées placées sous le régime de faveur. Par conséquent, la valeur du mali technique devra désormais figurer sur cet état.

Les dispositions du **D du I de cet article** sont des mesures de coordination. Elles visent à transposer les modifications apportées par le 1° du A du I de cet article aux sociétés appartenant à un groupe fiscal au sens des dispositions de l'article 223 I du code général des impôts.

On peut relever qu'en vertu du **II de cet article**, les dispositions des A à D du I de cet article relatives aux opérations de fusions et assimilées seront applicables à compter du 1er janvier 2005, date d'application obligatoire du règlement n° 2004-01 précité du Comité de la réglementation comptable.

*
* *

La Commission a *adopté* l'article 33 sans modification.

*
* *

Article 34

Légalisation de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est modifié comme suit :

A. – Après le 4 de l'article 38, il est inséré un 4 *bis* ainsi rédigé :

« 4 *bis*. Pour l'application des dispositions du 2, pour le calcul de la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, l'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé, sauf dispositions particulières, conformément aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales ne peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci.

« Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas lorsque l'entreprise apporte la preuve que ces omissions ou erreurs sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit.

« Elles ne sont pas non plus applicables aux omissions ou erreurs qui résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 déduites sur des exercices prescrits ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

« Les corrections des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas restent sans influence sur le résultat imposable lorsqu'elles affectent l'actif du bilan. Toutefois, elles ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession. »

B. – Au seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39, la dernière phrase est supprimée.

II. – Les dispositions du I s'appliquent aux exercices clos à compter du 1er janvier 2005.

III. – Les dispositions du 4 *bis* de l'article 38 *bis* du code général des impôts s'appliquent également aux impositions établies à compter du 1er janvier 2005. Toutefois, lorsque ces dernières conduisent à imposer des sommes qui, en leur absence, auraient été atteintes par la prescription, les impositions correspondantes ne pourront être assorties que des intérêts de retard.

IV. – Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée et de l'application des dispositions des deuxième, troisième et quatrième alinéas du 4 *bis* de l'article 38 du code général des impôts, les impositions établies avant le 1er janvier 2005 ou les décisions prises sur les réclamations contentieuses présentées sur le fondement du deuxième alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales sont réputées régulières en tant qu'elles seraient contestées par le moyen tiré de ce que le contribuable avait la faculté de demander la correction des écritures du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Toutefois, ces impositions ne pourront être assorties que des intérêts de retard.

Exposé des motifs du projet de loi :

Il est proposé de préciser la règle relative au principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Toutefois, il est proposé d'instituer une limite à l'application dans le temps de ce principe, traduction juridique d'un véritable « droit à l'oubli » des erreurs ou omissions de bonne foi. La durée a été déterminée par rapport à l'obligation existante de conserver les documents comptables.

Conformément à l'esprit de la jurisprudence du Conseil d'État, il est également proposé que le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique pas non plus aux omissions ou erreurs qui résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

Observations et décision de la Commission :

I.- Le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

Le bénéfice net imposable servant d'assiette à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés s'entend :

– aux termes du 1 de l'article 38 du code général des impôts, du : « *bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation* » ;

– aux termes du 2 du même article 38, de : « *la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.* » [(1)].

Il résulte de cette définition que le bénéfice net :

– tient compte de l'ensemble des opérations effectuées, c'est-à-dire répondant à l'objet même de l'entreprise ou n'ayant pas de lien direct avec lui, effectuées à titre principal ou accessoire ;

– résulte de la comparaison des valeurs du passif et de l'actif inventoriées suivant le code du commerce. Les valeurs réelles de l'actif comprennent :

● les immobilisations corporelles, incorporelles, financières ;

● les valeurs d'exploitation (marchandises, matières ou fournitures, produits intermédiaires et finis, productions en cours, emballages commerciaux) ;

● les valeurs réalisables à court terme ou disponibles à l'exclusion des frais d'établissement et des pertes de l'exercice.

Les valeurs du passif comprennent :

---

(1) Le 2 de l'article précité résulte de l'acte dit loi du 13 janvier 1941.

● les créances des tiers (dettes certaines et définitives à la charge effective de l'entreprise) ;

● les amortissements et provisions justifiés (c'est-à-dire effectivement comptabilisés dans la limite de ceux déterminés conformément aux dispositions de la législation fiscale).

Le bénéfice imposable est égal à la différence entre les valeurs d'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt [(1)], en principe l'exercice comptable de l'entreprise, qui peut coïncider avec l'année civile ou non.

Le résultat déclaré par les entreprises peut faire l'objet de rectifications :

– *par l'administration fiscale*, à l'occasion la mise en œuvre de son droit de vérification des déclarations souscrites au titre d'exercices non prescrits (article 55 du code général des impôts) ;

– *à la demande du contribuable*, soit au moyen d'une réclamation dans le délai légal, soit d'un recours au droit de compensation dans le cas de redressements envisagés par l'administration.

La réparation des irrégularités constatées consiste à rectifier les valeurs d'actif ou de passif concourant à la détermination de l'actif net au sens du 2 de l'article 38 précité du code général des impôts.

Les conditions de la mise en œuvre de ces dispositions ont été fixées par la juridiction administrative.

● Peut donner lieu à rectification l'erreur au sens de « *toute irrégularité, inexactitude ou omission qui résulte d'une appréciation purement objective de faits matériels – erreurs de fait – ou de l'interprétation erronée de textes fiscaux – erreurs de droit – par un contribuable de bonne foi et ne traduit pas une volonté de ce dernier d'influer sur la gestion de l'entreprise ;* »

● Ne peuvent pas donner lieu à rectification :

– la fraude destinée à éluder le paiement de l'impôt ;

– la décision de gestion, qui « *implique de la part du chef d'entreprise, au moment de l'arrêt des résultats de l'exercice, un choix entraînant, selon le sens dans lequel il est exercé, des conséquences fiscales différentes* » [(2)]. La décision de gestion régulière est évidemment opposable à l'administration comme au contribuable, la décision de gestion irrégulière (méconnaissance de la loi et des règlements fiscaux) étant bien évidemment aussi, opposable au contribuable mais

---

(1) Diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

(2) Documentation administrative 4 A 215.

non à l'administration qui conserve le droit de les rectifier dans le délai de reprise [1].

Cette possibilité de rectification des erreurs est encadrée par deux contraintes jurisprudentielles :

– *la règle de la correction symétrique des bilans successifs.* Il s'agit d'une règle de cohérence avec la définition du résultat imposable donnée par le 2 de l'article 38 du code général des impôts (différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice en cause). Le bilan d'ouverture de l'exercice étant le bilan de clôture de l'exercice précédent, il existe un lien entre ces écritures comptables. Selon les termes mêmes employés par le Conseil d'État, à propos d'erreurs de méthode comptable : « lorsque l'administration, dans l'exercice de son pouvoir de vérification et de redressement des déclarations, constate que la méthode comptable suivie par le contribuable pour la détermination de ses résultats d'activité est critiquable, il lui appartient de rectifier les résultats par application d'une méthode convenable ; que toutefois *elle ne saurait limiter les corrections ainsi apportées aux écritures de l'assujetti à certaines d'entre elles seulement, alors qu'il est établi que la même erreur se retrouve dans d'autres* » (CE 13 mai 1964, Société X…, Rec. 399). La règle de la correction symétrique veut que les écritures de bilan soient corrigées, de bilan de clôture en bilan de clôture, jusqu'à celui au cours duquel l'erreur a été commise, mais dans le respect de :

– *la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit*. Exprimée dans un arrêt du Conseil d'État du 31 octobre 1973 [2], cette règle tient à ce que « durant toute la période qui suit la clôture du dernier exercice prescrit, les erreurs qui entachent un bilan et qui entraînent une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise peuvent, à l'initiative du contribuable ou à celle de l'administration à la suite d'une vérification, être corrigées dans les bilans de clôture des exercices non couverts par la prescription et, par suite, dans les bilans d'ouverture de ces exercices *à l'exception du premier*. »

La conséquence concrète de l'existence du « butoir » du premier exercice non prescrit réside dans le fait que si l'entreprise entend établir un bilan d'ouverture de l'exercice suivant le plus récent des exercices prescrits diffèrent du bilan de clôture de ce dernier exercice, « *elle ne peut le faire que par des opérations ou écritures qui doivent être réputées faites au titre du nouvel exercice* » (CE 31 octobre 1973, précité).

---

(1) L'article 22 du présent projet de loi de finances rectificative tend à atténuer les conséquences de la décision de gestion irrégulière, mais aussi des erreurs.

(2) CE 31 octobre 1973, Sieur X , Rc. 609.

EXEMPLE DES EFFETS DE LA REGLE DE L'INTANGIBILITE DU BILAN D'OUVERTURE DU PREMIER EXERCICE NON PRESCRIT

Le bilan de clôture d'une entreprise qui a maintenu une dette de 1.000 euros au passif de son bilan depuis 1999, se présente schématiquement comme suite, pour les exercices 2001 à 2004 clos par hypothèse le 30 juin :

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Actif :						
Immobilisations nettes.....	5.000	6.000	6.500	7.500	8.000	9.000
Valeurs d'exploitation	10.000	11.000	12.000	11.500	13.000	13.500
Liquidités.....	4.000	3.000	1.500	3.000	2.000	3.000
Pertes	-	-	-	-	-	1.500
Total.....	**19.000**	**20.000**	**20.000**	**22.000**	**23.000**	**27.000**
Passif :						
Capital	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	11.000
Réserves.....	3.500	5.000	6.500	6.000	5.500	6.000
Dettes réelles	5.000	4.500	4.000	7.000	8.000	9.000
Dette erronée	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Profits	1.500	1.500	500	-	5.000	-
Total.....	**19.000**	**20.000**	**20.000**	**22.000**	**23.000**	**27.000**

L'erreur d'imputation est relevée au cours d'une vérification achevée en septembre 2004. Cette erreur reste sans incidence sur la détermination des résultats des exercices 2002 à 2004 dont les valeurs de l'actif net de clôture et d'ouverture sont respectivement amputées de 1.000 euros en application de la théorie des rectifications symétriques. Mais elle entraîne un redressement de 1.000 euros au titre des résultats de l'exercice clos le 30 juin 2001 : si la valeur de l'actif net d'ouverture demeure, en effet inchangée, (20.000–5.500=14.500) celle du bilan de clôture se trouve portée de :

15.000 €(20.000–5.000) à 16.000 €[20.000–(5.000–1.000)].

Le bénéfice imposable au titre de l'année 2001 se trouve donc porté de 500 € à 1.500 € (16.000-14.500).

Le dernier exercice prescrit est celui dont l'imposition est devenue définitive en raison de l'expiration du délai de reprise ouvert à l'administration et non du dernier exercice à l'égard duquel le délai de réclamation du contribuable est expiré [(1)].

Après avoir confirmé à plusieurs reprises la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, le Conseil d'État vient de la remettre en cause dans un arrêt du 7 juillet dernier (CE Assemblée, 7 juillet 2004, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie/SARL Ghesquière Equipement).

Rendu à propos d'une erreur de rattachement de créances aux exercices [(2)] erreur de méthode comptable), cet arrêt considère que « les erreurs ou omissions qui entachent les écritures comptables retracées au bilan de clôture d'un exercice ou d'une année d'imposition et entraînent une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise peuvent, à l'initiative du contribuable qui les a involontairement commises, ou à celle de l'administration exerçant son droit de reprise être réparées dans ce bilan ; que les mêmes erreurs ou omissions, s'il est établi qu'elles se retrouvent dans les écritures de bilan d'autres exercices,

(1) (CE 2 mars 1977).

(2) La créance doit être considérée comme acquise si elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant, et cela indépendamment de la date de son exigibilité et de l'époque effective de son recouvrement.

doivent y être symétriquement corrigées, dès lors qu'elles ne revêtent pas, pour le contribuable qui les invoque, un caractère délibéré et alors même que tout ou partie de ces exercices seraient couverts par la prescription prévue, notamment aux articles L. 168 et L. 169 du livre des procédures fiscales. »

II.- La légalisation de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit proposée par le présent article

Le présent article propose de donner un fondement législatif au principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture, mais il le fait d'une façon mesurée, pour tenir compte des critiques raisonnablement faites à l'égard de certaines de ses conséquences.

L'intervention du législateur apparaît pleinement justifiée, si l'on veut bien considérer, avec le Commissaire du gouvernement Pierre Collin sur l'arrêt précité du 7 juillet 2004, que « *lorsque le législateur entend déroger aux règles de rattachement aux exercices qui découlent de l'article 38-1, il prend la peine de le faire par des dispositions expresses.* » Tel est le cas des dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts à propos du rattachement des provisions.

L'arrêt précité du Conseil d'État ayant confirmé la règle de la correction symétrique des bilans successifs, le A du I du présent article tend à prévoir l'intangibilité du bilan du premier exercice non prescrit. La date de prescription résulterait de l'application soit de la règle générale prévue à l'article L. 169 du livre des procédures fiscales (droit de reprise de l'administration ouvert jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, de la sixième année en cas de défaut de déclaration ou d'activités occultes, soit de règles spéciales de reprise (« sauf dispositions particulières »), comme celle prévue à l'article L. 170 du livre des procédures fiscales «(délai de 10 ans en cas d'erreurs révélées par une instance ou une réclamation contentieuse).

EXEMPLE D'APPLICATION

Une provision irrégulière constituée en 2000 d'un montant de 200 et toujours présente au bilan de l'exercice clos en 2004 (clôture à l'année civile).

En 2005, l'administration propose de rectifier le bilan 2004 de l'entreprise de cette provision non justifiée.

En 2005, le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit est le bilan ouvert le 1er janvier 2002.

L'application combinée de la correction symétrique et de la règle de l'intangibilité du bilan emporte les conséquences suivantes :

	2002	2003	2004
Rectification du bilan de clôture	200	200	200
Rectification du bilan d'ouverture	Intangible	200	200
		La correction du bilan d'ouverture entraîne la correction du bilan d'ouverture de l'exercice suivant.	

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

Les troisième et quatrième alinéas du dispositif proposé par le présent article pour le 4 *bis* de l'article 38 du code général des impôts tendent à exclure l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture dans trois cas :

– *lorsque l'erreur récurrente a été commise il y a plus de dix ans* : « lorsque l'entreprise apporte la preuve que ces omissions ou erreurs sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit » (7 ans + 3 ans d'exercice non prescrit). Selon les informations recueillies par votre Rapporteur général auprès du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie : « Cet alinéa instaure donc un véritable droit à l'oubli [(1)]. Ce délai de dix ans correspond à celui pendant lequel les documents comptables doivent être conservés par l'entreprise en vertu de l'article L. 123-22 du code de commerce. Il correspond également au délai maximum de reprise que l'administration peut exercer (Cf. article L. 186 du livre de procédures fiscales). Seraient concernées par ce droit à l'oubli les erreurs ou omissions dont l'origine remonte à plus de dix ans, telles qu'une dette éteinte depuis plus de dix ans, un amortissement irrégulier constaté dix ans auparavant. Bien entendu, ce droit à l'oubli ne concerne pas des erreurs de même type reproduit à l'identique d'exercice en exercice, telles que l'application d'une méthode erronée de valorisation des stocks (absence de prise en compte de charges indirectes de production dans la valorisation), une application erronée de la règle de rattachement des produits.

Cette exception serait appliquée si l'entreprise justifie que cette erreur a pour origine un exercice de plus de dix ans

– lorsque les omissions ou erreurs « résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 déduites sur des exercices prescrits ». Dans le cas où l'entreprise aurait amorti les biens inscrits à son actif sur une durée non conforme aux usages, les dotations aux amortissements constatées au cours des exercices prescrits ne pourraient être rectifiées. Seules les dotations excessives (application d'une durée d'amortissement plus courte que celle résultant des usages) constatées au cours de la période non prescrite pourraient être remises en cause.

(1) Le commissaire du Gouvernement Pierre Collin dans ses conclusions sur l'arrêt précité du Conseil d'État du 7 juillet 2004, estimait que « c'est l'objet même de la prescription que de conférer à des personnes ayant adopté des comportements illégaux sur « droit à l'oubli ».

– lorsque les omissions ou erreurs résultent « *de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé* ». Selon les informations recueillies par votre Rapporteur général, sont visées ici les omissions d'inscription à l'actif d'éléments de l'actif immobilisé, telles que l'absence d'inscription à l'actif d'un fonds de commerce acquis en période prescrite, ou les erreurs commises en période prescrite relatives à la valorisation d'éléments de l'actif immobilisé, comme la non-prise en compte de certains frais accessoires lors de l'acquisition d'une immobilisation en période prescrite.

Le dernier alinéa du dispositif proposé pour le 4 *bis* nouveau l'article 38 du code général des impôts tend à prévoir les conséquences des trois exceptions précitées à l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture lorsque le contribuable corrige sur le plan comptable les erreurs en cause. « *Les corrections des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas restent sans influence sur le résultat imposable lorsqu'elles affectent l'actif du bilan* ». Le produit comptable résultant de telles corrections ne serait donc pas imposé. Dans le but d'éviter une double déduction fiscale (1), il serait expressément prévu que les corrections des omissions ou erreurs précitées « *ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession.* »

Le B du I du présent article vise à aligner les modalités de correction des erreurs en matière de provision par la suppression de la distinction entre les provisions irrégulières depuis l'origine et celles devenues sans objet visées au seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts.

III.- L'entrée en vigueur du présent article

Le II du présent article prévoit que les dispositions du 4 *bis* nouveau de l'article 38 du code général des impôts s'appliquent aux exercices clos à compter du 1er janvier 2005.

Les III et IV du présent article tendent à prévoir les modalités d'application de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit pour le cas des corrections d'erreurs ou d'omissions relatives à des exercices déjà clos.

– Les règles prévues au 4 *bis* nouveau « *s'appliquent également aux impositions établies à compter du 1er janvier 2005* ». Cette disposition vise à appliquer ces règles aux propositions de rectification notifiées à compter du 1er janvier 2005 et portant sur l'un des exercices 2002 à 2004 ou des propositions notifiées avant cette date et portant sur un exercice non prescrit et qui fait

---

(1) Déduction initiale lors de la constatation en charges au cours de la période prescrite, puis déduction après avoir opéré la correction du bilan lors de la dépréciation des éléments corrigés par voie d'amortissement ou de provision, ou bien encore lors de la cession de l'élément d'actif concerné par la correction.

application de la règle de l'intangibilité [1] (III du présent article). Dans ce cas, outre que les exceptions à l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture prévus par le 4 *bis* nouveau s'appliqueront, le présent article prévoit que « *lorsque* [les dispositions du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts] *conduisent à imposer des sommes qui, en leur absence, auraient été atteintes par la prescription, les impositions correspondantes ne pourraient être assorties que des intérêts de retard » ;*

– le IV du présent article a pour objet de valider, sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, les impositions établies avant le 1er janvier 2005 en tant qu'elles seraient contestées par les contribuables au motif qu'en application de la jurisprudence issue de l'arrêt du 7 juillet 2004 (Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/SARL Ghesquière Equipement) ils auraient eu la faculté de demander la correction symétrique des écritures du bilan du premier exercice non prescrit. Il apparaît opportun à votre Rapporteur général que l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture – dont l'application sur un fondement jurisprudentiel a prévalu pendant plus de trente ans puisse être réputée avoir été toujours applicable, compte tenu du caractère très récent du revirement de jurisprudence et des considérations tenant :

– outre l'exclusion expresse des décisions de justice passées en force de chose jugée qui va de soi ;

– à l'application à ces situations des exceptions expressément prévues par le 4 *bis* nouveau de l'article 38 (erreur commise il y a plus de dix ans ou relevant de dotations aux amortissements excessives ou de déductions de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé) ;

– à l'application du seul intérêt de retard dans ces situations.

*
* *

La Commission a *adopté* l'article 34 sans modification.

*
* *

(1) Par exemple, une provision irrégulière en 1999 peut être réintégrée au résultat de l'exercice clos en 2001, premier exercice non prescrit par une proposition de rectification notifiée en janvier 2004 et donnant lieu à une imposition établie en 2005.

Article 35

Extension de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes versés à des sociétés d'États membres de la Communauté européenne.

Texte du projet de loi :

I. – L'article 119 *ter* du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Au 1, les mots : « une société anonyme, une société en commandite par actions ou une société à responsabilité limitée qui est passible de l'impôt sur les sociétés sans en être exonérée » sont remplacés par les mots : « une société ou organisme soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal » ;

2° Le b du 2 est complété par les mots : « modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 » ;

3° Le c du 2 est complété par un second alinéa ainsi rédigé :

« Le taux de participation prévu à l'alinéa précédent est ramené à 20 % pour les dividendes distribués entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2006, à 15 % pour les dividendes distribués entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2008 et à 10 % pour les dividendes distribués à compter du 1er janvier 2009 ; » ;

4° Après le 2, il est inséré un 2 *bis* ainsi rédigé :

« 2 *bis*. Les dispositions du 1 s'appliquent aux dividendes distribués aux établissements stables des personnes morales remplissant les conditions fixées au 2, lorsque ces établissements stables sont situés en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne. »

II. – Les dispositions du I sont applicables aux dividendes distribués à compter du 1er janvier 2005.

Exposé des motifs du projet de loi :

Il est proposé de transposer la directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

Les principaux aménagements apportés aux dispositions de droit interne concernent l'extension du champ d'application de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes versés à des sociétés d'États membres de la Communauté européenne :

– pour bénéficier de l'exonération, le taux de participation dans les filiales serait progressivement réduit de 25% à 10% ;

– l'exonération s'appliquerait aux dividendes versés aux établissements stables des sociétés mères lorsque ces établissements stables sont situés dans un Etat membre.

Observations et décision de la Commission :

Le régime applicable aux sociétés mères et filiales recouvre en réalité deux aspects dès lors qu'il existe des relations transfrontalières entre une société mère et sa ou ses filiales. Il s'agit donc de bien distinguer :

• le régime des sociétés mères et filiales exercé sur option, codifié aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, qui régit l'imposition des

produits versés par une ou des filiales à une société mère française et les redistributions de ces produits par cette dernière à ses actionnaires ;

• le régime « mère-fille » applicable dans la Communauté européenne, institué par la directive communautaire du 13 juillet 1990 et codifié partiellement à l'article 119 *ter* du code général des impôts qui régit l'imposition des dividendes versées par des filiales résidentes à une société mère établie dans un autre État membre.

Le présent article tend à modifier l'article 119 *ter* du code général des impôts afin de transposer la directive européenne modificative du régime « mère-fille » avant la date d'expiration du délai que cette dernière prévoit, à savoir le 31 décembre 2004. Il vise donc le régime particulier applicable aux dividendes versées par des sociétés filiales françaises à leur société mère établie dans un autre État de la Communauté européenne.

Néanmoins, afin de disposer d'une vue d'ensemble sur la législation fiscale française en matière de distributions entre mères et filiales, une brève présentation, d'une part, du régime spécial applicable aux produits versés à une société mère française, d'autre part, de l'imposition des produits distribués à des sociétés mères étrangères hors régime de l'article 119 *ter*, s'avère indispensable, notamment pour appréhender les divergences existant en matière d'imposition selon le lieu d'établissement de la société mère et la portée des aménagements opérés par la réforme.

I.- Le dispositif actuel

A.- Les produits nets versés à la société mère résidente en France par ses filiales, quelle que soit leur nationalité

Le régime des sociétés mères et filiales codifié aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts est le dispositif applicable aux groupes de sociétés le plus ancien. Ce régime, sur option, vise à permettre le retranchement du bénéfice net total de la société mère imposée en France des produits nets de ses filiales, où qu'elles soient établies, défalcation faite d'une quote-part de frais et charge [(1)].

Une société peut prétendre à la qualité de société mère d'une autre société, et donc à l'exercice de l'option, lorsque le taux de participation qu'elle détient est au moins égal à 5% ou, pour certains groupes bancaires mutualistes (caisses régionales de crédit agricole, caisses locales de crédit mutuel, caisses d'épargne et de prévoyance, banque populaire), lorsqu'elle atteint le seuil de 22,8 millions

---

(1) Le montant de cette quote-part a été augmenté de 2,5% à 5% du produit total des participations par l'article 20 de la loi de finances pour 2000 (n°99-1172 du 30 décembre 1999).

d'euros [1]. À l'inverse, l'autre société est alors considérée comme filiale de la première. Cette condition s'apprécie à la date de mise en paiement des dividendes. Il convient de relever qu'il s'agit d'un régime « dérogatoire », puisque la définition de la relation mère - filiale en droit commercial français se fonde sur une participation de 50% ou sur la notion de contrôle indirect.

Le régime spécial est applicable à toute personne morale ou organisme, quelle que soit sa nationalité, soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, y compris lorsque son résultat est partiellement exonéré en vertu d'une disposition spécifique, comme c'est notamment le cas pour les sociétés coopératives. Sont en revanche exclues les personnes morales soumises à un taux réduit (tels les organismes sans but lucratif) et celles qui, soit bénéficient d'une exonération totale, soit dont aucune des activités n'est imposable à l'impôt sur les sociétés.

Ouvrent droit à l'imputation sur le bénéfice net, les produits de titres comportant à la fois un droit de vote et un droit à dividende, souscrits ou attribués à l'émission ou encore acquis avec un engagement de conservation d'au moins deux ans. Les produits concernés sont, bien évidemment, les dividendes, mais aussi tous les autres produits nets. Peuvent être cités : les boni de liquidation, les distributions de réserve, les avances, prêts ou acomptes consentis aux associés lorsque les sommes sont considérées comme des sommes distribuées, les intérêts excédentaires versés à la société mère et réintégrés dans le bénéfice imposable de la filiale. Ne peuvent en revanche donner lieu à retranchement les jetons de présence ou les produits des obligations. Sont également exclus les revenus occultes, ainsi que les revenus réputés distribués qui apparaissent lors de vérifications de comptabilité (avantages à des dirigeants ou à des tiers, tels que l'achat à un prix minoré ou majoré de titres).

A noter que, jusqu'à l'entrée en vigueur de la réforme de l'avoir fiscal (1er janvier 2005), la redistribution par la société mère à ses actionnaires ou associés des produits de participation des filiales, qui ont fait l'objet de l'exonération, rend exigible le précompte. Celui-ci est cependant diminué du montant des crédits d'impôts et avoirs fiscaux attachés aux produits de participation encaissés au cours des exercices clos depuis cinq ans au plus (2 de l'article 146 du code général des impôts). Avec la disparition de l'avoir fiscal, les sociétés seront redevables du prélèvement exceptionnel de 25% sur les distributions de bénéfices pendant un an, imputable ou remboursable pendant trois ans.

Le régime des sociétés mères et filiales est notamment utilisé par les groupes transnationaux et constitue à cet égard un aménagement du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, en tenant compte des relations avec les

---

(1) C'est l'article 9-III de la loi de finances pour 2001 (n° 2000-1352 du 30 décembre 2000) qui a fixé le seuil à 5%. Le régime antérieur prévoyait un seuil de participation de 10% ou un prix de revient de la participation de 22,8 millions pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2000. Cette réforme avait notamment pour objet de simplifier le régime spécial des sociétés mères et filiales en ne retenant qu'un seul critère de seuil de participation pour son application. Le seuil de 22,8 millions d'euros a été réintroduit pour les groupes bancaires mutualistes par l'article 65 de la loi de finances rectificative pour 2001 (n° 2001-1276 du 28 décembre 2001).

pays tiers. S'agissant des filiales établies à l'étranger, la déduction des participations consiste à déduire le montant encaissé par la société mère, défalcation faite du montant de l'impôt perçu dans le pays d'origine. C'est un système avantageux du fait du faible taux de participation exigé pour exercer l'option.

B.- Les dividendes versés par une filiale résidente en France à une société mère d'un autre État

1.- Problématique générale

La Communauté européenne s'est saisie à la fin des années 1980 des entraves à la libre circulation des capitaux et à la liberté d'établissement que pouvaient constituer les doubles impositions. Les disparités de régimes fiscaux applicables d'un État à l'autre peuvent en effet s'avérer lourdement pénalisants en l'absence de procédures correctives d'exonérations, de déductions ou de crédits d'impôt.

S'agissant des distributions, ce problème est patent : lorsqu'une société établie dans un État verse des produits à une autre société établie dans un autre État, c'est le droit de cet État qui détermine le régime imposable de la société établie sur son territoire. Par conséquent, le premier État impose les bénéfices de la société filiale qui, lorsqu'ils sont distribués, font l'objet d'une seconde imposition dans l'État de la société mère.

Une telle situation de double imposition, douloureuse et nuisible au développement des groupes, ne peut être résolue que de deux façons :

• les bénéfices de la filiale ne sont pas imposés et la double imposition est donc écartée. C'est un situation très peu probable si la société filiale est établie en France. En effet, pour n'être pas imposés, il n'existe que deux cas de figure :

– l'État ou le territoire où est établie la filiale dispose d'un régime mondial : cette possibilité doit être écartée si la société est établie en France, puisque ce régime ne correspond pas au droit français, fondé sur la territorialité, et que les bénéfices de la filiale seront donc imposables en France ;

– l'État ou le territoire où est établie la filiale ne procède pas à l'imposition de ses bénéfices, soit parce qu'il s'agit d'un paradis fiscal, soit du fait d'une exonération spécifique et conditionnée.

• un des deux États ou territoires renonce à l'imposition. Un tel renoncement ne peut être organisé qu'à un niveau bilatéral ou multilatéral. En droit fiscal français, le 1 de l'article 187 du code général des impôts dispose que les revenus de capitaux mobiliers font l'objet d'une retenue à la source de 25%, sous réserve, d'une part, des conventions fiscales, d'autre part, de l'article 119 *ter* spécifique à la Communauté européenne :

– les deux États ou territoires sont liés par une convention fiscale contenant des dispositions d'élimination des doubles impositions et prévoyant, soit la non-retenue à la source [1], soit la retenue à la source avec imputation de l'impôt payé sur l'impôt dû par la société mère ayant perçu des dividendes [2]. C'est la convention qui définit alors les conditions d'application du régime et prévoit, notamment, le seuil de participation ouvrant droit à la qualification de société mère ou de filiale ;

– les deux États font partie de la Communauté européenne : c'est alors la directive communautaire n° 90/435/CEE du 13 juillet 1990 qui s'applique, instituant le régime « mère-fille » européen, partiellement codifiée à l'article 119 *ter* du code général des impôts.

2.- Le régime « mère-fille » européen de la directive du 13 juillet 1990

La directive relative au régime de fiscalité directe applicable aux distributions de bénéfices entre sociétés filiales et sociétés mères d'États membres différents a pour objet d'éliminer les obstacles fiscaux frappant les distributions des bénéfices à l'intérieur des groupes de sociétés dans la Communauté européenne, en prévoyant que les distributions effectuées par une société à une société mère d'un autre État membre :

• sont exonérées de retenues à la source,

• ne sont pas soumises à imposition effective dans l'État de la société mère. Cette non-imposition peut revêtir la forme directe de non-imposition, ou celle de crédit d'impôt correspondant à la fraction de l'impôt sur les sociétés de la filiale afférent au bénéfice distribué.

Les conditions du régime sont de deux ordres :

• la société mère doit appartenir à une des catégories de sociétés visées dans une liste annexée ;

• le niveau de participation de la société mère dans la société distributrice doit être de 25% au minimum.

3.- Les mesures de transposition de la directive

• Une transposition partiellement nécessaire

Le régime des sociétés mères et filiales français présenté précédemment régit les dividendes versés par une filiale étrangère à une société mère résidant en France mais aussi les dividendes versés par société filiale établie en France à sa société mère également établie en France, les notions de société mère et filiale se

(1) C'est notamment le cas des conventions conclues avec l'Allemagne et l'Autriche.
(2) La convention conclue avec la Turquie par exemple prévoit une retenue à la source de 15%.

fondant sur un taux de participation de 5%. Son champ d'application est beaucoup plus large que celui imposé par la directive, tant en termes de seuil que d'entités visées, tout en respectant son objectif (non-imposition dans l'État de la société mère) et il n'a donc pas été affecté par la directive.

En revanche, ce régime ne concerne pas la situation fiscale des produits en flux sortants (versés par une filiale établie en France à une entité à l'étranger), problématique également traitée par la directive, exonérant de retenue à la source. C'est pourquoi, un article 119 *ter* a été inséré dans le code général des impôts par l'article 24 de la loi de finances rectificatives pour 1991 (n° 91-1323 du 30 décembre 1991), en vue de transposer la directive pour ce qui concerne les distributions effectuées par des filiales établies en France à leur société mère établie dans la Communauté européenne.

La coexistence de deux systèmes couverts par le champ de la directive européenne n'est en rien une spécificité française, chaque État ayant été amené, antérieurement à la directive, à traiter des doubles impositions des distributions affectant les sociétés mères établies sur son sol, en vue de définir des politiques, si ce n'est incitatives du moins non pénalisantes, pour les sociétés nationales souhaitant se développer et s'implanter à l'étranger. La définition de la qualité de mère ou de filiale a donc également fait l'objet de législations internes plus ancienne que la directive. C'est pourquoi plusieurs pays ne réservent pas le même traitement aux dividendes entrants et sortants, tout en respectant les minima fixés par la directive européenne pour ces deux types de distributions.

Le premier objectif de la Communauté européenne a été d'éliminer les discriminations selon le pays où est établie une société [1]. Le régime des sociétés mères et filiales français, en permettant la déduction du bénéfice de la société mère imposée en France des produits nets de ses filiales, que celles-ci soient établies en France ou dans un autre État est en ce sens conforme au droit communautaire. C'est également un des régimes les plus favorables, tant en termes de seuil, d'entités ouvrant droit au bénéfice du régime, que sur le plan géographique, puisque les dividendes des filiales établies hors de la Communauté européenne sont également concernés. Le tableau ci-après présente une comparaison européenne du traitement réservé aux dividendes de source nationale et étrangère, d'origine communautaire ou extra-communautaire, versés aux sociétés mères nationales.

---

(1) Cf. notamment l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes « Denkavit » du 17 octobre 1996 : Les dividendes versés par une société française à une société néerlandaise au cours des années 1987 à 1989 ne pouvaient être assujettis à une retenue à la source dès lors que s'ils avaient été versés à une société française, ils auraient été exonérés d'impôt.

RÉGIME FISCAL DES DIVIDENDES DISTRIBUÉS PAR UNE SOCIÉTÉ FILIALE À SA SOCIÉTÉ MÈRE ETABLIE SUR LE SOL NATIONAL
Comparaison européenne

	Dividendes de source nationale	**Dividendes de source étrangère**	
		Filiales hors Union européenne	**Filiales communautaires (directive mère-fille)**
Allemagne	Exonération	Exonération à hauteur de 95%	Exonération à hauteur de 95 %
Autriche	Exonération	A compter du 1er janvier 2004 exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% au lieu de 25% antérieurement (1)	A compter du 1er janvier 2004 exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% au lieu de 25% antérieurement (1)
Belgique	Exonération à hauteur de 95% des dividendes pour les participations supérieurs ou égales à 5% ou 1,24 M€ A compter de l'exercice d'imposition 2004 : Exonération sur 95% des dividendes pour les participations supérieures ou égales à 10% ou 1,24 M€	Exonération sur 95% des dividendes pour les participations supérieures ou égales à 5% ou 1,24 M€ (2) A compter de l'exercice d'imposition 2004 : Exonération sur 95% des dividendes pour les participations supérieures ou égales à 10% ou 1,24 M€ (2)	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 25%
Danemark	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 20%	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 20% (3)	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 20% (3)
Espagne	Réimposition et avoir fiscal (100% de l'impôt sur les sociétés de la mère pour les participations supérieures ou égales à 5%)	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 5% (4)	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 5% (4)
Finlande	Réimposition et avoir fiscal (100% de l'impôt sur les sociétés)	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% des droits de vote ou 25% du capital en présence d'une convention fiscale bilatérale Réimposition sans crédit d'impôt sinon	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% des droits de vote ou 25% du capital
France	Exonération sur 95% des dividendes bruts pour les participations supérieures ou égales à 5%	Exonération sur 95% des dividendes bruts pour les participations supérieures ou égales à 5%	Exonération sur 95% des dividendes bruts pour les participations supérieures ou égales à 5%
Grèce	Exonération sur 95% des dividendes	Réimposition avec crédit d'impôt (retenue à la source grecque et étrangère)	Réimposition. Crédit d'impôt pour les participations supérieures ou égales à 25% (retenue à la source et impôt étrangers)
Irlande	Exonération	Réimposition. Crédit d'impôt pour les participations supérieures ou égales à 25% (100% de l'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source étrangers)	Réimposition. Crédit d'impôt pour les participations supérieures ou égales à 25% (100% de l'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source étrangers)

RÉGIME FISCAL DES DIVIDENDES DISTRIBUÉS PAR UNE SOCIÉTÉ FILIALE À SA SOCIÉTÉ MÈRE ETABLIE SUR LE SOL NATIONAL
Comparaison européenne
(suite)

	Dividendes de source nationale	**Dividendes de source étrangère**	
		Filiales hors Union européenne	**Filiales communautaires (directive mère-fille)**
Italie	Exonération sur 95% des dividendes	Exonération sur 95% des dividendes. Crédit d'impôt plafonné à 5% de la retenue à la source étrangère	Exonération sur 95% des dividendes. Crédit d'impôt plafonné à 5% de la retenue à la source étrangère
Luxembourg	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% ou 1,2 M€	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% (5) ou 1,2 M€	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% (5)
Pays-Bas	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 5%	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 5% (6)	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 5% (6)
Portugal	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% ou 20 M€	Réimposition avec crédit d'impôt	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10%
Royaume-Uni	Exonération	Réimposition avec crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source étrangère et pour les participations supérieures ou égales à 10% à l'impôt sur les sociétés payé par la filiale non résidente	Réimposition avec crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source étrangère et pour les participations supérieures ou égales à 10% à l'impôt sur les sociétés payé par la filiale non résidente
Suède	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% des droits de vote	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% des droits de vote (7)	Exonération pour les participations supérieures ou égales à 10% des droits du capital

(1) Le régime d'exonération est remplacé par un crédit d'impôt lorsque l'activité principale de la filiale distributrice consiste à recevoir des revenus passifs, qu'elle est soumise à un taux effectif d'impôt sur les bénéfices inférieur à 15% et contrôlée à plus de 50% par des personnes physiques résidentes d'Autriche (ou non résidentes à compter du 1er janvier 2006).

(2) A condition que l'impôt sur les sociétés étranger soit analogue au belge, que l'Etat étranger ne soit pas à fiscalité privilégiée et que la filiale non résidente ne soit pas une société de financement (sauf exceptions).

(3) A condition que la filiale étrangère ne soit pas financière et que son impôt ne soit pas sensiblement inférieur à la danoise (taux effectif inférieur à 22,5%).

(4) A condition que la filiale soit résidente d'un Etat qui n'est pas considéré par l'Espagne comme à fiscalité privilégiée et qui a signé avec ce pays une convention fiscale comportant une clause d'échange de renseignements et qu'elle soit soumise à un impôt sur les sociétés comparable à l'espagnol et retire 85% au moins de son chiffre d'affaires d'une activité industrielle ou commerciale

(5) Le taux effectif de l'impôt étranger sur les sociétés doit être de 15% au minimum.

(6) A condition que l'impôt étranger sur les sociétés soit comparable (quel que soit son taux) au néerlandais et que la participation ne soit pas un investissement de portefeuille. Cette dernière condition ne s'applique pas aux filiales résidentes de l'Union européenne pour les participations supérieures ou égales à 25% ou à 10% sous condition de réciprocité (directive mère-fille).

(7) A condition que le taux de l'impôt sur les sociétés étranger s'élève au moins à 15%.

• L'article 119 *ter* du code général des impôts

L'article 119 *ter* transpose la directive en instituant une exonération de retenue à la source pour les dividendes versées par des filiales établies en France à leur société mère dont le siège de direction effective est établi dans un autre État de la Communauté européenne. Bien que le terme de dividendes pourrait laisser penser le contraire, le régime s'applique aux mêmes produits que le régime des sociétés mères et filiales des articles 145, 146 et 216 du code général des impôts (sont exclus les revenus occultes, ainsi que les revenus réputés distribués qui apparaissent lors de vérifications de comptabilités).

Le 1 de l'article 119 *ter* prévoit que cette exonération s'applique aux distributions faites à certaines sociétés et énumère celles fixées en annexe à la directive européenne, à savoir les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées. Sont donc exclues toutes les autres formes de société. Les sociétés distributrices doivent en outre être passibles de l'impôt sur les sociétés sans en être exonérées. Le b du 2 de l'article 119 *ter* fait enfin référence directement à la liste des formes de sociétés établie par arrêté du ministre conformément à l'annexe à la directive européenne. Les sociétés partiellement ou temporairement exonérées bénéficient de l'absence de retenue à la source pour les dividendes prélevés sur les résultats du secteur taxable, les sociétés totalement exonérées et celles qui ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés sont exclues.

Le a du 2 de l'article 119 *ter* prévoit que la société mère doit avoir son siège de direction effective dans un État de la Communauté européenne. Cette notion s'entend du lieu où sont principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de la personne morale, déterminant la résidence fiscale de la société mère. Le fait de disposer d'un siège statutaire dans un État de la Communauté européenne ne suffit pas pour ouvrir droit au régime « mère-fille » dès lors que la direction effective est établie hors de la Communauté. En outre, la société mère ne doit pas être considérée comme ayant sa résidence fiscale hors de la Communauté aux termes d'une convention fiscale conclue avec un État tiers. Cette restriction vise les multiples conventions conclues par des États de la Communauté qui déterminent la résidence fiscale en fonction d'un autre critère que celui de direction effective.

Le c du 2 de l'article 119 *ter* prévoit que le seuil de participation ouvrant droit à l'exonération est, conformément à ce que prévoit la directive, de 25%. Cette participation doit être directe et, soit ininterrompue depuis deux ans au moins, soit faire l'objet d'un engagement de détention ininterrompue pendant au moins deux ans et désigner un représentant responsable du paiement de la retenue

à la source en cas de rupture de l'engagement [1]. Pour l'appréciation du seuil, ne sont donc pas prises en compte les actions ou parts qui seraient détenues au travers d'une société tierce, les situations de démembrement des droits de vote.

Le d du 2 de l'article 119 *ter* prévoit que la société mère doit être passible de l'impôt sur les sociétés tel que visé par la directive, sans option ni exonération. La condition d'imposition demeure néanmoins remplie si la société est assujettie à un taux réduit ou si elle bénéfice d'une exonération partielle.

Deux exclusions sont enfin mentionnées : les sociétés qui bénéficient d'un transfert de l'avoir fiscal, en vertu d'une convention fiscale, supérieur à la retenue à la source prévue par cette convention (e du 2 de l'article 119 *ter)* ; les sociétés mère contrôlées directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de la Communauté européenne (3 de l'article 119 *ter*).

II.- Le nouveau dispositif

A.- La transposition de la nouvelle directive modificative

Après plusieurs mois de négociation, les gouvernements des États membres de la Communauté européenne sont parvenus à un accord sur les aménagements à apporter à la directive du 23 juillet 1990. Dans le cadre d'une étude approfondie menée en 2001, la Commission européenne avait en effet conclu à un fonctionnement satisfaisant mais avec un champ trop limité.

Il convient de souligner que les législations des États membres s'agissant des dividendes entrants étaient souvent plus favorables que la directive européenne, comme c'est le cas pour la France. L'assouplissement du régime proposé par la directive devrait conduire à des réformes chez la plupart de nos partenaires. En revanche, le régime français des sociétés mères et filiales est tellement ouvert et favorable qu'aucune modification ne doit être apportée aux articles 145, 146 et 206 du code général des impôts. C'est donc l'article 119 *ter* qui serait modifié par le présent article.

La directive du Conseil modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (n° 2003/123/CE du 22 décembre 2003) élargit notablement le champ d'application du dispositif, afin d'aboutir à une intégration plus poussée du marché unique au moyen d'une baisse notable des entraves fiscales aux activités transfrontalières. Ses principaux apports concernent les sociétés bénéficiant du régime, le seuil de participation de la société mère, l'intégration des

---

(1) Possibilité alternative introduite par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 1996 (n°96-1182 du 30 décembre 1996) suite à l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes « Denkavit International BV » du 17 octobre 1996, condamnant la condition d'une détention pendant deux ans au moment de la distribution.

établissements stables dans le dispositif et la prise en compte des sous-filiales. Le 1 de l'article 2 de la directive prévoit qu'elle devra avoir été transposée au 1er janvier 2005 dans le droit des États membres.

Le 2° du I du présent article tend à insérer la référence de la nouvelle directive modifiant celle déjà visée. La mention de la directive est en effet imposée par celle-ci, comme à l'accoutumée, parmi les éléments à faire figurer dans l'acte de transposition.

A.- Les entités visées

Le champ d'application de la directive est étendu à certaines formes de sociétés limitativement énumérées à son annexe. Déjà en 1992, il était apparu que la liste visée par la directive de 1990 était trop restrictive. Le rapport du comité d'experts indépendants sur l'imposition des sociétés, présidé par Onno Ruding, avait recommandé l'extension à toutes les entreprises soumises à un impôt sur les sociétés, quelle que soit leur nature. Il invitait la Commission européenne à soumettre une proposition en ce sens. De plus, la législation a connu plusieurs évolutions depuis 1990, avec la création de nouvelles formes juridiques nationales.

La nouvelle directive ne prévoit pas une application générale, mais la liste annexée comprend un nombre bien plus important de catégories pour les différents pays, ayant effectivement pour point commun une soumission à l'impôt sur les sociétés, et répond donc en grande partie à l'objectif d'accroître considérablement le champ d'éligibilité. La nouvelle liste générale comprend la société européenne pouvant être constituée depuis 2004 (1) et la société coopérative européenne qui pourra être constituée à partir de 2006 (2).

S'agissant de la France, sont explicitement mentionnées dans la liste : les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés par actions simplifiées, les sociétés d'assurance mutuelle, les caisses d'épargne et de prévoyance, les sociétés civiles assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés, les coopératives et les unions de coopératives, les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial. Afin de ne pas exclure du bénéfice de la directive des formes de sociétés non mentionnées, éventuellement inexistantes à ce jour, l'annexe ajoute « *ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit français et assujetties à l'impôt sur les sociétés en France* ».

Le 1° du I du présent article transpose cet élargissement en prévoyant l'application du dispositif de l'article 119 *ter* pour « *une société ou un organisme soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal* ». L'ensemble des entités visées dans l'annexe de la directive sont ainsi incluses. Il convient de noter que cette

---

(1) Règlement du Conseil (CE) 2157/2001 du 8 octobre 2001 et directive du Conseil 2001/86/CE du 8 octobre 2001.

(2) Règlement du Conseil (CE) 1435/2003 du 22 juillet 2003 et directive du Conseil 2003/72/CE du 22 juillet 2003.

rédaction est celle de l'article 145 (qui n'a donc pas à être modifié) et qu'elle est donc même plus ouverte que ne l'imposait la directive, puisque, par exemple, pourront également bénéficier du régime les sociétés de personnes de droit français ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Il s'agissait d'assurer la cohérence avec le régime des sociétés mères et filiales.

Pour rappel, une société est considérée comme imposée au taux normal lorsque l'intégralité des bénéfices est soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 33 1/3 auquel s'ajoutent les contributions, ou au taux de l'impôt sur les sociétés pour les petites et moyennes entreprises. Resteront ainsi exclues les entités passibles de l'impôt sur les sociétés mais qui bénéficient d'exonérations totales, les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu ou les entités passibles de l'impôt sur les sociétés au taux réduit (organismes à but non lucratif ayant un patrimoine agricole, foncier ou mobilier visés au 5 de l'article 206 du code général des impôts).

B.- Le seuil de participation est abaissé

La directive abaisse progressivement le seuil de participation ouvrant droit à la qualité de société mère. Il passe ainsi de 25 à 20% à l'entrée en vigueur de la directive, puis à 15% à compter du 1er janvier 2007 et enfin à 10% à compter du 1er janvier 2009. Il convient de noter que la proposition initiale de directive de la Commission européenne prévoyait un abaissement du seuil à 10% dès son entrée en vigueur. Cependant, les pertes auraient trop importantes pour 2005.

Le 3° du I du présent article reprend les dispositions de la directive en prévoyant cette baisse progressive, modifiant l'article 119 *ter*. Le régime des sociétés mères et filiales n'est en revanche, là encore, pas affecté, puisqu'il prévoit un seuil encore inférieur, de 5%.

C.- Le régime est étendu aux établissements stables

La directive étend les avantages fiscaux aux établissements stables, qu'elle définit comme « *toute installation fixe d'affaires située dans un État membre dans laquelle l'activité d'une société d'un autre État membre est exercée en tout ou partie, dans la mesure où les bénéfices de cette installation d'affaires sont assujettis à l'impôt dans l'autre État membre dans lequel elle se situe en vertu du traité fiscal bilatéral applicable ou, en l'absence d'un tel traité, en vertu du droit national* ».

La qualité d'installation fixe est celle retenue dans les conventions fiscales. En effet, l'article 5 du modèle de la convention OCDE vise une installation fixe et effective par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité et qui confère à son pays d'implantation le droit exclusif de l'imposer. La définition donnée par la directive conditionne cependant fort logiquement la qualité d'établissement stable pour l'application du régime

mère-fille à l'imposition dans l'État membre où il se situe, y compris en l'absence de convention, l'objectif étant toujours d'éliminer au maximum la double imposition et les entraves à l'internationalisation.

La directive prend en considération les différents cas de figure de « triangulaires » avec un établissement stable puisque le régime mère-fille s'applique :

• aux distributions de bénéfices perçues par des établissements stables de sociétés d'autres États membres et provenant de leurs filiales situées dans un État membre autre que celui où est situé l'établissement stable [(1)]. La directive est applicable aux cas où la société mère et sa filiale ont leur domicile fiscal dans des États membres différents et où les dividendes sont perçus par un établissement stable de la société mère situé dans un autre État membre ;

• aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés à des établissements stables situés dans un autre État membre de sociétés du même État membre dont elles sont des filiales. La directive est donc applicable aux cas où la société mère et sa filiale ont leur domicile fiscal dans des États membres différents et où l'établissement stable qui perçoit les dividendes est situé dans l'État de la filiale.

2.- L'exonération de retenue à la source pour les distributions effectuées à des établissements stables

Le 4° du I insérant un alinéa 2 *bis* à l'article 119 *ter* du code général des impôts, recouvre les deux cas de figure prévus par la directive en prévoyant que ne donnent pas lieu à retenue à la source les dividendes distribués aux établissements stables des personnes morales qui peuvent bénéficier de l'exonération dans les conditions prévues par l'article, sous réserve que ces établissements stables soient situés en France ou dans un autre État membre.

Il convient d'insister sur le fait que le dispositif français énonce clairement que l'exonération de retenue à la source pour les établissement stables est soumise à la condition qu'il soit situé en France ou dans un autre État membre, excluant le cas d'un établissement stable d'une société mère établie dans la Communauté européenne mais lui-même établi hors de la Communauté.

3.- La non-imposition des dividendes reçus par les établissements stables

L'application du régime « mère-fille » modifié implique que l'État de l'établissement stable s'abstienne d'imposer les bénéfices distribués par une société filiale et reçus par un établissement stable ou les impose en autorisant

---

(1) Les paiements effectués par une filiale en faveur de l'établissement stable (de sa société mère) situé dans le même État membre que cette filiale sont exclus car ils ne constituent pas véritablement une opération transfrontalière mais relèvent simplement du droit interne.

l'établissement stable à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférentes à ces bénéfices et acquittés par la filiale.

Cette disposition n'a guère besoin d'être transposée en droit français puisque la jurisprudence a établi qu'un établissement doit être assimilé à un siège en France pour l'application du 2 de l'article 119 *bis* relatif aux retenues à la source. En effet, dans un arrêt du 19 décembre 1975, le Conseil d'État avait considéré que ne sont pas passibles de la retenue à la source les dividendes perçus par l'établissement stable en France d'une société étrangère et qui sont normalement compris dans les résultats dudit établissement pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices. Les établissements stables qui reçoivent des dividendes de filiales bénéficient donc déjà du régime des sociétés mères et filiales des articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, même s'ils ne disposent pas de la personnalité juridique.

D.- Les sous-filiales

Afin d'éliminer la double imposition pour les filiales des sociétés filiales, la directive prévoit que, dans le cas où l'État membre de la société mère choisit la méthode de l'imputation sur l'impôt de la société mère de la fraction de l'impôt des filiales afférent aux bénéfices à partir desquels les dividendes sont payés, l'imputation devra concerner tous les impôts sur les bénéfices distribués par les filiales directes mais aussi les filiales successives en aval d'une filiale directe. Cela permet d'éliminer totalement la double imposition, puisque même en l'absence d'un système commun de double imposition, l'ensemble des impôts versés par les filiales dans les différents États membres doivent être déduits de l'impôt sur les bénéfices de la société mère.

Le France ayant opté pour l'exonération et non l'imputation de la fraction de l'impôt, cette disposition ne la concerne pas.

III.- Entrée en vigueur

Le II du présent article prévoit une entrée en vigueur au 1er janvier 2005, conformément à la directive européenne qui prévoyait sa transposition effective au plus tard à cette date.

Les distributions effectuées à compter de cette date ne donneront donc pas lieu, sous réserve de réunir les nouvelles conditions de nature et de participation fixées par le présent article, à retenues à la source pour les filiales françaises versant des dividendes aux sociétés mères ou établissements stables établis dans un autre État membre.

*

* *

La Commission a *adopté* l'article 35 sans modification.

Article 36

Crédit d'impôt au profit des petites et moyennes entreprises qui exposent des dépenses d'équipement dans les technologies de l'information.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Il est inséré un article 244 *quater* K ainsi rédigé :

« *Art. 244 quater K*. – I. Les petites et moyennes entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *decies* et 44 *undecies* qui exposent des dépenses d'équipement en nouvelles technologies peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 20 % de ces dépenses.

« Les petites et moyennes entreprises mentionnées au premier alinéa sont celles qui ont employé moins de 250 salariés et ont soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'année au titre de laquelle les dépenses mentionnées au II ont été exposées, soit un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cette période. Le capital des sociétés doit être entièrement libéré et être détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions. Pour la détermination du pourcentage de 75 %, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendent respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs de chacune des sociétés membres de ce groupe. La condition tenant à la composition du capital doit être remplie par la société mère du groupe.

« II. – Les dépenses d'équipement en nouvelles technologies ouvrant droit au crédit d'impôt sont, à condition qu'elles soient exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation :

« 1° les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations incorporelles et corporelles relatives à la mise en place d'un réseau intranet ou extranet, à l'exception des ordinateurs sauf lorsqu'ils sont exclusivement utilisés comme serveurs ;

« 2° les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles permettant un accès à internet à haut débit, à l'exception des ordinateurs ;

« 3° les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles ou incorporelles nécessaires à la protection des réseaux mentionnés au 1° ;

« 4° les dépenses d'aide à la mise en place et à la protection des réseaux mentionnés au 1°.

« III. – Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison de dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

« IV. – Les mêmes dépenses ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt mentionné au I et dans celle d'un autre crédit d'impôt.

« V. Le crédit d'impôt prévu au I s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides de *minimis*. Ce plafond s'apprécie en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 *bis* L, 239 *ter* et 239 *quater* A, et aux droits des membres de groupements mentionnés aux articles 238 *ter*, 239 *quater*, 239 *quater* B, 239 *quater* C et 239 *quinquies*.

« Lorsque ces sociétés ou groupements ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° *bis* du I de l'article 156.

« VI. – Un décret fixe les conditions d'application du présent article. »

B. – Il est inséré un article 199 *ter* J ainsi rédigé :

« *Art. 199 ter J.* – Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* K est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de cette année, l'excédent est restitué. »

C. – Il est inséré un article 220 L ainsi rédigé :

« *Art. 220 L.* – Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* K est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise dans les conditions prévues à l'article 199 *ter* J. »

D. – Le 1 de l'article 223 O est complété par un l ainsi rédigé :

« l. des crédits d'impôt dégagés par chaque société du groupe en application de l'article 244 *quater* K ; les dispositions de l'article 199 *ter* J s'appliquent à la somme de ces crédits d'impôt. ».

II. – Les dispositions du I s'appliquent aux dépenses exposées entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2007.

Exposé des motifs du projet de loi :

Il a été constaté que les petites et moyennes entreprises ont moins facilement accès aux nouvelles technologies que les grandes entreprises. La mesure proposée a donc pour objectif de faciliter l'accès de ces entreprises aux nouvelles technologies en créant un dispositif fiscal incitatif.

Observations et décision de la Commission :

Le présent article propose de créer un nouveau crédit d'impôt pour les petites et moyennes entreprises au titre des dépenses d'équipements en nouvelles technologies. Le crédit d'impôt serait égal à 20% des dépenses engagées.

I.- Présentation générale du dispositif proposé

Le crédit d'impôt, qui serait codifié à l'article 244 *quater* K du code général des impôts, serait égal à 20% des dépenses d'équipement en nouvelles technologies.

Le crédit d'impôt s'appliquerait dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 aux aides *de minimis*. La règle dite *de minimis* instaure une dérogation à l'application de l'article 87, paragraphe 1, du traité instituant la Communauté européenne selon lequel « *sont incompatibles avec le marché commun dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en*

favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Les aides instituées par les Etats doivent être notifiées en application du 3 de l'article 88 du traité instituant la Communauté européenne. La règle *de minimis* permet de ne pas appliquer ces dispositions à l'ensemble des aides perçues par une entreprise dans la limite de 100.000 euros d'aides sur trois ans. Il convient de souligner que lorsqu'une aide est accordée sous une forme autre qu'une subvention (ici, sous forme d'un crédit d'impôt), le montant de l'aide accordée est considéré comme étant son équivalent en subvention brut, avant impôts directs.

A la différence d'une réduction d'impôt, un crédit d'impôt s'applique sur l'impôt dû et lorsque son montant excède celui de l'impôt, l'excédent est restitué par l'administration fiscale.

A.- Les entreprises concernées

Le I du nouvel article 244 *quater* K du code général des impôts dans sa rédaction proposée par le présent article définit les entreprises éligibles au crédit d'impôt.

Pourraient prétendre au bénéfice du crédit d'impôt les petites et moyennes entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application :

– des dispositions particulières à certaines entreprises nouvelles créées dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire : zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire, territoires ruraux de développement prioritaire, zones de redynamisation urbaines (article 44 *sexies* du code général des impôts) ;

– de l'exonération d'impôt applicable aux jeunes entreprises innovantes (article 44 *sexies* A) ;

– des dispositions relatives aux entreprises implantées dans les zones franches urbaines (article 44 *octies*) ;

– des dispositions relatives aux entreprises implantées en Corse (article 44 *decies*) ;

– des dispositions relatives aux pôles de compétitivité proposées par l'article 12 du projet de loi de finances pour 2005 (n° 1800)(article 44 *undecies*).

Pourraient bénéficier du crédit d'impôt les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon le régime réel normal ou simplifié (bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices agricoles) ou à l'impôt sur le revenu selon le régime de la déclaration contrôlée (s'agissant des bénéfices non commerciaux).

Ne pourraient donc bénéficier du crédit d'impôt :

– les entreprises imposées à l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait (exploitations agricoles dont les recettes moyennes sur deux années n'excèdent pas 76.300 euros) ;

– les entreprises imposées à l'impôt sur le revenu selon le régime « micro entreprises » (contribuables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 76.300 euros pour les entreprises réalisant des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement et 27.000 euros pour les autres entreprises) ;

– les entreprises imposées selon le régime « micro » en matière de bénéfices non commerciaux (contribuables dont le résultat est inférieur à 27.000 euros et exonérés de TVA ou bénéficiant de la franchises de base de TVA).

Les entreprises relevant de plein droit de ces régimes spéciaux ont toujours la possibilité d'opter pour un régime réel d'imposition selon le bénéfice réel ou simplifié.

Sont définies comme petites et moyennes entreprises dans le présent article les entreprises ayant employé moins de 250 salariés et ayant soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'année au titre de laquelle les dépenses ont été exposées, soit un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros.

Sont ainsi repris les critères communautaires définissant les petites et moyennes entreprises tels qu'établis par la Recommandation de la Commission européenne du 6 mai 2003 [(1)].

L'effectif de l'entreprise serait apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de la période.

Un critère tenant à l'autonomie de l'entreprise devrait être respecté : le capital des sociétés devrait être entièrement libéré et détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions. Pour la détermination du pourcentage de 75 %, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne seraient pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds (au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du code général des impôts). Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises

---

(1) JOCE n° L. 124 du 20 mai 2003. Cette Recommandation se substitue à compter du 1er janvier 2005 à la recommandation de la Commission du 3 avril 1996, reprise notamment dans le règlement 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises.

lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce de fait le pouvoir de décision ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre dans ces conditions de dépendance par rapport à une même tierce entreprise.

Dans le cas particulier des sociétés membres d'un groupe de sociétés au sens de l'article 223 A du code général des impôts, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendraient respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs de chacune des sociétés membres de ce groupe. La condition tenant à la composition du capital devrait être remplie par la société mère du groupe.

Il convient de souligner que les conditions ainsi posées sont classiques en matière de crédits d'impôt.

B.- Les dépenses ouvrant droit au bénéfice du crédit d'impôt

Les dépenses d'équipement en nouvelles technologies ouvrant droit au crédit d'impôt devraient être réalisées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

Il s'agirait des dépenses suivantes (II du nouvel article 244 *quater* K du code général des impôts dans sa rédaction proposée par le présent article) :

– dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations incorporelles et corporelles relatives à la mise en place d'un réseau intranet ou extranet, à l'exception des ordinateurs sauf lorsqu'ils sont exclusivement utilisés comme serveurs pour le réseau ;

– dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles permettant un accès à internet à haut débit, à l'exception des ordinateurs ;

– dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles ou incorporelles nécessaires à la protection des réseaux précités ;

– dépenses d'aide à la mise en place et à la protection des réseaux.

A titre d'information, il convient de noter que les immobilisations corporelles et incorporelles relatives à la mise en place d'un réseau intranet ou extranet pourraient être les serveurs (web, de messagerie, de bases de données, de réseau), les routeurs et modems. Les immobilisations permettant l'accès à Internet à haut débit pourraient notamment être les modems. Les immobilisations corporelles ou incorporelles nécessaires à la protection des réseaux pourraient être les dispositifs de firewall, antivirus ou encore les antispam.

La liste des équipements éligibles serait définie par décret.

Le III du nouvel article 244 *quater* K du code général des impôts dans sa rédaction proposée par le présent article prévoirait que seules les dépenses réellement supportées par l'entreprise puissent bénéficier du crédit d'impôt, à l'exclusion de la part des dépenses éventuellement financée par des subventions publiques. Les aides publiques destinées au développement des technologies de l'information et de la communication et du multimédia sont en effet relativement nombreuses. Peuvent notamment être citées les aides de l'Agence nationale de valorisation de la recherche qui, au travers de ses aides à l'innovation, peut être amenée à soutenir des projets innovants dans le secteur des nouvelles technologies de l'information et de la communication, les fonds de capital amorçage pour le financement d'entreprises et les dispositifs d'aide dans le secteur artistique et multimédia sur le plan national. Dans les régions sont également mises en œuvre plusieurs types d'aide (e-atout, fonds régional au transfert de technologie, fonds de développement des PMI dans l'ensemble des régions et aides spécifiques dans certaines régions). Sont également visés par ces dispositions les programmes d'aide européens.

Enfin, il serait prévu (IV de l'article 244 *quater* K) que les mêmes dépenses ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt proposé par le présent article et dans celle d'un autre crédit d'impôt. Il convient à cet égard de souligner que la multiplication des crédits d'impôt rend nécessaire ces mesures préventives tant il apparaît difficile de maîtriser des dispositifs aussi nombreux.

Le plafond du crédit d'impôt découlerait de l'application de la règle européenne *de minimis* précitée (règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 aux aides *de minimis*). Le plafond d'application de la règle *de minimis* est fixé à 100.000 euros d'aides sur trois ans et s'applique à l'ensemble des aides perçues par une entreprise, calculées pour leur montant équivalent en subvention avant prélèvement des impôts directs.

Le présent article serait applicable aux dépenses effectuées entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2007 (**II** de l'article).

Le coût de la présente mesure n'a pas été chiffré.

II.- Les dispositions d'ordre technique

● Le dispositif proposé pour le V de l'article 244 *quater* K du code général des impôts tend à reprendre les dispositions traditionnelles en matière de crédit d'impôt pour les entreprises. Il est indiqué que le plafond du crédit d'impôt s'applique en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt dont bénéficie, le cas échéant, l'entreprise à raison de sa participation dans des sociétés de personnes ou dans des groupements.

Il est rappelé que dans les sociétés de personnes et les groupements n'ayant pas opté pour l'imposition des bénéfices à l'impôt sur les sociétés, les bénéfices sont imposés, non pas au nom de la société, mais au nom personnel des associés. Chacun est imposé à proportion des parts détenues.

Les sociétés de personnes (lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés) et les groupements (qui ont un régime fiscal proche de celui des sociétés de personnes ou leur sont fiscalement assimilés) dont les bénéfices sont imposés entre les mains des détenteurs des parts et pour lesquels les parts de la société bénéficiant du crédit d'impôt doivent être prises en compte sont :

– les sociétés en nom collectif (article 8 du code général des impôts) ;

– les sociétés en commandite simple (article 8 du code général des impôts) ;

– les sociétés civiles n'exerçant pas une activité industrielle ou commerciale et ne revêtant pas le caractère d'une société de capitaux (article 8 du code général des impôts) ;

– les sociétés en participation pour l'imposition des membres qui sont indéfiniment responsables et dont les noms sont connus de l'administration (article 8 du code général des impôts) ;

– les sociétés à responsabilité limitée dont les membres ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes (SARL de famille) (article 8 du code général des impôts) ;

– les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique (article 8 du code général des impôts) ;

– les exploitations agricoles à responsabilité limitée et à associé unique ou dont les associés sont parents, ou créées depuis le 1er janvier 1989 à l'occasion de l'apport d'une exploitation individuelle et constituées entre l'apporteur et un exploitant qui s'installe (article 8 du code général des impôts) ;

– les sociétés créées de fait (article 238 *bis* L du code général des impôts) ;

– les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (article 239 *ter* du code général des impôts) ;

– les sociétés civiles de moyens (article 239 *quater* A du code général des impôts).

Sont également concernés par ces modalités d'imposition les groupements suivants :

– les groupements forestiers (article 238 *ter* du code général des impôts) ;

– les groupements d'intérêt économique (article 239 *quater* du code général des impôts) ;

– les groupements d'intérêt public (article 239 *quater* B du code général des impôts) ;

– les groupements européens d'intérêt économique (article 239 *quater* C du code général des impôts) ;

– les syndicats mixtes de gestion forestière et les groupements syndicaux forestiers (article 239 *quinquies* du code général des impôts).

Le crédit d'impôt calculé pour une entreprise n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés est donc soumis à un double plafond :

– au niveau de l'entreprise elle-même, puis

– au niveau de chaque associé pour qui le même plafond s'applique au montant cumulé des crédits d'impôt obtenus dans différentes sociétés.

Il est en outre précisé que les personnes physiques membres de sociétés de personnes ne peuvent pas bénéficier du crédit d'impôt lorsqu'elles ne participent pas de manière personnelle, continue et directe à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité (mention du 1°*bis* de l'article 156 du code général des impôts).

● Les **B et C du I** du présent article insèreraient des dispositions relatives à l'imputation du crédit d'impôt dans le chapitre premier du titre premier de la première partie du livre premier du code général des impôts, qui est consacré à l'impôt sur le revenu (le B créerait un nouvel article 199 *ter* J) et dans le deuxième chapitre ayant trait à l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales (le C créerait un nouvel article 220 L). Ces dispositions sont nécessaires parce que l'article 244 *quater* K, qu'il est proposé de créer et qui fixerait le régime du crédit d'impôt, serait, quant à lui, inséré dans le chapitre quatre contenant les dispositions communes à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu.

Le crédit d'impôt s'imputerait, de manière classique, sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

● Le **D du I** du présent article, qui insérerait un l. dans l'article 223 O du code général des impôts, a trait au cas des groupes de sociétés. L'impôt n'est pas dû par les sociétés du groupe mais par la société mère, laquelle est redevable de l'impôt sur les sociétés pour le compte de toutes les sociétés du groupe et vers laquelle remonte l'ensemble des crédits d'impôts constitués au niveau des sociétés du groupe. Selon la pratique habituelle, le plafond fixé serait applicable à chaque société en aval mais pas au niveau de la société mère pour laquelle la somme des crédits d'impôt s'impute sur l'impôt dû.

*

* *

La Commission a *adopté* l'article 36 sans modification.

Article additionnel après l'article 36

Extension du crédit d'impôt pour les dépenses de production d'œuvres cinématographiques à la production audiovisuelle.

Texte de l'article additionnel :

I.– A. Le I de l'article 220 sexies, est ainsi rédigé :

« I. Les entreprises de production cinématographique ou audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés et qui assument les fonctions d'entreprises de production déléguées, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de production mentionnées au III correspondant à des opérations effectuées en France en vue de la réalisation d'oeuvres cinématographiques de longue durée ou d'oeuvres audiovisuelles de fiction et d'animation agréées et pouvant bénéficier du soutien financier de l'industrie cinématographique et de l'industrie audiovisuelle prévu à l'article 57 de la loi de finances pour 1996 (n° 95-1346 du 30 décembre 1995). »

B. Le II de cet article est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, après les mots : « oeuvres cinématographiques» sont ajoutés les mots : « ou audiovisuelles » ;

2° Au deuxième alinéa (1°) les mots : « Les oeuvres cinématographiques de fiction ainsi que les oeuvres cinématographiques documentaires » sont remplacés par les mots : « Les oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles autres que les oeuvres d'animation »;

3° Au quatrième alinéa (b du 1°) les mots : « de la cinématographie » sont supprimés ;

4° Au cinquième alinéa (2°) les mots : « oeuvres cinématographiques d'animation » sont remplacés par les mots : « oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles d'animation » ;

5° Au huitième alinéa (c) les mots : « de la cinématographie » sont supprimés ;

6° Au neuvième alinéa (3°) les mots : « d'un barème » sont remplacés par les mots : « de barèmes » et les mots : « Ce barème est fixé» sont rem placés par les mots : « Ces barèmes sont fixés ».

C. Le A du III de cet article est ainsi modifié :

1° Au deuxième alinéa (l°) les mots : « Pour les oeuvres cinématographiques de fiction ainsi que les oeuvres cinématographiques documentaires » sont remplacés par les mots : « Pour les oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles autres que les oeuvres d'animation »;

2° Au troisième alinéa (a) le mot : « cinématographique » est supprimé ;

3° Au huitième alinéa (2°) les mots « oeuvres cinématographiques d'animation » sont remplacés par les mots : « oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles d'animation » ;

4° Au neuvième alinéa (a) le mot : « cinématographique » est supprimé.

D. Au C du III de cet article après les mots : « l'oeuvre cinématographique » ajouter les mots : « ou audiovisuelle » ;

E. Le V de cet article est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa les mots : « oeuvre cinématographique » sont remplacés par les mots : « oeuvre cinématographique ou audiovisuelle » et les mots : « une oeuvre cinématographique de fiction ou une oeuvre cinématographique documentaire » sont remplacés par les mots : « une oeuvre cinématographique ou audiovisuelle autre qu'une oeuvre d'animation » ;

2° Au troisième alinéa les mots : « Pour une même oeuvre cinématographique » sont remplacés par les mots : « Pour une même oeuvre cinématographique ou audiovisuelle » ;

II.– A. Au troisième alinéa de l'article 220 F, les mots : « oeuvres cinématographiques n'ayant pas reçu, dans un délai maximum de huit mois à compter de la délivrance du visa d'exploitation, l'agrément à titre définitif» sont remplacés par les mots : « oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles n'ayant pas reçu, dans un délai maximum de huit mois à compter de leur achèvement, l'agrément à titre définitif » et les mots : « attestant que l'oeuvre cinématographique » sont remplacés par les mots : « attestant que l'oeuvre cinématographique ou audiovisuelle » ;

B. Au quatrième alinéa de cet article les mots : « oeuvres cinématographiques n'ayant pas reçu de visa d'exploitation » sont remplacés par les mots : « oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles n'ayant pas été achevées ».

III– La perte de recettes pour l'Etat est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits de consommation sur les tabacs prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Observations et décision de la Commission :

La Commission a examiné un amendement présenté par M. Patrice Martin-Lalande, tendant à étendre le crédit d'impôt pour les dépenses de production d'œuvres cinématographiques à la production audiovisuelle.

La loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a créé un crédit d'impôt en faveur des entreprises de production cinématographique soumises à l'impôt sur les sociétés qui assument les fonctions d'entreprises de production déléguées. Ce crédit d'impôt est assis sur les dépenses de production correspondant à des opérations effectuées en France en vue de la réalisation d'œuvres cinématographiques de longue durée agréées.

Les œuvres doivent être réalisées avec le concours de techniciens français ou européens.

Le crédit d'impôt est égal à 20% des dépenses exposées pour la production d'œuvres (salaires, charges matériels techniques, locations de salles, post-production, etc…) dont les prises de vue commencent à compter du 1er janvier 2004. Le crédit d'impôt ne peut excéder 500.000 euros pour une œuvre cinématographique de fiction ou documentaire et 750.000 euros pour une œuvre cinématographique d'animation.

L'amendement tend à étendre le crédit d'impôt à la production d'œuvres audiovisuelles de fiction et d'animation agréées.

*

* *

La Commission a *adopté* cet amendement, après que votre **Rapporteur général** eut indiqué que la demande de M. Patrice Martin-Lalande est ancienne et

que le Gouvernement doit présenter, comme il s'y était engagé, un amendement d'extension à la production audiovisuelle dans le cadre du présent collectif (**amendement n° 58**).

*
* *

La Commission a examiné un amendement présenté par M. Denis Merville, tendant à ce qu'un établissement public de coopération intercommunale à taxe professionnelle unique dont le taux de taxe professionnelle est inférieur au taux moyen national constaté l'année précédente puisse fixer librement le taux de la taxe professionnelle dans la limite de ce taux moyen.

M. Denis Merville a indiqué que la fixation du taux moyen pondéré de TPU applicable la première année dans un EPCI est essentiellement déterminée par le taux des communes ayant les plus fortes bases. Il arrive qu'à ces fortes bases corresponde un taux peu élevé et qu'en conséquence, le taux maximum de TPU qui en résulte ne soit pas suffisant pour couvrir les charges de l'EPCI. Cet amendement vise donc à permettre à un groupement dans cette situation d'augmenter son taux dans la limite du taux moyen national, en déliaison avec les impôts ménages perçus par les communes membres.

Votre **Rapporteur général** a exprimé un avis défavorable car un amendement a été adopté permettant aux EPCI de capitaliser leurs facultés d'augmentation des taux de taxe professionnelle résultant de l'augmentation des impôts ménages pendant un délai de trois ans au maximum. En outre, il existe pour les communes une disposition dite de majoration spéciale et il conviendra de vérifier si elle peut s'appliquer aux EPCI.

L'amendement a été retiré.

*
* *

Article 37

Simplification des règles de détermination des revenus fonciers.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Le premier alinéa de l'article 29 est ainsi modifié :

1° Les mots : « et diminué du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte des locataires » sont supprimés ;

2° Il est ajouté une phrase ainsi rédigée : « Il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant. »

B. – Au 1° du I de l'article 31, il est inséré, après le a *bis*, un a *ter* et un a *quater* ainsi rédigés :

« a *ter*. le montant des dépenses supportées pour le compte du locataire par le propriétaire dont celui-ci n'a pu obtenir le remboursement, au 31 décembre de l'année du départ du locataire ;

« a *quater*. les provisions pour dépenses, comprises ou non dans le budget prévisionnel de la copropriété, prévues aux articles 14-1 et 14-2 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, supportées par le propriétaire, diminuées du montant des provisions déduites l'année précédente qui correspond à des charges couvertes par la déduction forfaitaire prévue au e ou qui ne sont pas déductibles ; ».

C. – L'article 234 *nonies* est ainsi modifié :

1° Le II est supprimé ;

2° Au III, il est ajouté un 11° ainsi rédigé :

« 11° des logements qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation définis par décret, lorsque ces travaux ont été financés à hauteur d'au moins 15 % de leur montant par une subvention versée par l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat, pour les quinze années suivant celle de l'achèvement des travaux. »

D. – Le I de l'article 234 *undecies* est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « au titre de la location » sont supprimés ;

2° Le second alinéa est remplacé par les dispositions suivantes :

« Ces recettes nettes s'entendent du revenu défini à l'article 29. »

II. – Les dispositions du I s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2004.

Le montant des dépenses supportées pour le compte du locataire par le propriétaire, dont il n'a pu obtenir le remboursement à la date du départ du locataire et qui a été pris en compte pour la détermination des revenus fonciers au titre des années antérieures à 2004, n'est pas admis en déduction.

Exposé des motifs du projet de loi :

Le mode actuel de détermination des revenus fonciers des bailleurs soumis au régime réel d'imposition est particulièrement complexe. Il est proposé de simplifier ces règles en prévoyant :

– de supprimer la possibilité de déduire les dépenses incombant normalement aux locataires et acquittées par le propriétaire et parallèlement de ne plus imposer les remboursements par le locataire de ces dépenses. Toutefois, afin de ne pas pénaliser les bailleurs, ces derniers seraient autorisés à déduire, au titre de l'année de départ du locataire, les charges récupérables mais non récupérées ;

– d'harmoniser l'assiette de la déduction forfaitaire avec celle de la contribution sur les revenus locatifs ;

– d'exonérer de cette contribution les revenus tirés de la location des logements qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation définis par décret, lorsque ces travaux ont été financés à hauteur d'au moins 15 % de leur montant par une subvention versée par l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat, pour les quinze années suivant celle de leur achèvement ;

– de tirer les conséquences des nouvelles modalités de comptabilisation des charges de copropriété issues de la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbain (dite loi « SRU ») en prévoyant une déduction des provisions pour charges versées par le bailleur et leur régularisation l'année suivante.

Cette mesure simplifierait les obligations déclaratives de plus de 2,5 millions de bailleurs. Elle serait globalement neutre sur le plan budgétaire.

Observations et décision de la Commission :

Le présent article a trois objets différents : simplifier le traitement fiscal des charges revenant au locataire et acquittées par le propriétaire, tirer les conséquences des dispositions de la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain (loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000) s'agissant des provisions pour charges et redéfinir la base de la contribution annuelle sur les revenus locatifs.

I.– Le traitement des frais et charges déductibles du revenu foncier

A.– Le droit actuel

Pour les contribuables n'entrant pas dans le champ du régime micro foncier (revenus fonciers bruts inférieurs à 15.000 euros) ou ayant opté pour l'imposition selon le régime réel, le revenu foncier net est égal au revenu foncier brut diminué des frais et charges.

L'article 29 du code général des impôts définit les recettes brutes à prendre en compte et la constitution du revenu foncier brut :

– les loyers et fermages ;

– les revenus accessoires (droit d'affichage, droit de chasse ou de pêche, etc.) ;

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

– le remboursement par les locataires des dépenses acquittées par le propriétaire pour le compte des locataires.

– ce total est diminué des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire pour obtenir le revenu foncier brut.

De ce revenu foncier brut sont ensuite déduits les frais et charges suivants afin de constituer le revenu net :

– les indemnités d'éviction et frais de relogement ;

– les frais de gestion, d'assurance et d'amortissement déduits au moyen de la déduction forfaitaire de 14% dans la généralité des cas ;

– les dépenses d'entretien, de réparation, d'amélioration ;

– les frais réels de gérance et de rémunération des concierges ;

– les primes d'assurance pour loyers impayés ;

– les impôts ;

– les provisions pour charges pour les copropriétaires bailleurs ;

– les intérêts d'emprunts.

Deux éléments de constitution de ce revenu foncier sont apparus comme étant problématiques et pouvant être améliorés.

● Les dépenses acquittées par le propriétaire pour le compte du locataire

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

Ces dépenses acquittées par avance pour le compte du locataire sont les dépenses relatives à des fournitures ou à des services destinés à l'usage privé et celles se rattachant à l'usage des parties communes. Il s'agit à la fois des dépenses de fournitures et de services destinés à l'usage privé du locataire (eau chaude et eau froide, fais de chauffage, etc.), de dépenses se rattachant à l'usage commun des locataires (éclairage, ascenseur, chauffage des parties communes) et de taxes locatives (enlèvement des ordures ménagères, balayage). Pour les immeubles soumis à la réglementation des loyers, le décret n° 87-712 du 26 août 1987 liste les charges qui incombent au locataire et les charges dites récupérables sont limitativement énumérées par le décret n° 87-713 du 26 août 1987. Pour les immeubles qui échappent à la réglementation des loyers, les dépenses concernées sont celles qui sont mises par convention à la charge des locataires.

L'administration admet que lorsque le propriétaire est remboursé de ces charges par le locataire, il puisse ne pas mentionner ces remboursements en recettes dans la mesure où il ne déduit pas ces charges de ses recettes foncières

brutes ensuite (documentation de base, 5 D 2213). Il existe une compensation implicite.

Selon les informations fournies par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, sur les 2,5 millions de foyers souscrivant la déclaration de revenus fonciers n° 2044, seuls 800.000 d'entre eux mentionnent à la fois en recettes en dépenses les charges remboursées par le locataire. La majorité des propriétaires fait donc usage de la mesure de tempérament prévue par la doctrine administrative.

● Les provisions pour charges

Une personne copropriétaire d'un bien donné en location peut déduire le montant des charges se rapportant à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers, engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu foncier, payées au cours de l'année d'imposition et étant justifiées. S'agissant des sommes versées aux syndicats de copropriétaires, ne sont déductibles des revenus fonciers que les sommes payées au syndic lui-même au titre de ses honoraires et frais ainsi que les sommes effectivement payées par l'intermédiaire du syndic à des tiers fournisseurs ou entrepreneurs de travaux. Les charges ne sont donc pas déductibles tant que le syndic n'a pas déboursé les sommes.

La loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain précitée a créé l'obligation pour les syndicats de copropriétaires de voter, chaque année, un budget prévisionnel pour faire face aux dépenses courantes de maintenance, de fonctionnement et d'administration des parties communes. Des provisions sont versées chaque trimestre. Précédemment, les comptes pouvaient être établis *a posteriori*.

Pour le copropriétaire bailleur, une charge n'est déductible que dès lors qu'elle a été payée par le syndicat de copropriétaires. Or, les syndics ne sont souvent pas en mesure de fournir aux contribuables au moment de l'établissement de la déclaration de revenus (au mois de mars) une ventilation des charges (faisant la distinction entre les charges déductibles et les autres) après arrêté des comptes présenté à l'assemblée générale. L'administration fiscale a donc pris en 2003 une mesure de tempérament, applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2002, selon laquelle les copropriétaires bailleurs sont autorisés à déduire le montant de provisions pour charges au titre de l'année n, année du paiement au syndic (sans attendre de connaître le partage entre charges déductibles ou non). La régularisation des charges relatives à l'année n-1 s'ajoute aux provisions pour charges payées au titre de l'année n. C'est ensuite en année n+1 que s'effectue la régularisation de la déduction au titre de l'année n.

B.– Les propositions d'amélioration du présent article

1.– Les dépenses acquittées par le propriétaire pour le compte du locataire

Le présent article propose de rendre obligatoire la mesure de tempérament selon laquelle les charges acquittées par le propriétaire puis remboursées par le locataire n'ont pas à figurer simultanément en augmentation et en diminution du revenu foncier brut.

Ainsi, il ne serait plus possible de déduire du revenu brut les dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire (**1° du A du I** du présent article) et parallèlement, les remboursements du locataire ne seraient plus ajoutés au revenu (**2° du A du I**).

Il apparaît néanmoins nécessaire de prévoir une possibilité de déduction des charges qui n'auraient pas été remboursées par le locataire. Actuellement, les charges non remboursées viennent diminuer le montant du revenu brut. Le contribuable n'est donc pas imposé sur ces dernières.

Le présent article propose de créer un nouvel alinéa a *ter* dans l'article 31 du code général des impôts fixant la liste des charges déductibles du revenu brut (**B du I** du présent article). Cet alinéa permettrait au propriétaire de déduire de son revenu foncier brut les dépenses supportées pour le compte du locataire et dont il n'a pu obtenir le remboursement au 31 décembre de l'année de départ du locataire. Il a été choisi de ne permettre la déduction des sommes que lorsqu'il est acquis qu'elles ne seront pas remboursées, soit au départ du locataire. Imputer les sommes qui ne sont pas remboursées au 31 décembre de l'année au cours de laquelle elles ont été supportées par le propriétaire pour le compte du locataire n'apparaîtrait pas pertinent dans la mesure où ces sommes peuvent faire l'objet d'un remboursement l'année suivante, auquel cas une mesure de régularisation aurait due être prévue, ce qui apparaît trop complexe.

Un élément essentiel de la réforme proposée tient dans le fait que les charges non récupérées au départ du locataire seraient imputées après l'application de la déduction forfaitaire. La base de cette déduction forfaitaire s'en trouverait donc élargie, ce qui est favorable au contribuable. Actuellement, les dépenses incombant au locataire mais acquittées par le propriétaire sont imputées avant application de la déduction forfaitaire.

En outre, il convient de souligner que les indemnités d'éviction et frais de relogement seraient à l'avenir imputés après application de la déduction forfaitaire, ce qui est également favorable au contribuable.

Ces dispositions s'appliqueraient à compter de l'imposition des revenus de 2004 (**II** du présent article). Il est également prévu que les dépenses supportées pour le compte d'un locataire par un propriétaire, dont ce dernier n'a pu obtenir le

remboursement et qui ont déjà fait l'objet d'une déduction au titre des années antérieures ne puissent plus être déduites.

2.– Les provisions pour charges

Il est proposé que les provisions pour charges fassent l'objet d'un nouvel alinéa a *quater* dans l'article 31 du code général des impôts. Il serait possible de déduire les provisions pour dépenses comprises ou non dans le budget prévisionnel (l'article 14-1 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis a trait aux charges comprises dans le budget prévisionnel et l'article 14-2 de cette même loi a trait aux charges pour travaux non incluses dans le budget prévisionnel). Elles seraient en fait déduites en deux temps :

– seraient déduites l'ensemble des provisions payées par le propriétaire au cours de l'année

– diminuées des provisions déduites l'année précédente alors qu'elles n'auraient pas dû l'être, correspondant soit à des charges déjà couvertes par la déduction forfaitaire (frais de gestion, d'assurance et d'amortissement) soit à des charges qui ne sont pas déductibles des revenus fonciers (si le syndic n'a par exemple pas engagé les dépenses).

II.– La contribution annuelle sur les revenus locatifs

A.- Le droit actuel

La contribution annuelle sur les revenus locatifs définie à l'article 234 *nonies* du code général des impôts est assise sur les revenus tirés de la location de locaux situés dans des immeubles achevés depuis quinze ans au moins au 1er janvier de l'année d'imposition. Elle est acquittée par le bailleur.

La contribution ne pèse pas sur les logements ayant subi des transformations telles qu'ils sont considérés comme étant neufs mais elle s'applique sur les revenus tirés de la location de locaux ayant fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction financés avec le concours de l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (ANAH) (1).

Sont exonérés de contribution annuelle sur les revenus locatifs un certain nombre de revenus tirés de la location (notamment les revenus inférieurs à 1.830 euros par local par an, les revenus tirés de la location consentie à l'Etat ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance, les revenus des immeubles appartenant à l'Etat, aux

(1) Créée en 1971, l'ANAH est un établissement public national visant à aider à améliorer les logements achevés depuis plus de quinze ans appartenant à des propriétaires privés.

collectivités territoriales et aux établissements publics qui en dépendent, les revenus des immeubles appartenant aux organismes d'HLM, les revenus des locations de logements à des personnes défavorisées par des associations sans but lucratif).

La contribution est assise sur les recettes nettes perçues au titre de la location, définies par l'article 234 *undecies* du code général des impôts comme étant la somme des revenus de location augmentés des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge du locataire diminuées des dépenses supportées par le bailleur pour le compte du locataire.

La CRL est égale à 2,5% des revenus.

Il apparaît donc que la CRL est assise sur les seuls revenus locatifs alors que l'impôt sur le revenu est assis sur les revenus fonciers (soit les loyers et les revenus accessoires). Ainsi, sont exonérés de la CRL les revenus accessoires tels que les revenus de la location du droit d'affichage, du droit de chasse et du droit de pêche. En outre, certains versements sont exclus de l'assiette de la CRL dans la mesure où ils ne constituent pas vraiment le prix de la location. Sont ainsi exclues les subventions, primes ou indemnités d'assurance ayant pour objet de financer des charges déductibles pour l'imposition des revenus ou bénéfices, telles que les subventions de l'ANAH (instruction 5 L-5-01 du 18 juin 2001, B.O.I. n° 113 du 25 juin 2001, n° 47).

Certains immeubles sont donc soumis à la CRL pour les seuls loyers et imposés à l'impôt sur le revenu pour les loyers et les revenus accessoires. La déclaration de revenu par laquelle s'effectue également la déclaration de l'assiette de la CRL en devient particulièrement complexe.

La CRL est recouvrée avec l'impôt sur le revenu pour les personnes soumises à l'impôt sur le revenu. Pour les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, l'assiette de la CRL est portée sur la déclaration de résultat et recouvrée avec l'impôt sur les sociétés.

B.- Les modifications proposées

Il est proposé (**D du I** du présent article) de modifier l'assiette de la CRL et de l'harmoniser avec l'assiette de la déduction forfaitaire effectuée au titre des revenus fonciers.

Il est proposé de modifier l'article 234 *undecies* du code général des impôts afin de définir les recettes nettes soumises à la CRL comme étant le revenu défini à l'article 29 du code général des impôts, lequel définit actuellement le revenu foncier brut comme la somme des revenus suivants :

– les loyers et fermages ;

– les revenus accessoires (droit d'affichage, droit de chasse ou de pêche, subventions, etc.) ;

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

– le remboursement par les locataires des dépenses acquittées par le propriétaire pour le compte des locataires.

Il convient de souligner que l'adoption du présent article aboutirait à ce que les dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire et le remboursement de ces dépenses par les locataires n'apparaissent plus respectivement en diminution et en majoration du revenu foncier brut.

L'assiette de la CRL se trouverait sensiblement élargie (le rendement de la CRL au titre de l'année 2004 devrait atteindre un total de 605 millions d'euros et l'élargissement de l'assiette de la CRL devrait, selon les informations fournies par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, représenter une hausse de ce rendement de 4 millions d'euros), notamment du fait de son extension aux revenus accessoires mais la mesure proposée constituerait une mesure de simplification, tant pour les contribuables que pour l'administration fiscale.

Cette extension serait compensée par l'élargissement de l'assiette de la déduction forfaitaire applicable aux revenus fonciers.

En outre, il est proposé (**C du I** du présent article) de modifier le champ d'application de la CRL en supprimant à l'article 234 *nonies* du code général des impôts le II d'après lequel la CRL est également applicable aux locaux ayant fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction financés avec le concours de l'ANAH. De plus, un nouvel alinéa (11°) du III de l'article 234 *nonies* serait ajouté afin de permettre d'exonérer de CRL les logements qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation (qui seraient définis par décret), lorsque ces travaux ont été financés à hauteur d'au moins 15% de leur montant par une subvention versée par l'ANAH, et ce pendant les quinze années suivant la fin des travaux. Ainsi, les logements seraient considérés comme « neufs » pour une nouvelle période de quinze ans.

Cette modification est favorable à la majorité des bailleurs de logements ayant fait l'objet de travaux financés avec le concours de l'ANAH, dans la mesure où l'ensemble des revenus tirés de la location desdits logements seraient exonérés de CRL. Actuellement, seuls les revenus accessoires et les subventions telles que celles de l'ANAH sont exonérés de CRL.

Pour autant, les particuliers dont les logements n'ont pas fait l'objet de travaux subventionnés par l'ANAH à hauteur de 15% verront l'assiette de leur CRL étendue.

Le taux de 15% de financement de l'ANAH est cohérent avec les chiffres de l'ANAH sur les subventions attribuées aux propriétaires bailleurs. En 2003, 87.300 logements de propriétaires bailleurs ont bénéficié d'une subvention. 267 millions d'euros de subventions ont été accordées pour un total de 1,08 milliard de travaux subventionnés et 1,41 milliard d'euros de travaux générés. Pour les propriétaires bailleurs, la subvention moyenne par logement atteint 3.060 euros pour un montant moyen de travaux égal à 16.150 euros, soit un taux de subvention moyen de 18,9%.

Ces dispositions seraient applicables à compter de l'imposition des revenus perçus en 2004 (**II** du présent article).

Globalement, l'ensemble de ces dispositions aurait un impact financier neutre.

*
* *

La Commission a *adopté* un amendement de coordination présenté par votre **Rapporteur général** (**amendement n° 70**).

La Commission a *adopté* l'article 37 ainsi modifié.

*
* *

Article 38

Aménagement du régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers.

Texte du projet de loi :

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. – Le 2° du II de l'article 150 U est ainsi modifié :

1° Après les mots : « Communauté européenne, » sont insérés les mots : « ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, » ;

2° Les mots : « et à » sont remplacés par les mots : « à la double » ;

3° Il est ajouté les mots : « , et qu'il ait la libre disposition du bien au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de cette cession ».

B. – Dans la deuxième phrase du I de l'article 150 UB, les mots : « ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale » sont remplacés par les mots : « sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ».

C. – L'article 150 VB est ainsi modifié :

1° A la dernière phrase du premier alinéa du I, les mots : « vénale au jour du transfert diminuée, le cas échéant de l'abattement prévu à l'article 764 *bis* » sont remplacés par les mots : « retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit » ;

2° Le I est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« En cas de cession d'un bien ou d'un droit mentionné aux articles 150 U à 150 UB, dont le droit de propriété est démembré à la suite d'une succession intervenue avant le 1er janvier 2004, le prix d'acquisition est déterminé en appliquant le barème prévu à l'article 669, apprécié à la date de la cession. » ;

3° Au 4° du II, les mots : « , de rénovation » sont supprimés ;

4° A la seconde phrase du 4° du II, les mots : « un bien » sont remplacés par les mots : « un immeuble bâti » ;

5° Au 5° du II, les mots : « imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements dans le cadre du plan d'occupation des sols ou du plan local d'urbanisme, » sont supprimés.

D. – Le II de l'article 150 VF est complété par un alinéa ainsi rédigé : « L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France est acquitté par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 *bis* A. »

E. – L'article 200 B est complété d'une phrase ainsi rédigée : « Elles sont imposées au taux d'un tiers lorsqu'elles sont dues :

« a. par des associés de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 *ter*, qui ne sont pas fiscalement domiciliés ou n'ont pas leur siège social dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

« b. par des associés personnes morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 *ter*, qui sont fiscalement domiciliés dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. »

F. – Le I de l'article 244 *bis* A est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « et les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France » sont remplacés par les mots : « les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France et les sociétés ou groupements dont le siège social est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France » ;

2° A la première phrase du premier alinéa, après les mots : « parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est » sont insérés les mots : « , à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, » ;

3° Au deuxième aliéna, après les mots : « Communauté européenne » sont insérés les mots : « , ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, » ;

4° Au troisième alinéa, les mots : « les modalités définies aux articles 150 V à 150 VE » sont remplacés par les mots : « les modalités définies au I et aux 2° à 6° du II de l'article 150 U, au III du même article lorsqu'elles s'appliquent à des ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, aux II et III de l'article 150 UB et aux articles 150 V à 150 VE ».

II. – Le code de la sécurité sociale est ainsi modifié :

1° L'article L. 136-7 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa du II, les mots : « prévues au I » sont remplacés par les mots : « prévues au premier alinéa du I » et au V, les mots : « visée aux I, » sont remplacés par les mots : « visée au premier alinéa du I et aux » ;

b) Il est ajouté un VI ainsi rédigé :

« VI. – La contribution portant sur les plus-values mentionnées au second alinéa du I est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu. »

2° Au second alinéa de l'article L. 245-15, les mots : « Les dispositions des III, IV et V » sont remplacés par les mots : « Les dispositions des III à VI ».

III. – Au I de l'article 16 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996, les mots : « prévues au II du même article » sont remplacés par les mots : « prévues aux V et VI du même article ».

IV. – Au deuxième alinéa de l'article 1600-0I du code général des impôts, les mots : « prévues au II » sont remplacés par les mots : « prévues aux V et VI ».

V. – Au 3° du II de l'article 19 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004, après les mots : « prévu à l'article 125 A du code général des impôts » sont insérés les mots : « , aux plus-values mentionnées au I du même article L. 136-7, pour les cessions intervenues à compter du 1er juillet 2004 ».

VI. – Les dispositions du IV de l'article 72 de la loi n° 2004-810 du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie sont applicables à compter du 1er janvier 2004.

VII. – Les dispositions de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values sont abrogées à l'exception de celles prévues à l'article 8, aux VII et VIII de l'article 9 et aux articles 10 à 13 de cette loi.

VIII. – Les dispositions prévues au 1° du A du I, aux 3° et 5° du C du I et au 3° du F du I s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1er janvier 2004.

Les dispositions du 2° du C du I s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions d'usufruit à titre onéreux intervenues à compter du 1er janvier 2004. Elles s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions de la nue-propriété à titre onéreux intervenues à compter du 1er janvier 2005.

Les autres dispositions du I et le VII s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1er janvier 2005.

Exposé des motifs du projet de loi :

Après une année d'application, certains aménagements doivent être apportés au nouveau régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers.

Il s'agit pour l'essentiel :

– d'aligner les modalités d'imposition des associés non-résidents de sociétés de personnes dont le siège est en France sur les modalités d'imposition des non-résidents détenant en direct le bien cédé ;

– de mettre plus généralement en conformité les dispositions applicables aux non-résidents avec le droit communautaire ;

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

– de tenir compte des frais de voirie, de réseaux et de distribution des terrains à bâtir ;

– de corriger certaines imperfections rédactionnelles de la loi du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie et de préciser les conditions d'imposition des plus-values immobilières au regard des prélèvements sociaux.

Observations et décision de la Commission :

L'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a réformé le régime d'imposition des plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession d'immeubles, de meubles ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière. Dans un souci de simplification des modalités de calcul et de paiement de l'impôt, la réforme a consisté à décharger les contribuables de toute obligation déclarative en substituant au régime d'imposition au barème selon un système de quotient destiné à atténuer les effets de la progressivité, un régime d'imposition à un taux proportionnel de 16% auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux. Le notaire est désormais chargé de l'établissement de la déclaration et du paiement de l'impôt pour le compte du vendeur lors de la publicité foncière. Le notaire acquitte, lors d'une même

formalité, les droits d'enregistrement dus par l'acquéreur et l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value immobilière dû par le vendeur.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux cessions réalisées depuis le 1er janvier 2004.

Le présent article tend à prévoir certains aménagements à ce dispositif concernant :

– le régime d'imposition des plus-values réalisées par les non-résidents ;

– la définition de la prépondérance immobilière des sociétés ;

– le calcul de la plus-value imposable ;

– la correction de certaines imperfections rédactionnelles des dispositions relatives aux prélèvements sociaux applicables aux plus-values immobilières.

I.- Le régime applicable aux contribuables domiciliés hors de France

Le présent article propose plusieurs aménagements en ce qui concerne les modalités d'imposition des plus-values réalisées par les contribuables non-résidents. Ils viseraient :

– les exonérations et sursis d'imposition dont bénéficient ces contribuables (4° du F du I du présent article) ;

– l'exonération particulière à l'habitation en France de certains non-résidents (2° et 3° du A du I du présent article) ;

– la mise en conformité avec le droit communautaire (3° du F du I du présent article).

A.- Les exonérations et sursis d'imposition des contribuables non-résidents

L'article 244 *bis* du code général des impôts qui fixe les modalités d'imposition des plus-values réalisées par les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ne vise pas expressément les dispositions des articles 150 U (exonération) et 150 UB du code général des impôts (sursis d'imposition applicable aux cessions de droits sociaux de sociétés à prépondérance immobilière).

L'instruction 8M-1-04 du 14 janvier 2004 a prévu que ces dispositions s'appliquent aux non-résidents. Le 4° du F du I du présent article propose de prévoir expressément dans la loi que s'appliquent au prélèvement intervenant en application de l'article 244 *bis* A du code général des impôts :

– le 1 de l'article 150 U du code précité (principe de l'imposition des plus-values immobilières des particuliers) ;

– les 2° à 6° du II de l'article 150 U précité (exonérations particulières au titre de l'habitation en France de certains non-résidents ; exonération des biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de remploi est satisfaite ; exonérations des biens échangés à l'occasion d'opérations de remembrements ; biens dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15.000 euros) ;

– le III de l'article 150 U précité. Il s'agit de l'exonération des plus-values réalisées par certains titulaires de pensions de vieillesse ou de carte d'invalidité. Le présent article propose de limiter ce bénéfice aux seuls résidents communautaires ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre l'évasion fiscale (1) ;

– les II et III de l'article 150 UB du code général des impôts. Ces dispositions concernent le sursis d'imposition applicable en cas d'échange de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisée en cas d'opérations de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

En application du dernier alinéa du VIII du présent article, ces dispositions s'appliqueraient pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1er janvier 2005.

B.- L'exonération particulière de l'habitation en France de certains non-résidents

En application du 2° du II de l'article 150 U du code général des impôts, la plus-value réalisée lors de la cession d'immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens constituant l'habitation en France de personnes physiques non résidentes, ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne, est exonérée dans la limite d'une résidence par contribuable si le cédant a été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.

Selon les informations recueillies par votre Rapporteur général, il a été constaté que de nombreux non-résidents échappent à l'impôt en cédant un logement qui n'a été à leur disposition que quelques jours (congés pour vendre par exemple). Dans un souci d'équité, les 2° et 3° du A du I du présent article prévoient de fixer un délai minimum de libre disposition de l'habitation : « *depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de [la cession]* ».

---

(1) Islande, Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein.

En application des deux alinéas du VIII du présent article, cette disposition s'appliquerait aux cessions intervenues à compter du 1er janvier 2005.

C.- Les modalités d'imposition des contribuables non-résidents détenant un bien au travers d'une société de personnes dont le siège est en France

Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité distincte de celle de leurs associés. En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent en principe des sujets d'imposition.

Lorsque les sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés ont leur siège hors de France, ils n'ont pas la qualité de résident en France. Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues à l'article 244 *bis* A du code général des impôts.

Lorsque les sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés ont leur siège en France, ils ont la qualité de résident en France au sens des conventions fiscales conclues par la France lorsque les conditions requises par ces conventions sont remplies (CE 4 avril 1997, Sté. Kingroup inc.). Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH du code général des impôts, à raison de la quote-part du résultat de la société de personnes correspondant à leurs droits.

Ainsi, la société de personnes verse l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés soumis à cet impôt présents à la date de la cession de l'immeuble (II de l'article 150 UF du code général des impôts). Ces dispositions s'appliquent aux associés résidents ou non-résidents des sociétés de personnes françaises. Dans ce cas, les associés non-résidents sont jusqu'à présent dispensés de l'accréditation du représentant prévue au troisième alinéa du I de l'article 244 *bis* A du code général des impôts et à l'article 171 *quater* de l'annexe II à ce code.

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

Cette différence de traitement est susceptible d'occasionner d'importantes évasions fiscales, les contribuables non-résidents faisant, lors de l'acquisition du bien, systématiquement et pour des raisons exclusivement fiscales, le choix de détenir le bien au travers d'une société civile qui a son siège en France.

Il est proposé d'aligner les modalités d'imposition des associés non-résidents de sociétés de personnes dont le siège est en France, qu'ils relèvent ou on de l'impôt sur le revenu, sur les modalités d'imposition des non-résidents détenant en direct le bien cédé.

Trois anomalies du dispositif actuel seraient donc corrigées ;

– les associés personnes physiques et morales résidents d'un Etat non membre de la Communauté européenne seraient imposés au taux d'un tiers lorsqu'ils détiennent le bien au travers d'une société qui relève des articles 8 à 8 *ter* du code général des impôts et qui a son siège en France (a de l'article 200 B du code général des impôts) (deuxième alinéa du E du I du présent article) ;

– les associés personnes morales résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne seraient imposés au taux d'un tiers lorsqu'ils détiennent le bien au travers d'une société qui relève des articles 8 à 8 *ter* du code général des impôts et qui a son siège en France (b de l'article 200 B du code général des impôts) (troisième alinéa du E du I du présent article) ;

– les dispositions de l'article 244 *bis* A du code général des impôts s'appliqueraient aux associés personnes morales de sociétés de personnes françaises, qui ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu en France. Ainsi, le prélèvement prévu par cet article serait acquitté lors de la transaction, ce qui élimine les risques d'évasion fiscale (modification de l'article 244 *bis* A du code général des impôts) (1° du F du I du présent article).

S'agissant des modalités de recouvrement de l'impôt le D du I du présent article propose de compléter l'article 150 UF du code général des impôts pour que l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value dû par les associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France soit acquittée par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 *bis* A du code général des impôts. La société ou le groupement dont le siège est en France devrait désigner un représentant fiscal accrédité pour acquitter la quote-part de l'impôt des associés non-résidents.

C.- La mise en conformité avec le droit communautaire

Plusieurs dispositions visant les résidents communautaires font l'objet d'un élargissement aux ressortissants d'un « *autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale* » (1).

---

(1) Voir commentaire sous l'article 31 du présent projet de loi.

II.- La définition de la prépondérance immobilise des sociétés

Les cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière relèvent du régime d'imposition des plus-values immobilières et non de celui des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux.

Les articles 74 SB et 171 *ter* A de l'annexe II au code général des impôts prévoient que sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière, les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50% de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles.

Ces dispositions visent à tirer toutes les conséquences de l'intention du législateur d'assurer la neutralité des régimes fiscaux au regard des conditions de détention de l'immeuble et de sa volonté de simplifier les modalités de liquidation des plus-values immobilières. Elles ont toutefois fait l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

Dans un souci de sécurité juridique, il est proposé de leur donner un caractère législatif. Cette mesure s'appliquerait aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2005 (B du I du présent article pour le régime des contribuables domiciliés en France ; 2° du F du I pour l'application du régime des non-résidents). En application du dernier alinéa du VIII du présent article, ces dispositions s'appliqueraient aux cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1er janvier 2005.

III.- Le calcul de la plus-value imposable

Le présent article propose plusieurs aménagements des modalités de calcul de la plus-value imposable :

– l'harmonisation de la définition du prix d'acquisition à titre gratuit avec celle applicable en matière de plus-values sur valeurs mobilières (1° du C du I du présent article) ;

– l'adaptation de l'incidence du nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété prévu à l'article 669 du code général des impôts (2° du C du I du présent article) ;

– la suppression de la référence à la notion de rénovation (3° du C du I du présent article) ;

– la majoration du prix d'acquisition pour frais de voirie, de réseaux et distribution (5° du C du I du présent article).

a) La définition du prix d'acquisition à titre gratuit

Il est proposé, dans un souci de cohérence fiscale et en cas d'acquisition à titre gratuit, d'harmoniser la définition du prix d'acquisition retenue en matière de plus-values immobilières avec celle retenue en matière de plus-values sur valeurs mobilières (article 150-OD du code général des impôts).

Le prix d'acquisition continuerait à s'entendre de la valeur vénale diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'article 764 *bis* du code précité, même si cette précision ne figure plus expressément à l'article 150 VB du code général des impôts.

b) L'adaptation de l'incidence du nouveau barème de l'article 669 du code général des impôts

Le nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété prévu à l'article 669 du code général des impôts a des incidences sur les modalités de détermination des plus-values immobilières des particuliers. Il est pénalisant en cas de cessions conjointes de droits démembrés reçus à la suite d'une succession intervenue avant le 1er janvier 2004.

Il est proposé, dans cette dernière situation, de corriger le prix d'acquisition du droit démembré en l'évaluant, de la même manière que le prix de cession, à l'aide du nouveau barème prévu à l'article 669 du code général des impôts.

Cette solution, lisible pour le contribuable, rétablit l'équilibre entre l'imposition de l'usufruitier et celle du nu-propriétaire. Elle s'appliquerait aux cessions d'usufruit réalisées à compter du 1er janvier 2004 et aux cessions de la nue-propriété réalisées à compter du 1er janvier 2005.

PRIX D'ACQUISITION. INCIDENCE DU NOUVEAU BAREME DE L'USUFRUIT ET DE LA NUE-PROPRIETE EN MATIERE DE PLUS-VALUES IMMOBILIERES

Le nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété prévu par l'article 669 du code général des impôts a des incidences sur les modalités de détermination des plus-values immobilières des particuliers.

Une solution réglementaire a été trouvée en cas de cession d'un droit démembré d'un bien acquis en pleine propriété. Une solution législative est nécessaire en cas de cession d'un droit acquis isolément.

1 – Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré

Prix ce cession. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (art. 150 VA du code général des impôts). Il est librement déterminé par les parties.

Prix d'acquisition. Le prix d'acquisition afférent au droit cédé est obligatoirement déterminé en appliquant le barème institué par l'article 669 du code général des impôts que l'acquisition soit intervenue avant ou après le 1er janvier 2004 en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jours de la vente (annexe II, art. 74 SE du code général des impôts). Ces dispositions s'appliquent de plein droit sans possibilité de retenir un autre mode d'évaluation du prix d'acquisition du droit cédé.

Exemple. Prix d'acquisition en pleine propriété : 100 ; prix en pleine propriété à la date de cession : 120 ; âge de l'usufruitier : 52 ans au jour de la cession.

Application du nouveau barème à l'entrée et à la sortie

	Prix d'acquisition		Prix de cession		Plus-value	
Usufruit	art. 669	50	art. 669	60	10	10
Nue-propriété	art. 669	50	Art. 669	60	10	

Solution retenue par le décret en conseil d'Etat

2 - Acquisition isolée d'un droit démembré et cession de ce droit

Prix de cession. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (art. 150 VA du code général des impôts). Il est librement déterminé par les parties.

En cas de cession conjointe de l'usufruit et de la nue-propriété, le prix global doit être ventilé de façon à faire apparaître distinctement le prix de cession de la nue-propriété et celui de l'usufruit, en fonction de leur valeur réelle au jour de la vente. A titre de règle pratique, il est admis que cette ventilation puisse être effectuée en appliquant le barème prévu par l'article 669 du code général des impôts, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente (BOI 8 M-1-04, fiche n° 3, n° 7).

Prix d'acquisition. Le prix d'acquisition du droit est celui stipulé dans l'acte (ou de la valeur vénale retenue pour le calcul des droits de mutation s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit).

Il n'a pas à être évalué *a posteriori* à l'aide d'un barème ou d'une évaluation économique. Cela étant, lors de la mutation qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant avant le 1er janvier 2004, il peut avoir été évalué en appliquant le barème de l'article 762 du code général des impôts.

Exemple. Prix en pleine propriété à la date de l'acquisition : 120 ; prix en pleine propriété à la date de cession : 130 ; âge de l'usufruitier : 42 ans au jours de l'acquisition isolée ; 52 ans au jour de la cession.

Application de l'ancien barème à l'entrée et du nouveau à la sortie

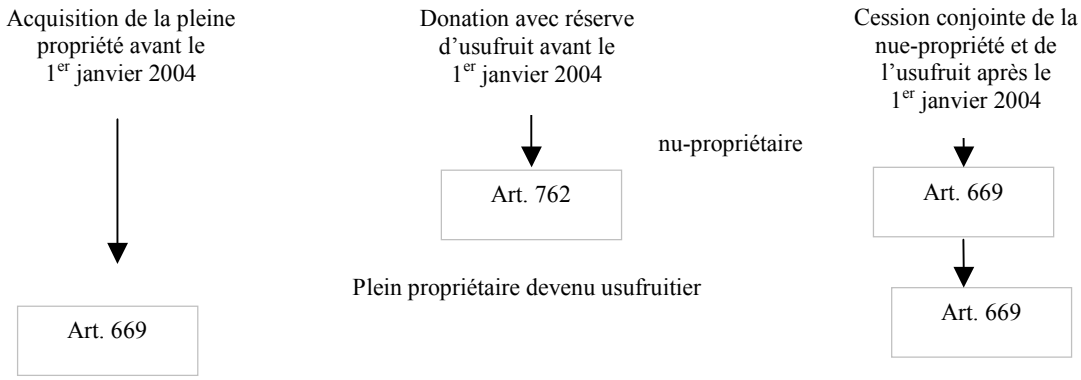
	Prix d'acquisition		Prix de cession		Plus-value
Usufruit	art. 762	48	art. 669	65	17 } 10
Nue-propriété	art. 752	72	Art. 669	65	– 7 }

Etat actuel de la doctrine.

3 - Application de ces principes aux deux situations les plus courantes

Les principes retenus se révèlent globalement neutres sur le calcul de la plus-value en cas de cession conjointe de la nue-propriété et de l'usufruit à la suite d'une donation avec réserve d'usufruit. Ils pénalisent en revanche l'usufruitier en cas de cession conjointe après succession (et corrélativement favorisent le nu-propriétaire).

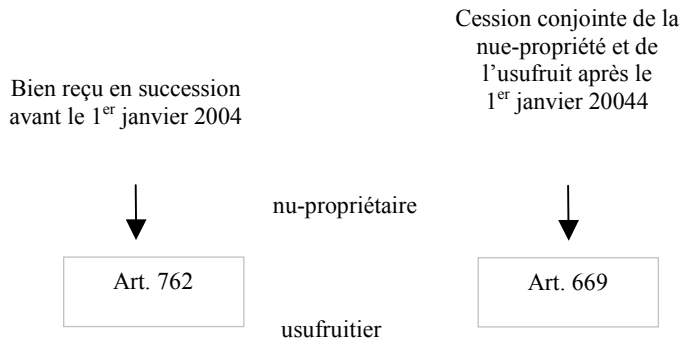
4. Donation avec réserve de l'usufruit



L'application du barème de l'article 669 du code général des impôts à la sortie est avantageuse pour le nu-propriétaire ; il ne peut toutefois imputer la moins-value constatée.

L'application du barème de l'article 699 du code général des impôts à l'entrée et à la sortie ne pénalise pas l'usufruitier.

b) Succession



L'application du barème de l'article 669 du code général des impôts à la sortie est avantageuse pour le nu-propriétaire ; il ne peut toutefois imputer la moins-value immobilière constatée. Elle est défavorable pour l'usufruitier.

4 - Mesure proposée

La solution consiste, lorsque le droit de propriété est démembré à la suite d'une succession intervenue avant le 1er janvier 2004, à corriger le prix d'acquisition du droit démembré en appliquant rétroactivement le nouveau barème. L'âge de l'usufruitier serait apprécié au jour de la cession.

Exemple : Prix en pleine propriété à la date de l'acquisition : 120 ; prix en pleine propriété à la date de la cession : 130 ; âge de l'usufruitier : 42 ans au jour de l'acquisition isolée ; 52 ans au jour de la cession isolée ; le prix d'acquisition de la nue-propriété stipulé dans l'acte est de 72 (application du barème 762).

Application de l'ancien barème à l'entrée et du nouveau à la sortie

	Prix d'acquisition		Prix de cession		Plus-value
Usufruit	art. 669	60	art. 669	65	5 } 10
Nue-propriété	art. 669	60	Art. 669	65	5 } 10

Cette solution, qui n'aurait aucune incidence sur la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, serait applicable aux seules cessions de droits démembrés reçus à la suite d'une succession intervenue avant le 1er janvier 2004. Elle a reçu l'accord du Conseil supérieur du notariat.

Par ailleurs, cette solution :

– est lisible pour le contribuable dans la mesure où elle retient à l'entrée comme à la sortie le nouveau barème d'évaluation ;

– est cohérente avec la position retenue en cas de cession d'un droit démembré d'un bien acquis en plaine propriété ;

– préserve les principes fondamentaux applicables aux droits de mutation à titre gratuit.

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

c) La suppression de la référence à la notion de rénovation

Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure viennent en majoration du prix d'acquisition lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives (4° du II de l'article 150 VB du code général des impôts).

Pour des raisons de simplification et de cohérence de la matière fiscale, les travaux à prendre en compte pour la détermination de la plus-value immobilière sont définis de la même manière que pour la détermination du revenu foncier imposable.

La notion de « rénovation » n'existe pas en matière de revenus fonciers. Les dépenses de « rénovation » revêtent en réalité selon le cas, soit le caractère de

dépenses d'amélioration déductibles, soit le caractère de travaux de (re) construction non déductibles.

En conséquence, il est proposé de supprimer la référence au mot « rénovation » dans le cadre des plus-values immobilières. Dès lors qu'il s'agit d'une correction purement rédactionnelle, cette mesure s'appliquerait à compter du 1er janvier 2004.

d) La majoration du prix d'acquisition pour travaux

Application de la majoration de 15% aux seuls immeubles bâtis

Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration réalisées sur un immeuble viennent en majoration du prix d'acquisition, soit, sous certaines conditions, pour leur montant réel, soit, forfaitairement pour un montant égal à 15% du prix d'acquisition à la condition que le contribuable cède l'immeuble plus de cinq ans après son acquisition. Cette dernière majoration s'applique y compris en cas de cession de terrains nus, quand bien même ces derniers font rarement l'objet de travaux.

Il est proposé de limiter l'application de la majoration de 15% aux seuls immeubles bâtis. Cette mesure s'appliquerait à compter du 1er janvier 2005. Il est toutefois précisé que :

– les travaux réalisés sur les terrains nus (drainage notamment) restent déductibles pour leur montant réel, toutes les conditions étant par ailleurs remplies ;

– les frais de voirie, réseaux et distribution réalisés sur des terrains à bâtir viendraient en majoration du prix d'acquisition qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements (4° du C du I du présent article).

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

Pour la détermination de la plus-value imposable, le prix d'acquisition est majoré d'un certain nombre de dépenses limitativement énumérées par la loi. Les autres dépenses restent, en principe, sans influence sur le calcul de la plus-value. Il en est ainsi des frais d'aménagement et de viabilisation d'un terrain, supportés par un contribuable dans le cadre d'une opération de lotissement, dès lors qu'ils ne sont pas imposés par les collectivités territoriales.

Il est proposé dans un souci d'équité et de réalisme économique d'admettre que ces dépenses viennent en majoration du prix d'acquisition. Ainsi, les frais de voirie, réseaux et distribution s'ajouteraient, sur justificatif, au prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value imposable des terrains à bâtir, qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements (5° du C du I du présent article).

Ces dispositions s'appliqueraient pour la détermination des plus-values réalisées lors des cessions intervenues à compter du 1er janvier 2004.

IV.- La correction de certaines imperfections rédactionnelles des dispositions relatives aux prélèvements sociaux applicables aux plus-values immobilières

L'article 11 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées a créé :

– la contribution additionnelle sur les produits de placement au taux de 0,3% qui s'applique à compter du 1er juillet 2004 ;

– la contribution additionnelle sur les revenus du patrimoine qui s'applique aux revenus des années 2003 et suivantes. Elle est fixée au taux de 0,15% pour les revenus de l'année 2003 et au taux de 0,3% pour les revenus des années suivantes.

Par ailleurs, l'article 72 de la loi n° 2004-810 du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie prévoit un relèvement de 0,7 point du taux de la contribution sociale généralisée. Ce relèvement s'applique pour les revenus du patrimoine à compter du 1er janvier 2004 et pour les produits de placement à compter du 1er janvier 2005.

Les modalités de recouvrement des prélèvements sociaux varient selon qu'il s'agit de revenus du patrimoine ou de produits de placement. Dans le premier cas, ils sont recouvrés avec un décalage d'une année, si bien que le relèvement des taux peut intervenir sur des revenus déjà perçus mais non encore imposés. Dans le second cas, ils sont recouvrés au fur et à mesure dès l'appréhension du revenu.

Depuis le 1er janvier 2004, les plus-values immobilières des particuliers sont imposées lors de la publication de l'acte transférant la propriété à la conservation des hypothèques. Sous peine de refus de la formalité de publicité foncière, l'impôt doit donc être acquitté par le notaire dans les deux mois suivant la date de la cession.

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

Ainsi, l'article 72 de la loi du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie a prévu que les prélèvements sociaux sur les plus-values immobilières suivent le régime des produits de placement. Il est donc dans l'intention du législateur que la contribution additionnelle de 0,3% s'applique à compter du 1er juillet 2004 et que le relèvement de 0,7 point du taux de la contribution sociale généralisée s'applique à compter du 1er janvier 2005.

Ce dispositif appelle plusieurs aménagements techniques nécessaires à son entrée en vigueur :

– d'une part, des dispositions de coordination sont nécessaires en matière de CRDS et de prélèvement social ;

– d'autre part, les modalités de recouvrement applicables aux prélèvements sociaux correspondant aux plus-values immobilières seraient précisées. Ces prélèvements seraient assis, contrôlés et recouvrés selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu. En effet, les nouvelles modalités déclaratives et de paiement prévues pour l'imposition des plus-values des particuliers n'emportent pas changement de la nature de l'imposition. Celle-ci reste une catégorie de l'impôt sur le revenu, même si au sein de cet impôt des modalités déclaratives et de paiement spécifiques sont prévues aux articles 150 VG et 150 VH du code général des impôts ;

– enfin, il convient de prévoir une entrée en vigueur aux dispositions adoptées dans la loi du 13 août 2004 qui n'a pas prévu d'entrée en vigueur spécifique pur la mesure consistant à jumeler le régime des prélèvements sociaux applicable aux plus-values immobilières à celui applicable aux produits de placement. Dès lors cette mesure s'applique à compter du jour qui suit l'entrée en vigueur de cette loi, soit dès le 18 août 2004. Les plus-values immobilières ont donc, en l'état actuel de la législation, le caractère de revenus du patrimoine jusqu'à cette date. Ainsi :

– la contribution additionnelle de 0,3% serait due sur les plus-values immobilières réalisées lors des cessions intervenues entre le er janvier 2004 et le 30 juin 2004 ;

– le relèvement de 0,7 point de la contribution sociale généralisée serait dû en 2004 pour les cessions intervenues entre le 1er janvier et le 17 août ;

Il est proposé de prévoir que le régime des prélèvements sociaux applicable aux plus-values immobilières soit jumelé sur celui applicable aux produits de placements dès le 1er janvier 2004 et non à la date d'entrée en vigueur de la loi du 13 août 2004.

*
* *

La Commission a examiné un amendement présenté par M. Alain Marleix, tendant à supprimer l'exclusion des immeubles non bâtis du bénéfice de la majoration forfaitaire de 15% appliquée au prix d'acquisition pour le calcul des plus-values immobilières des particuliers.

Votre **Rapporteur général** a rappelé que dans le cadre de la réforme des plus-values immobilières des particuliers, il a été décidé de les taxer

forfaitairement plutôt que de les intégrer dans le calcul de l'impôt sur le revenu. De plus, après 15 ans, les plus-values ne sont plus imposables. Dans le cas des biens immobiliers, il est possible de leur apporter des améliorations qui sont prises en compte soit en fonction du prix réel payé pour celles-ci, soit d'appliquer le forfait de 15% au prix de vente du bien.

Cependant, si un tel forfait est pertinent pour les immeubles bâtis, il n'a aucun sens pour les immeubles non bâtis. Si des améliorations sont apportées à un terrain, elles doivent être prises en compte, pour le calcul de la plus-value, par la majoration du prix réel.

Après que votre **Rapporteur général** eut émis un avis défavorable, la Commission a *rejeté* cet amendement.

La Commission a *adopté* l'article 38 sans modification.

*

* *

N° 1976 – Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2004 : articles 25 à 38 (M. Gilles Carrez)