



N° 3631

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 6 juillet 2011

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145 du Règlement

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

sur

l'application des mesures fiscales *contenues dans les lois de finances*

ET PRÉSENTÉ

PAR M. GILLES CARREZ,

Rapporteur général,

Député.

SOMMAIRE

| | Pages |
|---|-------|
| INTRODUCTION | 11 |
| PREMIÈRE PARTIE : BILAN DE TROIS MESURES FISCALES | 13 |
| SOUS-PARTIE 1 : LA DÉFISCALISATION EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF NEUF | 13 |
| SOUS-PARTIE 2 : L'ÉVALUATION DU POIDS DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET DE SA RÉPARTITION ENTRE LES ENTREPRISES | 42 |
| SOUS-PARTIE 3 : LES NOUVEAUX OUTILS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE | 79 |
| DEUXIÈME PARTIE : CONDITIONS JURIDIQUES DE L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE | 101 |
| I.- FISCALITÉ DES PERSONNES | 105 |
| 11.- IMPÔT SUR LE REVENU - DISPOSITIONS GÉNÉRALES | 107 |
| 11-18.- Loi de finances initiale pour 2009 | 107 |
| <i>Art. 84</i> : Aménagement du régime fiscal applicable au dispositif « Malraux » | 107 |
| <i>Art. 87</i> : Plafonnement des réductions d'impôt obtenues au titre d'investissements réalisés outre-mer | 108 |
| <i>Art. 91</i> : Plafonnement global de certains avantages fiscaux propres à l'impôt sur le revenu | 109 |
| 11-20.- Deuxième loi de finances rectificative pour 2009 | 111 |
| <i>Art. 19</i> : Déductibilité des rachats d'années d'étude par les salariés relevant d'un régime spécial de sécurité sociale | 111 |
| 11-21.- Loi de finances initiale pour 2010 | 112 |
| <i>Art. 19</i> : Aménagement du régime d'imposition des revenus différés | 112 |
| <i>Art. 81</i> : Abaissement du plafonnement global de certains avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu | 113 |
| <i>Art. 82</i> : Verdissement graduel de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'investissement locatif « Scellier » | 114 |
| <i>Art. 83</i> : Assouplissement du zonage de la réduction d'impôt « Scellier » | 116 |
| <i>Art. 84</i> : Verdissement graduel dans le logement neuf du crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt d'acquisition d'habitation principale | 117 |
| <i>Art. 87</i> : Modification du régime de reprise de la réduction d'impôt pour investissement dans une résidence de tourisme | 118 |
| 11-22.- Troisième loi de finances rectificative pour 2009 | 120 |
| <i>Art. 12</i> : Aménagement de la réduction d'impôt pour investissement dans le logement social outre-mer | 120 |
| <i>Art. 18</i> : Alignement du traitement fiscal des activités illicites sur les activités occultes | 121 |
| <i>Art. 19</i> : Lutte contre les activités lucratives non déclarées | 122 |
| <i>Art. 35</i> : Aménagement du régime du mécénat | 124 |
| <i>Art. 39</i> : Extension de la réduction d'impôt « Malraux » aux souscriptions de parts de SCPI | 125 |
| <i>Art. 58</i> : Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable » et report de l'éco-conditionnalité de certains avantages fiscaux | 126 |
| <i>Art. 95</i> : Transformation en réduction d'impôt de la déduction du revenu global des contribuables qui réalisent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel | 127 |
| 11-23.- Première loi de finances rectificative pour 2010 | 128 |
| <i>Art. 15</i> : Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable » | 128 |

| | |
|---|-----|
| 11-24.– Loi de finances initiale pour 2011 | 129 |
| <i>Art. 4</i> : Prorogation d'un an du régime transitoire accompagnant l'extinction de la demi-part accordée aux contribuables vivant seuls et ayant eu à leur charge un ou plusieurs enfants | 129 |
| <i>Art. 6</i> : Contribution supplémentaire de 1 % sur les hauts revenus et les revenus du capital | 130 |
| <i>Art. 92</i> : Suppression de la réduction d'impôt pour l'acquisition de résidences de tourisme | 131 |
| <i>Art. 93</i> : Extension aux sociétés d'économie mixte de la possibilité de prendre des parts dans les sociétés de portage investissant dans l'immobilier locatif social défiscalisé en outre-mer | 132 |
| <i>Art. 95</i> : Modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu des couples qui se constituent ou se séparent | 132 |
| <i>Art. 98</i> : Exclusion des sociétés de participation du champ des sociétés pouvant porter des montages en défiscalisation des investissements productifs en outre-mer | 133 |
| <i>Art. 101</i> : Encadrement des activités des cabinets de conseil en défiscalisation | 134 |
| <i>Art. 104</i> : Déconcentration de la procédure de contrôle de la défiscalisation des investissements productifs en outre-mer | 135 |
| <i>Art. 105</i> : Réduction homothétique de l'avantage en impôt procuré par certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu | 136 |
| <i>Art. 106</i> : Renforcement du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu | 137 |
| <i>Art. 107</i> : Abrogation du compte épargne co-développement et du livret d'épargne pour le co-développement | 138 |
| 11-25.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010 | 139 |
| <i>Art. 53</i> : Allègement des obligations déclaratives des ayants-droit l'année du décès | 139 |
| <i>Art. 59</i> : Fiscalisation des prestations de retraite versées sous forme de capital | 139 |
| <i>Art. 68</i> : Participation d'un tiers de confiance à la déclaration annuelle de revenus | 140 |
| 12.– REVENUS MOBILIERS | 141 |
| 12-01.– Loi de finances initiale pour 2010 | 141 |
| <i>Art. 104</i> : Ouverture du PEA aux titres de SIIC et SCR étrangères | 141 |
| 12-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010 | 142 |
| <i>Art. 26</i> : Réforme de l'épargne logement | 142 |
| 13.– REVENUS FONCIERS | 144 |
| 13-13.– Loi de finances initiale pour 2011 | 144 |
| <i>Art. 99</i> : Aménagement du crédit d'impôt pour travaux dans le périmètre d'un plan de prévention des risques technologiques | 144 |
| 14.– PLUS-VALUES DES PARTICULIERS | 145 |
| 14-01.– Loi de finances rectificative pour 2005 | 145 |
| <i>Art. 28</i> : Régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) | 145 |
| 14-02.– Loi de finances rectificative pour 2006 | 147 |
| <i>Art. 140</i> : Aménagements apportés au régime des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) | 147 |
| 14-03.– Loi de finances initiale pour 2008 | 149 |
| <i>Art. 27</i> : Imposition des plus-values de nature immobilière des non-résidents | 149 |
| 14-05.– Loi de finances rectificative pour 2008 | 150 |
| <i>Art. 43</i> : Exonération des gains réalisés par les associés dits « passifs » de société de personnes | 150 |
| 14-06.– Loi de finances initiale pour 2011 | 151 |
| <i>Art. 8</i> : Suppression du seuil de cession pour l'imposition à l'impôt sur le revenu des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés par les particuliers | 151 |
| <i>Art. 22</i> : Aménagement des règles d'imposition aux prélèvements sociaux de la part en euro des contrats d'assurance-vie multi-supports | 152 |
| <i>Art. 91</i> : Limitation de l'exonération de plus-values immobilières des non résidents | 153 |

| | |
|--|------------|
| 14-07.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 153 |
| <i>Art. 18</i> : Mise en conformité avec le droit communautaire de l'exonération des plus-values mobilières applicable aux cessions au sein du groupe familial et assujettissement de ces plus-values aux prélèvements sociaux | 153 |
| <i>Art. 57</i> : Prélèvement à la source sur les gains résultant de la levée de stock-options, de l'attribution d'actions gratuites et de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprises pour les personnes non domiciliées en France..... | 154 |
| II.– FISCALITÉ DES ENTREPRISES | 155 |
| 22.– B.I.C. et I.S. - DISPOSITIONS PARTICULIÈRES | 156 |
| 22-14.– Loi de finances initiale pour 2009..... | 156 |
| <i>Art. 21</i> : Régime fiscal des « parachutes dorés » | 156 |
| 22-15.– Loi de finances initiale pour 2011 | 156 |
| <i>Art. 41</i> : Aménagement du crédit d'impôt recherche..... | 156 |
| <i>Art. 90</i> : Création d'un prêt à taux zéro renforcé | 157 |
| <i>Art. 126</i> : Modification du régime de déduction des redevances de concession de brevets..... | 160 |
| <i>Art. 129</i> : Aménagement du régime fiscal des entreprises qui se créent ou qui sont reprises dans les zones de revitalisation rurale..... | 161 |
| <i>Art. 131</i> : Recentrage du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement..... | 162 |
| 22-16.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 162 |
| <i>Art. 13</i> : Réforme du statut fiscal des sociétés de personnes..... | 162 |
| <i>Art. 51</i> : Conditions d'application de l'abattement sur le résultat imposable dans le cas d'entreprises appartenant à un groupe | 163 |
| 23.– PLUS-VALUES ET PATRIMOINE PROFESSIONNELS | 164 |
| 23-05.– Loi de finances initiale pour 2005 | 164 |
| <i>Art. 26</i> : Aménagement du régime de faveur applicable aux sociétés d'investissement immobilier cotées | 164 |
| 23-10.– Loi de finances initiale pour 2007 | 165 |
| <i>Art. 60</i> : Extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque..... | 165 |
| 23-12.– Loi de finances rectificative pour 2007..... | 166 |
| <i>Art. 35</i> : Extension aux SPPICAV des dispositions applicables aux SIIC..... | 166 |
| 23-17.– Loi de finances initiale pour 2010 | 167 |
| <i>Art. 31</i> : Neutralisation des opérations d'échange de titres en présence de reports antérieurs | 167 |
| 23-18.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009 | 167 |
| <i>Art. 34</i> : Réforme de l'imposition des revenus patrimoniaux des organismes sans but lucratif..... | 167 |
| <i>Art. 41</i> : Option pour le régime SIIC des sociétés détenues conjointement | 168 |
| <i>Art. 42</i> : Neutralité des opérations de fusion de SCPI et de SPPICAV | 169 |
| 23-20.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010 | 170 |
| <i>Art. 75</i> : Aménagement du régime fiscal des SIIC..... | 170 |
| 24.– RÉGIME DE GROUPE..... | 170 |
| 24-04.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009..... | 170 |
| <i>Art. 22</i> : Mesures de lutte contre les États ou territoires non coopératifs et fixant des obligations documentaires relatives à la politique des prix de transfert..... | 170 |
| <i>Art. 33</i> : Aménagement du régime de l'intégration fiscale | 175 |

| | |
|--|------------|
| 24-05.– Loi de finances initiale pour 2011 | 177 |
| <i>Art. 11</i> : Neutralisation des opérations de fusion/absorption sur les distributions et moins-values | 177 |
| <i>Art. 12</i> : Durcissement du régime de sous-capitalisation | 178 |
| <i>Art. 13</i> : Assimilation des cessions de titres de participation entre sociétés liées à des cessions au sein de groupes intégrés..... | 180 |
| <i>Art. 14</i> : Création d'un report de crédit d'impôt sur les distributions et intérêts perçus de sociétés étrangères et création d'un mécanisme anti-abus..... | 180 |
| 25.– AUTRES IMPOSITIONS DIRECTES SUR LES ENTREPRISES..... | 181 |
| 25-01.– Loi de finances initiale pour 2011 | 181 |
| <i>Art. 23</i> : Taxation des sommes placées sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance | 181 |
| <i>Art. 24</i> : Adaptation de la taxe sur les véhicules de sociétés..... | 181 |
| <i>Art. 42</i> : Création d'une taxe de risque systémique sur les banques | 182 |
| III.– TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE | 183 |
| 31.– CHAMP D'APPLICATION..... | 185 |
| 31-02.– Première loi de finances rectificative pour 2010 | 185 |
| <i>Art. 16</i> : Aménagement du régime de la TVA immobilière | 185 |
| 31-03.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010 | 186 |
| <i>Art. 70</i> : Mise en conformité ou en cohérence avec le droit communautaire de diverses mesures applicables en matière de TVA | 186 |
| 33.– OBLIGATIONS DES REDEVABLES – RECOUVREMENT | 189 |
| 33-01.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 189 |
| <i>Art. 50</i> : Création d'un régime de consolidation du paiement de la TVA | 189 |
| <i>Art. 72</i> : Modalités de régularisation de la TVA pour les contribuables relevant du régime simplifié d'imposition | 190 |
| IV.– ENREGISTREMENT – IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE – TAXES DIVERSES | 193 |
| 41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT | 195 |
| 41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005 | 195 |
| <i>Art. 21</i> : Prise en compte des holdings de reprise dans les engagements collectifs de conservation en matière de donations et de successions | 195 |
| 41-15.– Loi de finances rectificative pour 2007 | 195 |
| <i>Art. 31</i> : Maintien de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit accordée dans le cadre d'un engagement collectif de conservation en cas de donation..... | 195 |
| 41-16.– Loi de finances initiale pour 2009 | 196 |
| <i>Art. 12</i> : Assouplissement de l'exonération partielle de DMTG liée à un pacte de conservation | 196 |
| 41-17.– Loi de finances initiale pour 2010..... | 197 |
| <i>Art. 28</i> : Exonération de droits de mutation par décès des successions des militaires décédés en opérations extérieures | 197 |
| <i>Art. 33</i> : Ouverture aux tontiniers de la possibilité d'opter pour le régime des droits de mutation à titre gratuit..... | 198 |
| <i>Art. 34</i> : Aménagement du régime des pactes d'actionnaires ouvrant droit à une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit | 198 |
| <i>Art. 35</i> : Relèvement de la limite d'âge applicable à l'exonération des dons manuels..... | 199 |
| <i>Art. 36</i> : Restitution en cas de clause de retour conventionnel..... | 199 |

| | |
|---|------------|
| 41-18.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 200 |
| <i>Art. 19</i> : Application du droit de partage aux réincorporations de donations antérieures dans une donation-partage..... | 200 |
| 44.– DROITS DE TIMBRE - DROITS ET TAXES DIVERS..... | 201 |
| 44-07.– Loi de finances initiale pour 2007..... | 201 |
| <i>Art. 25</i> : Allègement de la taxation des jeux automatiques installés dans les lieux publics..... | 201 |
| 44-10.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009..... | 201 |
| <i>Art. 54</i> : Volet fiscal de la réforme portant fusion des professions d’avocats et d’avoués..... | 201 |
| 44-11.– Loi de finances initiale pour 2011..... | 202 |
| <i>Art. 27</i> : Création d’une taxe sur les services de publicité en ligne..... | 202 |
| <i>Art. 44</i> : Aménagement du régime du droit de passeport pour les navires de plaisance ou de sport..... | 203 |
| 44-12.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 204 |
| <i>Art. 73</i> : Réforme de la fiscalité sur les tabacs..... | 204 |
| <i>Art. 81</i> : Modulation de la taxe sur les ventes au détail de poissons, crustacés et mollusques marins..... | 205 |
| 45.– IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE..... | 206 |
| 45-02.– Loi de finances initiale pour 2008..... | 206 |
| <i>Art. 15</i> : Assouplissement des dispositifs existant en matière de mutation à titre gratuit et d’impôt de solidarité sur la fortune en faveur des entreprises..... | 206 |
| 45-03.– Loi de finances rectificative pour 2007..... | 207 |
| <i>Art. 41</i> : Maintien de l’abattement de 75 % sur l’impôt de solidarité sur la fortune en présence d’un pacte d’actionnaires en cas de donation ou de cession de titres de sociétés interposées entre associés..... | 207 |
| 45-04.– Loi de finances initiale pour 2009..... | 208 |
| <i>Art. 40</i> : Exonération de la valeur de capitalisation des rentes viagères..... | 208 |
| 45-05.– Loi de finances initiale pour 2010..... | 208 |
| <i>Art. 20</i> : Aménagement de la réduction d’ISF en faveur des investissements dans les PME..... | 208 |
| 45-06.– Loi de finances initiale pour 2011..... | 212 |
| <i>Art. 38</i> : Aménagement des réductions d’impôt sur le revenu et d’impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME et d’entreprises innovantes..... | 212 |
| <i>Art. 40</i> : Extension de la réduction d’impôt de solidarité sur la fortune au titre de dons aux sommes versées à certaines associations d’utilité publique..... | 214 |
| V.– FISCALITÉ LOCALE..... | 217 |
| 51.– TAXES FONCIÈRES..... | 219 |
| 51-01.– Loi de finances initiale pour 2011..... | 219 |
| <i>Art. 109</i> : Exonération facultative de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les terrains à usage arboricole ou viticole..... | 219 |
| 51-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 220 |
| <i>Art. 38</i> : Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties au profit des immeubles du patrimoine universitaire confié à des sociétés de projet..... | 220 |
| 52.– TAXE D’HABITATION..... | 221 |
| 52-03.– Loi de finances initiale pour 2006..... | 221 |
| <i>Art. 92</i> : Résidences mobiles terrestres..... | 221 |

| | |
|--|------------|
| 52-04.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009 | 222 |
| <i>Art. 102</i> : Dégrevement partiel et temporaire de taxe d'habitation en cas de relogement dans le cadre d'une démolition en zone ANRU..... | 222 |
| | |
| 54.– TAXE PROFESSIONNELLE, CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE ET IMPOSITIONS FORFAITAIRES SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAU | 224 |
| 54-12.– Loi de finances rectificative pour 2008..... | 224 |
| <i>Art. 100</i> : Valeur locative des immeubles acquis par levée d'option d'un crédit bail..... | 224 |
| <i>Art. 101</i> : Évaluation des établissements industriels pour l'établissement des impositions directes locales..... | 225 |
| <i>Art. 109</i> : Exonération de la taxe professionnelle pour les filiales des éditeurs de presse périodique écrite..... | 226 |
| <i>Art. 110</i> : Réduction de la valeur locative pour les immeubles de logements issus de la transformation de locaux industriels..... | 227 |
| 54-13.– Loi de finances initiale pour 2010..... | 228 |
| <i>Art. 2</i> : Suppression de la taxe professionnelle et réforme de la fiscalité locale | 228 |
| 54-15.– Loi de finances initiale pour 2011..... | 238 |
| <i>Art. 108</i> : Ajustements consécutifs à la réforme de la suppression de la taxe professionnelle..... | 238 |
| <i>Art. 121</i> : Création d'une nouvelle composante de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux afférente aux réseaux de gaz naturel..... | 239 |
| | |
| 55.– DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES | 240 |
| 55-11.– Loi de finances rectificative pour 2007..... | 240 |
| <i>Art. 27</i> : Allègement de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite | 240 |
| <i>Art. 71</i> : Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales | 241 |
| <i>Art. 75</i> : Partage de la taxe sur les spectacles..... | 243 |
| 55-14.– Loi de finances initiale pour 2010..... | 245 |
| <i>Art. 97</i> : Modernisation du régime de la taxe de balayage..... | 245 |
| 55-15.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 246 |
| <i>Art. 28</i> : Réforme de la fiscalité de l'urbanisme | 246 |
| <i>Art. 31</i> : Mesures de financement du Grand Paris | 249 |
| <i>Art. 32</i> : Dispositions fiscales relatives aux transports en commun en Île-de-France..... | 252 |
| <i>Art. 33</i> : Majoration du plafond du versement transport en cas de réalisation d'une infrastructure de transport collectif en site propre..... | 253 |
| <i>Art. 34</i> : Révision des valeurs locatives foncières des locaux professionnels | 254 |
| <i>Art. 35</i> : Création d'une taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres occupées à titre d'habitat principal..... | 256 |
| <i>Art. 37</i> : Modalités d'application de la taxe de balayage | 257 |
| <i>Art. 40</i> : Extension aux parcs d'attractions et de loisirs du calcul de la valeur locative au <i>pro rata temporis</i> de la période d'activité..... | 258 |
| | |
| VII.– FISCALITÉ AGRICOLE..... | 259 |
| 70-01.– Loi de finances initiale pour 2011..... | 261 |
| <i>Art. 132</i> : Prorogation et aménagement du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique..... | 261 |
| 70-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 261 |
| <i>Art. 15</i> : Aménagement des modalités d'appréciation du montant des recettes accessoires pour l'application du régime des bénéfices agricoles aux jeunes agriculteurs | 261 |
| | |
| VIII.– FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT | 263 |
| 80-14.– Loi de finances rectificative pour 2008..... | 265 |
| <i>Art. 75</i> : Annualisation du malus automobile pour les voitures les plus polluantes..... | 265 |

| | |
|--|------------|
| 80-15.– Loi de finances initiale pour 2011..... | 265 |
| <i>Art. 29</i> : Extension des possibilités d'utilisation des huiles végétales pures dans les véhicules des collectivités territoriales..... | 265 |
| <i>Art. 30</i> : Exonération de TICPE en faveur du transport fluvial de marchandises..... | 266 |
| <i>Art. 36</i> : Aménagement des avantages fiscaux à l'investissement dans la production d'énergie photovoltaïque..... | 266 |
| 80-16.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 268 |
| <i>Art. 44</i> : Abaissement des seuils du « malus » automobile..... | 268 |
| <i>Art. 45</i> : Aménagement de la TGAP sur les déchets ménagers..... | 269 |
| <i>Art. 47</i> : Création d'une TGAP sur les sacs de caisse en plastique non biodégradable..... | 270 |
| <i>Art. 49</i> : Modification des dispositions relatives à l'éco-taxe poids lourds..... | 271 |
| IX.– RECOUVREMENT – CONTRÔLE..... | 275 |
| 90-12.– Loi de finances rectificative pour 2008..... | 277 |
| <i>Art. 52</i> : Dispositif de lutte contre la fraude fiscale <i>via</i> les paradis fiscaux..... | 277 |
| 90-13.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009..... | 278 |
| <i>Art. 20</i> : Contrôle des organismes percevant des dons ouvrant droit à des avantages fiscaux..... | 278 |
| <i>Art. 23</i> : Procédure judiciaire d'enquête fiscale..... | 279 |
| <i>Art. 26</i> : Création d'une obligation de transmission de la DEB par voie électronique pour les grandes entreprises..... | 281 |
| <i>Art. 72</i> : Mise en conformité des règles fiscales applicables aux assureurs étrangers avec la jurisprudence communautaire..... | 282 |
| <i>Art. 113</i> : Renforcement des échanges d'informations entre l'administration fiscale et les établissements publics à caractère administratif..... | 283 |
| 90-14.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010..... | 284 |
| <i>Art. 52</i> : Simplification des procédures fiscales et douanières..... | 284 |
| <i>Art. 55</i> : Harmonisation des procédures de recouvrement forcé au sein de la direction générale des finances publiques..... | 285 |
| <i>Art. 66</i> : Droit d'accès de TRACFIN aux fichiers de l'administration fiscale..... | 287 |
| <i>Art. 69</i> : Restriction à la suspension du recouvrement en cas de procédure amiable..... | 288 |
| ANNEXE..... | 289 |
| EXAMEN EN COMMISSION..... | 293 |

INTRODUCTION

L'examen des conditions de l'application des dispositions fiscales s'inscrit pleinement dans la fonction de contrôle de l'exécutif qui constitue l'une des missions fondamentales du Parlement.

C'est dans cette perspective que le Rapporteur général souhaite faire le point sur l'application des dispositions fiscales contenues dans les lois sur lesquelles il a rapporté. Comme l'année dernière, cette présentation est complétée par un premier bilan de plusieurs mesures fiscales votées depuis le début de la XIII^{ème} législature.

Le présent rapport a donc deux objectifs :

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

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

PREMIÈRE PARTIE : BILAN DE TROIS MESURES FISCALES

Dans la perspective de l'examen, à l'automne prochain, du projet de loi de finances pour 2012, le Rapporteur général se propose d'apporter un éclairage particulier sur trois dossiers d'actualité : l'avenir de la défiscalisation en faveur du logement locatif ; la charge de l'impôt sur les sociétés et sa répartition entre les entreprises ; les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale.

*

* *

SOUS-PARTIE 1 : LA DÉFISCALISATION EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF NEUF

L'introduction du dispositif Scellier en loi de finances pour 2009 visait à proposer un outil d'incitation fiscale puissant en faveur de la demande de logements neufs dans un contexte de crise immobilière exceptionnelle. Il s'agissait ainsi de répondre à l'accroissement des stocks de logements invendus et de relancer la construction. En contrepartie, ces logements devaient être maintenus en location pendant une période minimale de neuf ans. Près de trois ans après l'instauration de ce dispositif, plus de 170 000 logements Scellier ont été vendus. Ces résultats illustrent l'efficacité de la dépense fiscale en faveur de l'investissement immobilier, particulièrement en période de forte attraction de l'épargne pour la pierre et de taux d'intérêt faibles.

Néanmoins, cette efficacité a un coût que les précédentes réformes de la réduction d'impôt ont essayé d'adapter aux besoins d'un secteur en sortie de crise. Ce dispositif a ainsi été réformé chaque année depuis sa création afin d'abaisser de façon progressive l'avantage en impôt et de limiter tout effet d'aubaine ou de surchauffe sur certains marchés locatifs. Les principales critiques émises à l'encontre du dispositif se sont d'ailleurs davantage concentrées sur l'absence de visibilité des évolutions envisagées que sur les modifications elles-mêmes.

Par conséquent, alors que le dispositif arrive à son terme au 31 décembre 2012, il semble opportun de présenter le bilan de sa mise en œuvre, ainsi que les premières pistes de réforme à envisager pour parvenir à stabiliser le dispositif à moyen terme. Ce travail vise ainsi à ouvrir le débat dans un contexte budgétaire qui contraint à certaines réflexions liminaires.

Depuis 1984, sept dispositifs fiscaux d'incitation à l'investissement locatif neuf se sont succédés pour un coût annuel ⁽¹⁾ passant de 345 millions d'euros en 1989 à 960 millions d'euros prévus pour 2011. Leur incidence sur le budget de l'État est encore sensible pour six d'entre eux et ce jusqu'en 2028 pour les dispositifs les plus récents. Cette politique de défiscalisation n'est donc pas neutre pour les finances publiques et il est juste d'en évaluer les effets en prévision de sa poursuite ou de sa réforme.

Le premier constat est que si la dépense fiscale constitue un bon outil d'incitation à la construction alors que le parc métropolitain et ultramarin se caractérise par un déficit constant de logements, ce secteur économique ne saurait être dépendant de la dépense fiscale au point de ne pouvoir fonctionner sans elle. Si en temps de crise une intervention est nécessaire, en temps de reprise il est essentiel que la dépense fiscale se concentre sur les investissements les plus prioritaires.

Le second constat est que ces dispositifs sont très coûteux, mais qu'ils ne peuvent pas être supprimés brutalement sous peine de renoncer à la dynamique de création de logements engagée ces dernières années. Si des réformes sont proposées, elles doivent permettre d'en réduire le coût de façon progressive et ciblée afin de ne pas déstabiliser un secteur qui, du fait des délais de construction et de constitution des stocks, a besoin d'une visibilité à moyen terme sur les conditions d'investissement.

Les pistes de réforme du dispositif Scellier présentées dans cette étude tendent ainsi à garantir que le niveau de réduction d'impôt obtenu sera suffisamment incitatif sans pour autant occulter la viabilité économique des opérations engagées. Par ailleurs, toute réforme de ce dispositif doit s'accompagner d'une réflexion plus générale sur les avantages en impôt en faveur de l'investissement locatif afin de rétablir l'avantage comparatif existant entre le dispositif Scellier et ces différents avantages. Pour cette raison, la présente étude propose également une évaluation succincte des autres dispositifs existants, ainsi que des propositions d'aménagement.

(1) Le coût annuel des dispositifs représente leur coût constaté au titre d'une seule année d'imposition. À titre d'exemple, le coût du dispositif Scellier en 2010 était de 80 millions d'euros. Ce montant est à distinguer du coût par génération qui correspond au coût total d'une génération de logements, soit de l'ensemble des logements construits en une année, pendant toute la période ouvrant droit à réduction d'impôt. Le coût de la génération de logements acquis ou construits en 2009, dont la première incidence budgétaire correspond au coût annuel de 80 millions d'euros, sera ainsi de 3,9 milliards d'euros à son échéance en 2024 (la réduction d'impôt pouvant être répartie sur une période de 9 à 15 ans).

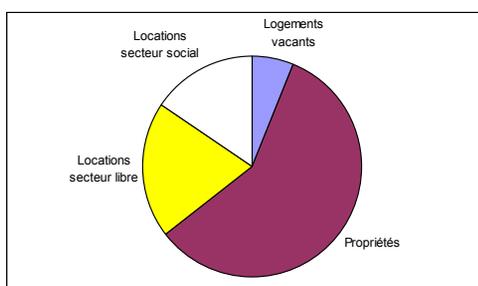
I.- CARACTÉRISTIQUES DU SECTEUR LOCATIF ET BESOINS DE CONSTRUCTION

1.- Présentation de la part du secteur locatif dans le parc de logements

a) Caractéristiques du parc de logements

Le parc de logements en métropole et en outre-mer est composé de plus de 33 millions de logements. La grande majorité des logements est occupée au titre de résidence principale (84 %) ⁽¹⁾ et est détenue en majorité par des ménages propriétaires (près de 58 % des ménages).

RÉPARTITION DES LOGEMENTS SELON LEUR STATUT D'OCCUPATION



La croissance du parc, très régulière depuis 20 ans, est estimée à + 1,2 % en moyenne annuelle ⁽²⁾. Elle est principalement liée à l'effort de construction dans les communes rurales (+ 1,4 %) sur moyenne période. Au contraire, l'évolution est beaucoup plus modeste dans les zones les plus tendues. Ainsi, en agglomération parisienne, où la tension du marché est très forte, le parc de logement n'a cru que de 0,5 % en 2009. Ce résultat s'explique en grande partie par le manque de foncier disponible.

ÉVOLUTION DE LA LOCALISATION DU PARC DE LOGEMENTS

(en %)

| Localisation en métropole | 1990 | 2000 | 2009 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Communes rurales | 22,9 | 23,1 | 24,1 |
| Unités urbaines de moins de 100 000 habitants | 30,0 | 30,2 | 30,3 |
| Unités urbaines de 100 000 habitants et plus | 29,4 | 29,8 | 29,4 |
| Agglomération parisienne | 17,7 | 16,9 | 16,2 |

Source : *compte du logement, France métropolitaine.*

Si l'on considère ces tendances de long terme, l'effort de construction ne permet donc pas d'améliorer sensiblement les situations de déséquilibre entre offre et demande de logements dans les zones les plus tendues.

(1) Les résidences secondaires représentent quant à elles 10% du parc et les logements vacants 6 %.

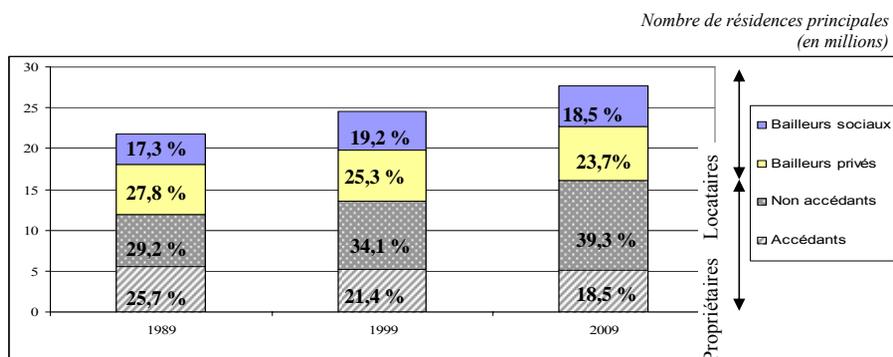
(2) Rapport des comptes du logement publié par le Commissariat général au développement durable en mars 2011.

b) Caractéristiques des logements donnés en location

Les logements donnés en location se situent pour un tiers d'entre eux dans des agglomérations de plus de 100 000 habitants qui concentrent les tensions entre offre et demande de logements et où le coût de l'accèsion à la propriété est le plus élevé.

Les ménages locataires de leur logement sont de moins en moins nombreux à occuper un logement dans le secteur libre du marché locatif (la part des locataires du secteur libre est ainsi passée de 62 % du total des locataires en 1989 à 56 % en 2009, soit un gain de 1,4 million de ménages pour le parc social).

RÉPARTITION DES MÉNAGES EN FONCTION DU STATUT D'OCCUPATION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE



Cette baisse du nombre relatif de locataires du secteur libre est en partie liée à l'essor plus rapide de la construction neuve réalisée par les bailleurs sociaux. Elle masque un effort de construction néanmoins sensible dans le secteur libre.

LE PARC DE LOGEMENTS EN 2009

(en milliers de logements)

| | 1990 | 1995 | 2000 | 2008 | 2009 | Évolution sur la période |
|---|-------|--------|--------|--------|--------|--------------------------|
| Ensemble des locataires dont | 9 944 | 10 549 | 10 974 | 11 638 | 11 743 | + 15 % |
| – Secteur libre | 6 042 | 6 050 | 6 234 | 6 545 | 6 600 | + 8,5 % |
| – Secteur social et logements des collectivités territoriales et des établissements publics | 3 902 | 4 499 | 4 740 | 5 093 | 5 143 | + 24 % |

Source : INSEE

Par ailleurs, l'offre dans le secteur libre concerne majoritairement des logements comportant une ou deux pièces, construits avant 1949⁽¹⁾ et situés dans une agglomération urbaine de plus de 100 000 habitants. Dans le cadre de la construction neuve, les logements proposés aux investisseurs particuliers

(1) Seuls 14 % du parc locatif privé sont de construction postérieure à 1999.

demeurent majoritairement de taille modeste. Cette offre peut ainsi ne pas répondre de façon satisfaisante à la demande constatée sur les marchés.

2.– Présentation des besoins en logements locatifs et du marché de l'investissement locatif

Les avantages fiscaux qui ont été mis en place depuis une vingtaine d'années visent à soutenir la construction et la commercialisation de logements neufs, tout en assurant que ces logements soient mis en location pour une période déterminée. Ils soutiennent en cela le secteur économique de l'immobilier, riche en emplois et en compétences, et permettent de lutter contre le déficit de logements constaté au niveau national.

a) Les besoins de logements locatifs

Alors qu'il existe un objectif consensuel de construction de 450 000 logements par an, dont 120 000 logements locatifs sociaux pour la seule métropole, il n'existe pas actuellement de déclinaison de cet objectif pour le logement locatif libre et intermédiaire.

L'absence de données actualisées sur les rythmes de construction et la localisation des biens pose des difficultés pour apprécier l'efficacité des dispositifs d'incitation mis en œuvre et la nécessité de les proroger dans le temps. Les acteurs de la construction et de la commercialisation des logements concentrent l'information disponible sans qu'il soit toujours possible de disposer au niveau national de données détaillées et objectives.

Ce constat est d'autant plus regrettable que l'analyse de l'accès des ménages locataires au secteur libre ou de leur maintien dans ce secteur, notamment au regard des aides actuelles en faveur de l'accession, paraît essentielle pour comprendre les transformations actuelles des modes de vie et pour appréhender les difficultés posées par les zones les plus tendues. Or, les dispositifs fiscaux mis en œuvre s'inscrivent clairement en soutien à la fluidification du parcours résidentiel et de telles informations pourraient être utiles à la définition d'une politique cohérente en faveur des secteurs libre et intermédiaire. Par conséquent, il serait souhaitable, pour l'avenir, de pouvoir mieux apprécier les moyens disponibles au regard d'objectifs précis et, pour certains au moins, chiffrés.

b) Les déterminants de la demande sur le marché de l'investissement locatif

Au 1^{er} trimestre 2011, 22 200 logements ont été vendus, soit une baisse de 17 % par rapport au 1^{er} trimestre 2010. Par ailleurs, alors que les ventes aux investisseurs représentaient 63 % de l'ensemble des ventes réalisées au 1^{er} trimestre 2010, cette proportion n'est plus que de 56 % au 1^{er} trimestre 2011.

Afin de comprendre cette évolution récente du marché de l'investissement locatif, plusieurs éléments influant sur la demande de logements doivent être analysés.

• Le fort effet incitatif des avantages fiscaux

Le tableau suivant illustre la très nette corrélation entre la demande de logements de la part des investisseurs et l'évolution totale des ventes. Cette dynamique reflète fortement l'impact des réductions d'impôt sur la demande de logements : lorsque les dispositifs fiscaux ne sont plus suffisamment incitatifs, les ventes baissent. **Actuellement, le premier critère d'évaluation de la pertinence d'un dispositif fiscal est ainsi le niveau de vente enregistré.** Au contraire, la demande en vue de l'accession à la propriété a un impact beaucoup plus faible sur le volume des ventes puisque la réalisation de ce type d'investissement dépend dans une moindre mesure des dispositifs incitatifs existants.



Source : Fédération des promoteurs immobiliers.

La baisse des ventes constatée au début de l'année 2011 concerne principalement les investissements locatifs ouvrant droit à la réduction d'impôt Scellier (moins 35 % entre le 1^{er} trimestre 2011 et le premier trimestre 2010). Elle serait liée au verdissement des taux voté en PLF pour 2010 et à la réduction homothétique des taux prévue en PLF pour 2011.

Toutefois, il faut souligner que la baisse des ventes n'est pas uniquement liée au moindre effet incitatif de la réduction d'impôt résultant de ces dispositions. On rappellera à cet égard que le taux de réduction d'impôt n'est que très faiblement abaissé pour les logements qui respectent la réglementation thermique « bâtiment basse consommation » (qui devraient constituer la quasi-totalité des logements mis en vente par les promoteurs en 2011). Il est donc probable que la multiplication des ventes au second semestre de 2010, dernière année bénéficiant d'un taux très avantageux, explique également pour partie ce ralentissement en début d'année 2011.

Par ailleurs, la part des ventes aux investisseurs dans le total des ventes, actuellement de 56 %, rejoint les proportions constatées avant la crise immobilière. On peut donc considérer que la baisse proportionnelle des ventes aux investisseurs traduit un retour à l'équilibre de longue période de la demande de logements par destination, qui avait été bouleversé par l'introduction d'une réduction d'impôt très avantageuse.

ÉVOLUTION DES VENTES AUX INVESTISSEURS

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 (prévisions) ⁽¹⁾ |
|--------------------------|--------|--------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|--------|---------|---------|-------------------------------------|
| Total des ventes | 75 200 | 80 200 | 85 400 | 103 200 | 112 200 | 121 500 | 126 300 | 127 300 | 79 400 | 106 000 | 115 000 | 82 800 |
| Ventes aux investisseurs | 24 000 | 30 000 | 35 000 | 54 000 | 62 000 | 68 700 | 66 700 | 62 500 | 35 000 | 68 000 | 72 450 | 47 100 |
| Part des investisseurs | 32 % | 37 % | 41 % | 52 % | 55 % | 57 % | 53 % | 49 % | 44 % | 64 % | 63 % | 56 % |

Source : Fédération des promoteurs immobiliers

(1) Ces prévisions sont le résultat de l'application de la baisse enregistrée au 1^{er} trimestre 2011 sur les résultats de l'année 2010. Elles ne sont donc qu'indicatives.

Le véritable problème soulevé par les récents résultats des ventes de logements relève davantage de la baisse du total des ventes, qui touche également les ventes en accession (moins 16 % entre le 1^{er} trimestre 2011 et le 1^{er} trimestre 2010). D'autres facteurs que ceux liés au niveau de défiscalisation sont à rechercher pour expliquer cette baisse.

• Le manque d'offre de logements

Une des causes importantes de la baisse du volume des ventes est liée à l'incapacité de produire un nombre de logements suffisant pour répondre à la demande. Ainsi, les régions qui connaissent les plus fortes baisses de ventes sont également celles qui subissent les plus fortes baisses d'offre de logements⁽¹⁾.

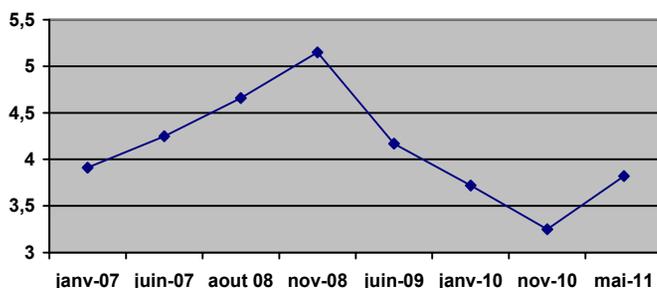
• La hausse récente des taux d'intérêt

Les investissements réalisés en 2009 et 2010 ont également bénéficié de taux d'intérêt faibles qui ont permis de neutraliser pour partie la hausse continue des prix dans les zones tendues et de solvabiliser davantage les contribuables prêts à investir. La remontée actuelle des taux d'intérêt, si elle est modeste, peut constituer un signal négatif aux investisseurs.

(1) La Fédération des promoteurs immobiliers constate ainsi, à titre d'exemple, une baisse de l'offre de 50 % et une baisse des ventes de 43% en Provence, une baisse de l'offre de 18% et une baisse des ventes de 48 % dans l'aire urbaine de Lyon. La situation est identique en Bretagne et en Auvergne.

LES TAUX DES CRÉDITS IMMOBILIERS AUX PARTICULIERS ENSEMBLE DES MARCHÉS

(en %)



Source : Crédit Logement/CSA – Observatoire du financement des marchés résidentiels

Bien qu'il soit difficile de présumer de l'évolution du marché de l'investissement locatif, il apparaît clairement que toute modification des avantages fiscaux qui s'y rapportent a un impact sur le volume des ventes. Cependant, ce constat ne justifie pas le maintien d'un avantage en impôt trop élevé car l'effet incitatif d'un tel dispositif dépend également de la réunion d'autres facteurs propices à l'investissement. En effet, comme présenté précédemment, le maintien d'un avantage en impôt important n'a pas permis de stabiliser le nombre de ventes en l'absence d'une offre de logements satisfaisante et, dans une moindre mesure, de conditions d'emprunt favorables.

II.- PRÉSENTATION ET ÉVALUATION DE LA DÉPENSE FISCALE EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF

1.- Objectifs poursuivis

L'objectif initial de la dépense fiscale est de soutenir la construction de logements neufs, tout en s'assurant que les contribuables incités à investir le fassent dans des conditions qui satisfassent également la demande locative constatée. Cet objectif justifie que l'avantage fiscal obtenu soit équilibré au regard du rendement net de l'investissement. Le contribuable doit donc être incité fiscalement à réaliser un investissement économiquement rationnel. Faute de proposer un niveau ou un encadrement de l'avantage fiscal approprié, les dispositifs fiscaux, introduits en réponse à une situation de crise ou de déclin du rythme des constructions, peuvent devenir de puissants leviers en faveur de la construction de logements sans pour autant que leurs effets sur le marché locatif soient toujours pleinement satisfaisants.

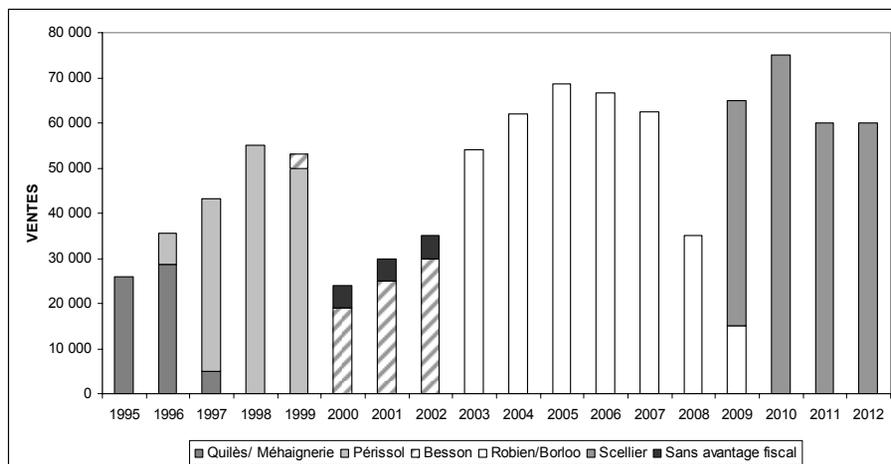
Le premier dispositif de réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif neuf, le dispositif Quilès, a été créé en 1984 avec pour but de soutenir temporairement la construction de logements, alors déclinante. Il est remplacé dès 1986 par le dispositif Méhaignerie, complété en 1993 par le dispositif

Quilès-Méhaignerie réservé à l'investissement intermédiaire. Ces dispositifs se sont éteints en 1997 au profit du régime d'amortissement Périssol au motif que le type de logements construits ne répondait plus à la demande locative (saturation des marchés de studios et de T2). Le dispositif Périssol, très généreux et permettant la construction de logements de grande taille, a lui aussi été réformé puis supprimé au profit du dispositif Besson, notamment parce qu'il n'imposait aucune obligation sociale. Le dispositif Besson a été conçu comme le premier dispositif véritablement pérenne devant donner une visibilité aux professionnels et stabiliser le flux de constructions aidées. L'avantage fiscal s'accompagnait d'obligations pour le bailleur en termes de plafonds de ressources des locataires et de plafonds de loyer. Cependant, ces obligations sociales ont conduit à diminuer très fortement le rendement attendu des investissements, de sorte que certains investissements pouvaient s'avérer plus rentables sans recours à la dépense fiscale. Face à ce nouveau déséquilibre entre avantage fiscal et rendement de l'investissement et à ses conséquences immédiates sur le nombre de logements construits, l'introduction des dispositifs Robien et Borloo a à nouveau accéléré la construction aidée en augmentant très sensiblement l'attractivité des investissements, au risque de favoriser dans certains cas des investissements peu viables économiquement et peu utiles pour le marché locatif.

Plusieurs enseignements peuvent être tirés de ces vingt années de défiscalisation qui ont conduit aux arbitrages pris pour la création du dispositif Scellier. En premier lieu, l'introduction d'un régime d'incitation fiscale visant à répondre à une situation conjoncturelle a évolué vers la mise en œuvre d'un soutien puissant et pérenne au secteur immobilier. Le marché s'est adapté à cet état de fait et toute diminution de l'avantage fiscal se traduit à présent par une baisse du nombre d'acquisitions et, par répercussion, des projets de construction. Il existe donc un véritable phénomène d'addiction de ce secteur à la dépense fiscale. En deuxième lieu, on constate que les dispositifs législatifs ne répondent qu'imparfaitement aux besoins des marchés, mais qu'il ne saurait en être autrement si l'on souhaite par ailleurs disposer de dispositions intelligibles et efficaces. En troisième lieu, il apparaît qu'un soutien insuffisamment encadré au secteur immobilier ne permet pas de répondre aux besoins du marché locatif, et peut même être préjudiciable aux investissements en décrédibilisant ce type d'opérations.

Si les résultats de la dépense fiscale en faveur de l'investissement locatif neuf sont concluants en termes quantitatifs (717 100 logements neufs acquis ou construits depuis 1995), les changements successifs de dispositifs se traduisent par un rythme annuel relativement heurté du nombre de logements neufs acquis ou construits ouvrant droit à un avantage en impôt. Le graphique ci-dessous illustre néanmoins l'effort constant du législateur d'adapter la dépense fiscale, ainsi que l'impossibilité d'apprécier *a priori* et de façon certaine l'impact des dispositions votées.

VENTES DE LOGEMENTS LOCATIFS NEUFS



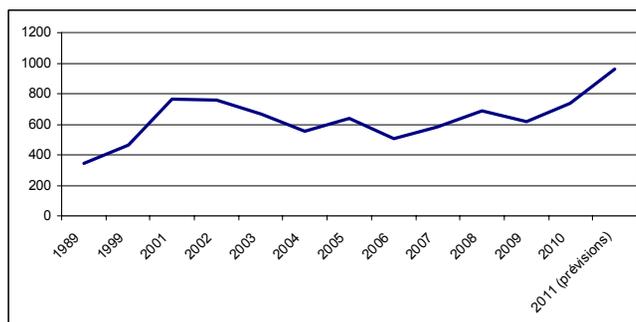
2.- Le coût de la dépense fiscale depuis vingt ans

Ces objectifs et les résultats obtenus sont également à mettre au regard de leur coût. En effet, chaque dispositif a des conséquences de plus ou moins long terme sur le budget. À titre d'exemple, le dispositif Périssol pèsera sur le budget de l'État jusqu'en 2024, le dispositif Borloo jusqu'en 2025 et le dispositif Scellier jusqu'en 2028. Le coût actuel de la dépense fiscale en faveur de l'investissement locatif neuf est constitué aux deux tiers des dépenses liées à des investissements passés, dont certains dispositifs sont arrivés à échéance. De la même façon, les logements en cours d'acquisition constituent une nouvelle créance pour l'avenir.

Le coût de la dépense fiscale représente 740 millions d'euros en 2010 et est estimé à 960 millions d'euros en 2011. Cette augmentation à hauteur d'un tiers du montant consacré à l'investissement locatif est notamment liée à l'essor du dispositif Scellier.

ÉVOLUTION DU COÛT DE LA DÉPENSE FISCALE EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF EN MÉTROPOLÉ

(en millions d'euros)



DÉTAIL DU COÛT DE LA DÉPENSE FISCALE EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF EN MÉTROPOLE

| | Année de création | Nombre de ménages bénéficiaires 2009 | Coût 2009 (en millions d'euros) | Coût 2010 (en millions d'euros) | Coût 2011 (prévision en millions d'euros) |
|----------------------------------|-------------------|--------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|--|
| Périssol | 1996 | 126 000 | 50 | 50 | 50 |
| Besson ancien | 1998 | — | 30 | 20 | 10 |
| Besson neuf | 1998 | 58 000 | 30 | 30 | 30 |
| Robien classique | 2003 | 270 000 | 440 | 410 | 400 |
| Robien ZRR + Scellier ZRR | 2005/2008 | 6 000 | 15 | 15 | 20 |
| Borloo populaire | 2006 | 19 000 | 30 | 60 | 100 |
| Borloo ancien | 2006 | 27 000 | 10 | 15 | 20 |
| Scellier | 2008 | 23 000 (2010) | - | 80 | 200 |
| Scellier intermédiaire | 2008 | 11 000 (2010) | - | 40 | 100 |
| Total coût | | | 605 | 720 | 930 |

Source : *Voies et moyens, Tome II, annexe PLF 2011*

Ce coût annuel ne reflète qu'une partie du coût total des logements acquis ou construits qui ne peut s'apprécier qu'au terme de l'incidence budgétaire des dispositifs mis en œuvre. Sur la base des prévisions de dépenses annuelles au titre de chacun des dispositifs dont l'incidence reste à courir, on peut approximer le montant de l'aide par logement construit à 34 000 euros.

Le coût de la dépense fiscale est néanmoins pour partie compensé par les recettes perçues au titre de la TVA collectée lors de la vente des logements. Par exemple, dans le cadre d'un investissement de 300 000 euros ouvrant droit à la réduction d'impôt Scellier, le contribuable bénéficiera d'un avantage en impôt maximum de 66 000 euros, tandis que cet investissement donnera lieu en contrepartie au versement d'une TVA de l'ordre de 49 200 euros. Le débat sur le coût des dispositifs fiscaux repose donc davantage sur l'appréciation du nombre de logements qui auraient été construits en l'absence de toute incitation fiscale ⁽¹⁾.

3.– Les avantages fiscaux actuellement en vigueur : présentation et bilan

L'introduction du dispositif Scellier en faveur de l'investissement locatif neuf est liée à un contexte de réflexion plus générale sur les modalités de dépense fiscale les plus appropriées pour inciter à l'investissement locatif. Par conséquent, toute proposition visant à réformer ce dispositif doit prendre en compte l'existence de réductions d'impôt créées sur le même modèle ou modifiées de façon à s'inscrire dans une logique semblable. À partir de l'automne 2008, une conversion

(1) Les écarts de construction avancés par les acteurs économiques varient généralement entre un logement sur deux et un logement sur trois.

des mesures d'assiette en mesures de réduction d'impôt a ainsi été initiée afin d'améliorer l'équité de la dépense fiscale en rendant l'avantage en impôt indépendant du taux marginal d'imposition, en facilitant techniquement l'application du plafonnement global de l'avantage cumulé de plusieurs dispositifs et en neutralisant l'effet de ces avantages fiscaux pour le calcul des droits à restitution au titre du bouclier fiscal.

Plusieurs dispositifs en faveur de l'acquisition de logements locatifs sont proposés actuellement au contribuable souhaitant investir dans la pierre. Cette étude se concentrera néanmoins sur les seules réductions d'impôt Scellier, Scellier outre-mer et Censi-Bouvard.

Présentation des principaux dispositifs en faveur de l'investissement locatif

- L'investissement locatif social en outre-mer

Les acquisitions ou les constructions de logements neufs en outre-mer destinés à la location dans le secteur social, ainsi que les travaux de réhabilitation réalisés dans des logements de plus de vingt ans, ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 50 % du prix de revient des logements, majorée le cas échéant du montant des dépenses de réhabilitation. La réduction d'impôt est plafonnée à 2 247 euros par m² habitable en 2010, tandis que 65 % de son montant sont rétrocédés à l'organisme de logement social, sous la forme d'une diminution des loyers.

- L'investissement dans des opérations de restauration immobilière « Malraux »

Les opérations de réhabilitation en vue de la restauration d'un immeuble bâti situé dans un secteur urbain sauvegardé, un quartier ancien dégradé ou une aire de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine, réalisées en direct ou par l'intermédiaire d'une société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés, ouvrent droit à une réduction d'impôt de 27 % à 36 % dans la limite d'une assiette annuelle de dépenses de 100 000 euros à la condition que l'immeuble ainsi restauré soit donné en location pendant une période de 9 ans.

- L'investissement immobilier locatif dans le secteur touristique

Seules dépenses résultant de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration donnent encore droit à réduction d'impôt⁽¹⁾. Ces dépenses doivent concerner des logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans une ZRR ou des logements achevés depuis 15 ans au moins et faisant partie d'un village résidentiel de tourisme inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir. Les taux de la réduction d'impôt sont respectivement de 18 % et 36 % selon la catégorie à laquelle le bien appartient et s'appliquent à une assiette de dépenses contenue dans la limite de 50 000 euros pour un célibataire et de 100 000 euros pour un couple.

(1) La réduction d'impôt en faveur de l'acquisition ou de la réhabilitation de logements dans des résidences de tourisme est en effet arrivée à échéance au 31 décembre 2010.

- L'investissement en usufruit locatif social

Le dispositif d'usufruit locatif social repose sur un démembrement temporairement du droit de propriété : l'acquisition de biens neufs est réalisée par des investisseurs privés qui concluent une convention d'usufruit d'une durée minimale de 15 ans avec des bailleurs sociaux, qui perçoivent les loyers et assurent l'entretien de l'immeuble.

a) La réduction d'impôt Scellier en faveur de l'investissement locatif neuf

- **Présentation du dispositif**

La réduction d'impôt Scellier, créée à l'initiative de l'Assemblée nationale et régie par le nouvel article 199 *septuies* du code général des impôts, s'est substituée, à compter du 1^{er} janvier 2010, aux régimes d'amortissement dits Robien et Borloo qui permettaient aux contribuables de minorer leur assiette imposable.

Elle repose sur des critères d'application simples : un taux de 25 % de réduction d'impôt (abaissé à 20 % à compter de 2011) est appliqué au prix de revient de l'investissement dans les limites d'un plafond de 300 000 euros comprenant les éventuels travaux de réhabilitation. Le montant de réduction d'impôt obtenu est réparti en parts égales sur les neuf années constituant la durée minimale de l'engagement de location. En loi de finances pour 2010, le taux unique de la réduction d'impôt a été remplacé par des taux différenciés en fonction du niveau de performance énergétique des logements acquis.

HISTORIQUE DES TAUX DU DISPOSITIF SCCELLIER

| | Réglementation thermique | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----------------|---|------|------|------|------|
| LFR 2008 | Réglementation thermique en vigueur (RT 2005) | 25 % | 25 % | 20 % | 20 % |
| LFI 2010 | BBC | 25 % | 25 % | 25 % | 20 % |
| | Réglementation thermique en vigueur (RT 2005) | 25 % | 25 % | 15 % | 10 % |

Enfin, la loi de finances pour 2011 a abaissé à 22 % et 13 % les taux en vigueur en 2011 et à 18 % et 9 % les taux en vigueur en 2012 en application de la réduction homothétique du taux des réductions d'impôt comprises dans le champ du plafonnement global. Le tableau ci-dessous présente également les mesures transitoires adoptées pour lisser cette dégradation des taux.

TAUX ACTUELS

| Acquisitions en l'état futur d'achèvement | | | |
|--|---|--|------------------|
| Situation au regard du contrat de réservation | Date de la signature de l'acte authentique | Caractéristique de l'investissement | Taux 2011 |
| Contrat de réservation signé et déposé au rang des minutes du notaire ou enregistré au service des impôts au plus tard le 31 décembre 2010 | Au plus tard le 31 janvier 2011 | BBC ou non BBC | 25 % |
| | Du 1 ^{er} février 2011 au 31 mars 2011 | BBC | 25 % |
| | | Non BBC | 15 % |
| | À compter du 1 ^{er} avril 2011 | BBC | 22 % |
| | | Non BBC | 13 % |
| Contrat de réservation signé à compter du 1^{er} janvier 2011 ou signé avant cette date, mais déposé au rang des minutes du notaire ou enregistré au service des impôts après le 31 décembre 2010 | Du 1 ^{er} janvier au 31 décembre 2011 | BBC | 22 % |
| | | Non BBC | 13 % |

Source : DGI

En dehors de ces variations de taux, les règles d'application du Scellier sont demeurées stables. Les bénéficiaires de cette mesure sont des personnes physiques qui réalisent des investissements locatifs directement ou par l'intermédiaire de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés. Dans le cadre de la souscription au capital d'une SCPI, 95 % de son montant doivent servir exclusivement à financer un investissement éligible. Les logements acquis ou construits doivent être loués à une personne autre qu'un membre du foyer fiscal au titre d'habitation principale pendant une durée minimale de neuf ans. La construction ou les travaux de transformation doivent intervenir au plus tard au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la demande de permis de construction ou d'acquisition, et respecter les normes en vigueur relatives aux caractéristiques thermiques et à la performance énergétique. Par ailleurs, les dépenses liées à la réalisation de ces travaux ne peuvent faire l'objet d'une déduction pour la détermination des revenus fonciers. L'engagement de location doit être effectif dans les douze mois suivant la date d'achèvement du logement ou de son acquisition.

Le contribuable ne peut bénéficier de la réduction d'impôt que pour un seul logement au titre d'une même année d'imposition. Les logements dont l'acquisition ou la construction ouvrent droit à la réduction d'impôt doivent être situés dans une commune caractérisée par une tension entre l'offre et la demande de logements. Toutefois, depuis la loi de finances initiale pour 2010, les communes situées en zone C peuvent bénéficier de la réduction d'impôt lorsqu'elles font l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du logement tenant compte des besoins en logement constatés localement.

Un investissement dans le secteur intermédiaire ⁽¹⁾ permet également de bénéficier de la déduction spécifique de 30 % du montant des revenus bruts des logements pendant la période d'engagement de location, ainsi que du supplément de réduction d'impôt de 5 points par période triennale, reconductible une fois, si la location est poursuivie dans les mêmes conditions au-delà de la durée minimale d'engagement de location.

Le contribuable dont l'impôt sur le revenu serait inférieur au montant de la réduction d'impôt peut imputer ce solde sur l'impôt dû au titre des six années suivantes, sous réserve que le logement ayant ouvert droit à la réduction d'impôt soit maintenu en location pendant cette période.

● Bilan du dispositif

Le dispositif Scellier a permis de remplir le premier objectif poursuivi lors de sa création, soit de relancer très efficacement le marché de l'immobilier locatif neuf. **Alors que le nombre de logements acquis ou construits bénéficiant d'une réduction d'impôt avait réduit de moitié entre 2007 et 2008 (soit de 62 500 à 35 000 logements), il retrouve son niveau d'avant la crise dès 2009 avec 65 000 logements acquis.** En 2010, 77 500 logements ont à nouveau été acquis, venant ainsi confirmer le succès du dispositif.

Au-delà de ces résultats quantitatifs, ce dispositif a permis dans la plupart des cas de mieux cibler la répartition des logements en fonction des besoins des marchés locatifs. Le tableau ci-dessous illustre le maintien en 2010 d'un pourcentage d'acquisitions ou de constructions en zone très tendue (zone A) supérieur à celui des dispositifs Robien et Borloo (25 % contre 13 %), ainsi que la diminution sensible du nombre de logements construits en zone moins tendue (zone B2) au profit de la zone intermédiaire (zone B1) ⁽²⁾.

LOGEMENTS « SCCELLIER » ACHETÉS EN 2009 ET 2010

(en nombre de logements)

| Zone | 2009 | Répartition 2009 | 2010 | Répartition 2010 |
|-----------------|---------------|------------------|---------------|------------------|
| A | 15 500 | 25 % | 19 000 | 25 % |
| B1 | 17 500 | 35 % | 38 000 | 50 % |
| B2 | 20 000 | 40 % | 18 000 | 25 % |
| C | — | — | — | — |
| Ensemble | 50 000 | 100 % | 75 000 | 100 % |

Source : Secrétariat d'État au Logement.

(1) Un investissement dans le secteur intermédiaire repose sur le respect de plafonds de loyers et de ressources des locataires plus contraignants que ceux applicables au secteur libre.

(2) Sous le régime des dispositifs Robien et Borloo, 43 % des logements étaient construits en zone C et 27 % en zone B2, concentrant ainsi les deux tiers des logements construits dans les zones les moins tendues.

Ce dispositif a également permis de créer une véritable offre de logements intermédiaires, dont l'objectif est de favoriser la mobilité progressive des locataires du secteur social vers le secteur libre. **Ainsi en 2009, un tiers des logements acquis ou construits sont des logements répondant à des obligations de plafonds de ressources des locataires et de loyers définis de façon à demeurer inférieurs de 20 % à ceux du marché.**

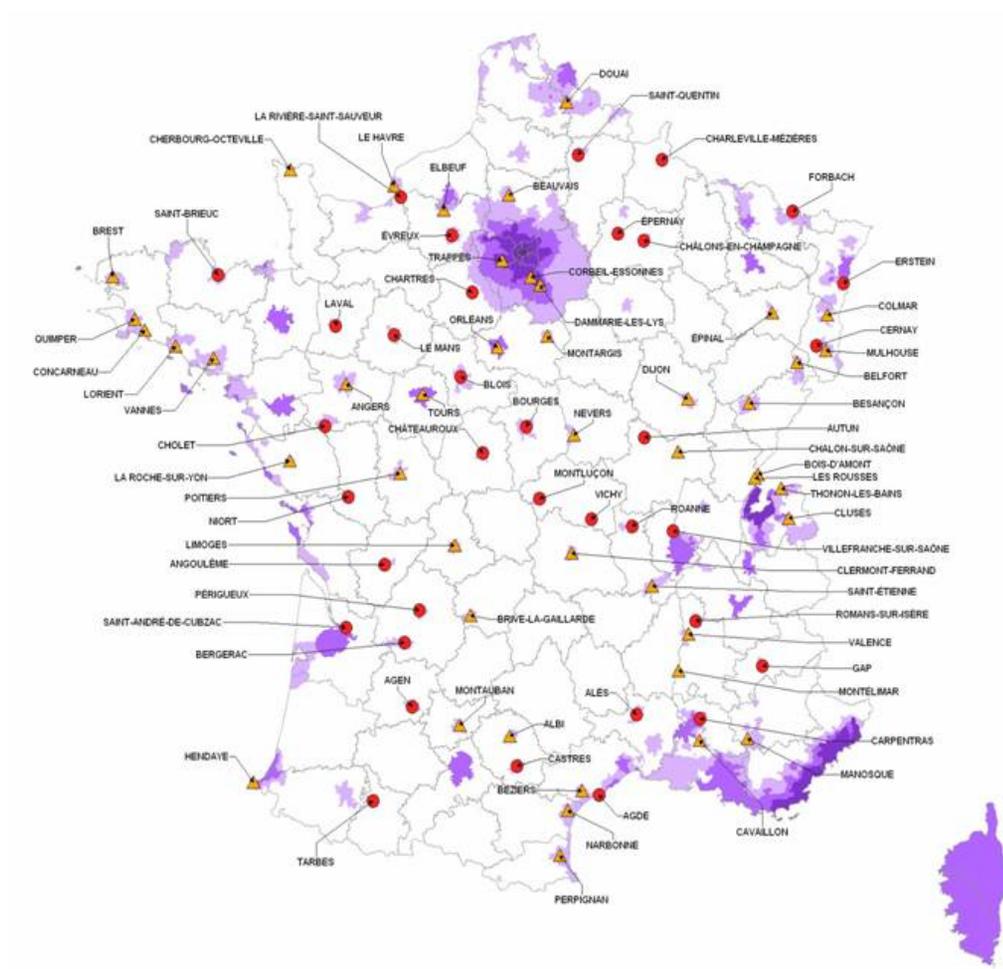
Enfin, les dispositions spécifiques au verdissement de la réduction d'impôt ont également assuré le développement précoce d'une offre de logements fondée sur le respect de la réglementation thermique applicable aux « bâtiments basse consommation », trois ans avant que cette réglementation ne devienne la norme applicable à l'ensemble des constructions.

Néanmoins, certaines dérives ont également pu être constatées. En effet, fort des leçons tirées de l'application du dispositif Robien, le législateur a souhaité réserver l'avantage fiscal aux seules communes caractérisées par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. Le recours au zonage, nécessairement imparfait, s'est traduit par l'instauration d'une dérogation à l'exclusion des communes situées en zone C, lorsque la situation constatée localement le nécessitait. 84 demandes ont été reçues par les services ministériels. 24 refus ont été notifiés et les autres dossiers sont en cours d'examen. Ce régime devrait permettre de limiter les effets négatifs de la répartition des communes au sein des différentes zones sur le fondement de critères objectifs.

Si cette mesure est légitime, elle devrait s'accompagner d'une révision régulière de la composition de la zone B2. En effet, la dernière actualisation de la liste réalisée par l'arrêté du 29 avril 2009 n'a conduit au déclassement d'aucune commune de la zone B2 à la zone C, tandis que 719 nouvelles communes ouvrent désormais droit à ce dispositif. **Les conséquences négatives de l'absence d'une révision régulière du zonage sont déjà manifestes dans certaines villes et menacent la crédibilité du dispositif.** On peut estimer que plus de 260 communes, ouvrant droit à la réduction d'impôt, ne devraient plus accueillir d'opérations de construction de logements locatifs.

La carte suivante permet d'illustrer la répartition des quatre zones sur le territoire et, de façon non exhaustive, les communes qui appellent à une véritable vigilance en matière d'investissement.

CARTE DES MARCHÉS PLACÉS SOUS VIGILANCE



Légende :

-  **vigilance rouge : investissement localif à différer**
-  **vigilance orange : investissement localif possible sous conditions**

- Zonage Sceller**
-  **zone A bis**
-  **zone A**
-  **zone B1**
-  **zone B2**
-  **zone C**

Source : Agence AkéryS, juin 2010.

De même, les plafonds de loyers fixés par le pouvoir réglementaire ont été fortement revus à la baisse pour répondre au constat selon lequel, dans la plupart des cas, ces plafonds étaient fortement supérieurs aux loyers de marché (de 5 % à 50 % selon les communes).

| Zones | Plafonds actuels en €/m ² /mois | | Nouveaux plafonds pour les investisseurs à partir de 2011 en €/m ² /mois | | % de baisse (libre) |
|-------|---|---------------|--|---------------|------------------------|
| | libre | intermédiaire | libre | intermédiaire | |
| A bis | 21,72 | 17,38 | 21,7 | 17,3 | 0 % |
| A | 21,72 | 17,38 | 16,1 | 12,9 | 26 % |
| B1 | 15,1 | 12,08 | 13 | 9,9 | 14 % |
| B2 | 12,35 | 9,88 | 10,6 | 8,5 | 14 % |

Source : secrétariat d'État, chargé du Logement et de l'Urbanisme

Au travers de cette réforme, l'objectif n'était pas d'instaurer des plafonds de loyer significativement inférieurs à ceux du marché, mais de **limiter l'effet de plafonds déconnectés des loyers pratiqués sur les marchés locatifs locaux afin de protéger les investisseurs** tout en garantissant, dans les communes situées dans les zones les plus tendues, une certaine maîtrise des loyers. Les nouveaux plafonds ont ainsi été définis de façon à garantir une rentabilité brute de 4 % en moyenne.

Au contraire, on peut constater que les plafonds de loyers applicables en zone C dans le cadre d'une dérogation à la règle du zonage sont très dégradés au regard de ceux de la zone B2 afin de garantir que seuls les projets répondant véritablement à une demande locale forte soient poursuivis.

| Zone | Plafonds actuels en €/m ² /mois | | Nouveaux plafonds en €/m ² /mois | | % de baisse (libre) |
|------|---|---------------|--|---------------|------------------------|
| | libre | intermédiaire | libre | intermédiaire | |
| C | 9,05 | 7,24 | 6,1 | 4,9 | 35 % |

Le coût du dispositif Scellier est à la hauteur de l'efficacité constatée en termes de reprise de l'acquisition et de la construction de logements locatifs neufs. Le tableau suivant illustre la montée en charge du coût des générations de logements acquis ou construits en 2009 et 2010 dans le contexte de crise immobilière et la baisse attendue de ce coût consécutive au verdissement de la réduction d'impôt et au rabot appliqué à ses taux de 2011 et de 2012. Ce coût se poursuivra jusqu'en 2028, année de la fin d'incidence budgétaire du dispositif.

| Coûts (en millions d'euros) | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------------------|-------|-------|-------|-------|------|------|-------|-------|-------|-------|
| Par génération | 3 406 | 3 892 | 1 976 | 1 779 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Par année | 0 | 138 | 400 | 650 | 877 | 998 | 1 041 | 1 041 | 1 041 | 1 041 |

b) La réduction d'impôt Scellier outre-mer

● **Présentation du dispositif**

La réduction d'impôt Scellier s'applique également dans les départements d'outre-mer, à Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis-et-Futuna. Seuls les taux appliqués et la période de maintien en location sont différents.

Le taux de la réduction d'impôt est égal à :

– 25 % pour les investissements réalisés du 1^{er} janvier 2009 au 28 mai 2009 ;

– 36 % pour les logements acquis ou construits et pour les souscriptions réalisées entre le 29 mai 2009 et le 31 décembre 2011 ;

– 31 % pour les logements acquis ou construits et pour les souscriptions réalisées entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2013 ;

– 31 % pour les logements acquis ou construits et pour les souscriptions réalisées entre le 1^{er} janvier 2014 et le 31 décembre 2017, dès lors que le contribuable a réalisé un investissement locatif intermédiaire et qu'il s'engage à maintenir le logement loué à l'issue de la période couverte par l'engagement de location.

Ces taux sont majorés de 5 points par période triennale, reconductible une fois, si le bien est maintenu en location dans le secteur intermédiaire au-delà de la période minimale de location.

Par ailleurs, l'ordonnance n° 2010-1445 du 25 novembre 2010 prévoit d'abaisser la durée minimale de l'engagement de location de neuf à cinq ans pour les logements acquis ou construits à compter du 1^{er} janvier 2011 et situés en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française ou à Wallis et Futuna. Le montant de la réduction d'impôt est également réparti sur ces cinq années.

● **Bilan du dispositif**

Le dispositif Scellier outre-mer connaît un développement très limité.

Les chiffrages présentés du coût de la mesure ne reposent pas sur des données constatées, mais sur des approximations découlant du surcoût du dispositif au regard du dispositif Scellier applicable aux logements acquis en métropole. Ainsi, l'annexe des Voies et moyens au PLF pour 2011 présente un chiffrage pour 2010 de 2 millions d'euros pour le Scellier outre mer et de 1 million d'euros le Scellier outre-mer intermédiaire et porte pour 2011 ces montants à respectivement 5 millions et 3 millions d'euros, sans qu'aucune précision ne soit apportée sur le nombre de ménages bénéficiaires.

Les difficultés actuelles de la réduction d'impôt Scellier outre-mer relèvent de plusieurs facteurs.

– La réduction d'impôt Scellier encourage des investissements de nature patrimoniale. Le contribuable métropolitain, qu'il décide ou non de revendre son bien au terme de la période de location, s'engage sur le long terme à gérer sa propriété et se soumet à des contraintes non négligeables, dont l'obligation de maintien en location sous peine de reprise de l'avantage.

– Les investissements outre-mer se caractérisent au contraire par le caractère temporaire de l'implication des investisseurs dans le cadre de structure de portage, et le transfert *in fine* des investissements à des acteurs économiques ultramarins. Les investissements réalisés exposent ainsi beaucoup moins les contribuables.

– La réduction d'impôt Scellier, qui fait l'objet d'un étalement sur toute la période d'engagement de location, entre en concurrence à son désavantage avec la réduction d'impôt en faveur du logement social en outre-mer (prévue à l'article 199 *undecies* C du CGI), très favorable au contribuable et qui permet de bénéficier de la totalité de l'avantage en impôt l'année de la souscription.

c) La réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif dans des résidences avec services

● **Présentation du dispositif**

La réduction d'impôt dont bénéficie l'investissement locatif non professionnel dans des résidences meublées, dite réduction d'impôt Censi-Bouvard, a été définie en fonction des conditions d'application de la réduction d'impôt Scellier afin de maintenir un avantage semblable pour ces deux types d'investissements. Elle s'applique aux investissements réalisés entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012.

Le champ d'application de la réduction d'impôt couvre les investissements réalisés dans des résidences avec services pour étudiants et pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément qualité, dans des établissements sociaux ou médico-sociaux, dans des établissements de santé ou dans des résidences de tourisme classées.

Le taux de la réduction d'impôt était de 25 % pour les logements acquis en 2009 et 2010, et de 20 % pour les logements acquis à compter de l'année 2011. En application de la réduction homothétique de 10 % votée en loi de finances pour 2011, ce taux est abaissé à 18 % à compter de l'année 2011. L'assiette de réduction d'impôt est constituée du prix de revient du logement retenu dans la limite de 300 000 euros. Elle est répartie sur neuf années à raison d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années. Lorsque la réduction d'impôt est acquise au titre d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet d'une réhabilitation, elle est calculée sur le prix d'acquisition majoré du montant de ces travaux.

Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année excède l'impôt dû, une clause de report est prévue permettant que le solde soit imputé sur l'impôt dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement, sans que le contribuable soit contraint de maintenir son logement en location.

• Bilan du dispositif

Les acquisitions de logements dans des résidences avec services ont été dynamisées par la création d'une réduction d'impôt spécifique aussi avantageuse que celle existant pour l'investissement ouvrant droit à la réduction d'impôt Scellier. La baisse significative du nombre de logements réalisés entre 2009 et 2010 serait liée aux tensions sur les prix générées par le manque de disponibilité du foncier, mais aussi par la suppression de la dérogation aux normes d'accessibilité et la réforme de la réglementation relative à la sécurité incendie. Toutefois, malgré cette baisse, la réduction d'impôt, cumulée aux autres avantages que présente ce type d'investissement, est actuellement plus attractive que celle du dispositif Scellier pour les investisseurs spécialisés alors même que les difficultés auxquelles est confronté ce secteur de construction sont semblables à celle que connaît le secteur de l'investissement locatif classique.

RÉSIDENCES AVEC SERVICES - NOMBRE DE LOGEMENTS RÉALISÉS

| Résidences avec services | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|--------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| EPAD | 5 000 | 2 000 | 7 500 | 12 500 | 7 500 |
| Résidences étudiantes | 4 000 | 8 000 | 8 000 | 6 000 | 4 000 |
| Résidences de tourisme | 9 500 | 10 730 | 10 290 | 11 350 | 6 870 |
| TOTAL | 18 500 | 20 730 | 25 790 | 29 850 | 18 370 |

Sources : FPI, SNRT, AIRE, SYNERPA (Syndicat des résidences pour personnes âgées)

4.- Les caractéristiques et l'essor de l'investissement intermédiaire

Une caractéristique commune à l'ensemble de ces réductions d'impôt est le choix laissé au contribuable entre un investissement en direct et un investissement intermédiaire. Les avantages liés à ce dernier type d'investissement et l'essor des sociétés immobilières spécialisées participent à la constitution d'un nouveau mode de sélection des projets immobiliers et encourage un champ plus large de contribuables à investir.

L'investissement en direct repose sur une logique d'investissement privé en vue de la constitution d'un patrimoine ou de la réalisation d'une plus-value. Le montage le plus fréquent consiste pour le contribuable à emprunter une partie du prix d'acquisition du bien et à rembourser ses mensualités grâce à la perception de loyers. Le contribuable bénéficie par ailleurs de la réduction d'impôt qui, en venant s'imputer sur l'imposition des années de maintien en location du bien, compense *a posteriori* une partie du prix d'acquisition. Néanmoins, ce type d'investissement nécessite la disponibilité d'un capital ou d'une solvabilité suffisamment élevée. L'accès à la dépense fiscale pour des contribuables aux revenus moyens est donc limité. Par ailleurs, les difficultés liées à la gestion personnelle du bien acquis et mis en location peuvent susciter des réticences.

Face à ce constat, l'investissement intermédié séduit de plus en plus de contribuables. Les investissements locatifs ouvrant droit à réduction d'impôt peuvent en effet être réalisés, sous certaines conditions, par le biais de la souscription de parts au capital de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI). Ces sociétés, créées par la loi n° 70-1300 du 31 décembre 1970 fixant le régime applicable aux sociétés civiles autorisées à faire publiquement appel à l'épargne, ont pour unique objet d'acquérir et de gérer un patrimoine immobilier locatif. Elles peuvent pour cela procéder, de façon limitée, à des travaux d'amélioration, d'agrandissement ou de reconstruction. Elles peuvent également céder des biens compris dans leur patrimoine à la condition d'en avoir été propriétaires pendant au moins six années et que de telles cessions ne présentent pas un caractère habituel.

Sous ces conditions, les SCPI bénéficient d'un régime dérogatoire d'imposition. Elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, mais chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers, soit de l'impôt sur les sociétés s'il agit de personnes morales relevant de cet impôt.

Grâce à ce régime de transparence fiscale, les personnes physiques qui souscrivent au capital de SCPI peuvent bénéficier des réductions d'impôt en faveur de l'investissement locatif en métropole ou en outre-mer à la condition de s'engager à conserver leurs parts et de maintenir leur bien en location pour une durée déterminée.

Ces sociétés ont réalisé des collectes exceptionnelles en 2010 (2,46 milliards d'euros). La part des SCPI fiscales dans ces résultats n'a cessé d'augmenter. Elle représente aujourd'hui les deux tiers des collectes enregistrées.

COLLECTE NETTE DES SCPI

(en millions d'euros)

| | 2009 | 2010 | 2009/2010 |
|-------------------|------|-------|-----------|
| Ensemble des SCPI | 869 | 2 458 | + 183 % |
| SCPI fiscales | 490 | 955 | + 95 % |

Source : ASPIM-IEIF

RÉPARTITION DES SCPI SELON LEUR OBJET

| | 2009 | 2010 |
|-----------------------|------|------|
| Ensemble des SCPI | 134 | 138 |
| SCPI fiscales, dont : | 48 | 53 |
| - SCPI Méhaignerie | 3 | 3 |
| - SCPI Malraux | 11 | 12 |
| - SCPI Rénovation | 1 | 1 |
| - SCPI Besson | 1 | 1 |
| - SCPI Robien | 16 | 16 |
| - SCPI Borloo | 3 | 3 |
| - SCPI Girardin | 3 | 3 |
| - SCPI ZRR | 1 | 1 |
| - SCPI Scellier | 9 | 15 |

Source : ASPIM-IEIF

Actuellement, les SCPI fiscales les plus recherchées sont les SCPI Scellier et Malraux. La direction générale du logement estime ainsi que les SCPI représenteraient environ 5 % des investissements réalisés en Scellier en 2009. Cette part devrait être plus élevée en 2010 du fait d'une collecte plus importante. Une attente existe également face aux annonces de développement des SCPI dites de plus-value qui proposent des montages en usufruit locatif social.

Plusieurs facteurs expliquent ces bons résultats. Le premier est la hausse de l'avantage comparatif qu'offre un tel placement au regard d'autres placements (tels que l'assurance vie). En effet, les investissements réalisés sont peu risqués et procurent des rendements oscillant entre 4,3 % et 6 % selon la catégorie de SCPI.

Par ailleurs, les SCPI ont également su produire une offre qui répond au souci de professionnalisation des investissements et de diminution du risque de la part des contribuables. La médiatisation des difficultés rencontrées par certains investisseurs en direct a contribué parallèlement à mettre en valeur les qualités de l'investissement intermédié. En effet, afin d'assurer le versement de dividendes stables, les SCPI sélectionnent avec attention les biens qu'elles acquièrent. Le risque de défaut de location est également mieux géré dans le cadre de patrimoines relativement importants et souvent diversifiés tant au regard des caractéristiques des logements que de leur localisation géographique.

Enfin, le prix de l'investissement moyen est compris entre 20 000 et 30 000 euros, ce qui permet à de nombreux contribuables ne disposant pas de l'épargne nécessaire pour investir en direct d'en bénéficier. Le contribuable peut acheter sa part à crédit et déduire les intérêts d'emprunt des revenus fonciers qui lui sont versés par la SCPI.

III.- PROPOSITIONS DE RÉFORME DES AVANTAGES FISCAUX EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF

Le dispositif Scellier arrive à échéance au 31 décembre 2012. À cette date, 245 000 logements auront été acquis dans des conditions ouvrant droit à une réduction d'impôt de 45 000 euros par logement en moyenne. En période de sortie de crise immobilière et d'échéances budgétaires de plus en plus pressantes pour restaurer les recettes publiques, la question se pose de l'opportunité du maintien ou non d'un dispositif spécifique en faveur de la construction de logements locatifs neufs aussi puissant que le dispositif Scellier. Si une suppression totale du dispositif semble trop abrupte après des décennies de soutien à l'investissement locatif, une réflexion d'ensemble doit être engagée sur les pistes de réforme à mettre en œuvre pour mieux encadrer le coût de la réduction d'impôt et rétablir un avantage comparatif raisonnable entre ce dispositif et les autres dispositifs en faveur de l'investissement locatif.

Cette démarche devrait avoir pour finalité de maintenir un flux de construction élevé, répondant aux objectifs annuels de construction de logements définis au niveau national et soutenu par une dépense fiscale fortement encadrée.

A.- LES PISTES DE RÉFORME DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT SCCELLIER

Le coût du dispositif Scellier s'il était prorogé sans modification de ses dispositions serait de 2,32 milliards par génération de logements construits. Les pistes de réformes présentées visent à atteindre un coût par génération contenu dans une enveloppe de 1,2 milliard d'euros ⁽¹⁾.

(en millions d'euros)

| Coûts | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Par génération | 3 406 | 3 892 | 1 976 | 1 779 | 2 319 | 2 319 | 2 319 | 2 319 | 2 319 | 2 319 |
| Par année | 0 | 138 | 400 | 650 | 877 | 1 058 | 1 260 | 1 478 | 1 696 | 1 914 |

1.- L'hypothèse de la non reconduction du dispositif à compter du 1^{er} janvier 2013

Si la réduction d'impôt n'était pas prorogée, la principale conséquence serait la très forte dégradation de la demande de logements locatifs neufs et de l'effort de construction. En effet, les prix d'acquisition des biens augmentent de façon beaucoup plus soutenue (doublement sur quinze ans) que le prix des loyers qui a globalement évolué comme le revenu disponible moyen. En conséquence, le rendement d'un investissement locatif sans avantage fiscal sera insuffisant dans les zones tendues et une partie des contribuables renonceront à réaliser un tel investissement.

(1) Les montants des coûts par génération simulés correspondent, sauf mention contraire, à 60 000 logements acquis. Or, la baisse du montant de réduction d'impôt aura nécessairement un effet sur le nombre d'acquisitions de logements qu'il est difficile d'apprécier a priori.

Cependant, les études récentes menées sur la situation du logement en France soulignent toutes l'effet probable des dispositifs fiscaux en faveur de la demande de logements sur le renchérissement des prix du foncier, notamment dans les zones tendues. En diminuant pour partie le coût d'acquisition, le dispositif Scellier accentue en effet la demande de logements dans ces zones où la rareté du foncier contribue déjà fortement à la hausse des prix.

Pour limiter cet effet sur les prix, des mesures alternatives ou complémentaires à l'avantage fiscal devraient être proposées afin d'assouplir les règles relatives à l'utilisation des sols pour contrer directement les causes de l'inélasticité de l'offre de logement. En effet, la rareté et la cherté du foncier constituent des facteurs structurels du marché et posent le problème essentiel de l'accès à des terrains constructibles à des prix contenus. Or, ces prix ne cessent d'augmenter, notamment dans les zones tendues où les règles d'urbanisme sont très contraignantes. En toute rigueur, il faudrait donc accompagner la réforme des dispositifs fiscaux par des mesures assouplissant l'accès au foncier.

2.– La baisse des montants de réduction d'impôt

a) La baisse des taux

Plusieurs options sont envisageables qui remettent plus ou moins en cause le fonctionnement du dispositif. Les estimations de rendement suivantes sont réalisées sur le fondement du coût générationnel du dispositif à partir de 2013, soit 2,32 milliards d'euros, avec un taux de 18 % pour le secteur libre et de 28 % pour le secteur intermédiaire appliqués au prix de revient de 60 000 logements en moyenne. Selon ces hypothèses, l'assiette de la réduction d'impôt reconstituée est de près de 11 milliards d'euros. Cette assiette donne droit à un avantage fiscal total de 1,3 milliard d'euros au titre de 40 000 logements libres et de 1 milliard d'euros au titre de 20 000 logements intermédiaires.

• **L'option de l'instauration d'un taux unique plus faible**

Si un taux unique de 15 % venait se substituer aux différents taux de la réduction d'impôt ainsi définie, le coût d'une génération de logements serait de 1,65 milliard d'euros (soit une réduction d'un tiers du coût de la simple prorogation du dispositif). En pratique, ce montant serait également diminué par la baisse du nombre d'investissements. Si seuls 40 000 logements étaient acquis ou construits, le coût d'une génération de logements bénéficiant de la réduction d'impôt serait de 1 milliard d'euros.

L'avantage de cette piste est qu'elle maintient un taux identique suffisamment incitatif, quelle que soit la zone dans laquelle se situe le bien, et qu'elle assure ainsi un effet mesuré de la réforme sur le nombre de logements acquis (le montant maximum de l'avantage fiscal serait alors de 45 000 euros par contribuable et par an contre 54 000 euros actuellement).

Le principal inconvénient de cette option est néanmoins la disparition de l'incitation à la construction de logements aux loyers respectant les plafonds intermédiaires, pourtant essentiels à l'amélioration du parcours résidentiel des ménages.

● **Un taux unique de 15 % majoré de 5 points dans le cas d'un investissement intermédiaire.**

Le contribuable pourrait également opter pour un investissement dans le secteur intermédiaire qui lui donnerait droit à une réduction d'impôt majorée de 5 points à condition de respecter un engagement de location supplémentaire de cinq ans. L'avantage en impôt maximum pour un contribuable réalisant un investissement dans le secteur intermédiaire serait alors de 60 000 euros contre 84 000 actuellement. Dans cette hypothèse, le coût d'une génération de logement est estimé à 1,7 milliard d'euros (soit une réduction d'un quart du coût de la simple reconduction du dispositif). Ce coût est probablement moindre car la baisse de l'avantage fiscal devrait se traduire par un moindre nombre d'investissements.

Cette proposition a pour avantage de conserver un taux incitatif pour le secteur libre, tout en maintenant la possibilité de développer un véritable secteur intermédiaire. Elle permet la poursuite des deux objectifs initiaux du dispositif, soit soutenir la construction tout en répondant au mieux aux besoins de logements constatés sur les marchés locatifs.

● **Un taux différencié selon les zones**

Il serait également envisageable de différencier les taux selon la zone dans laquelle se situe le bien. Une hypothèse proposant une telle déclinaison a été examinée sur le fondement des taux suivants :

| | | | |
|-------|------|------|-----|
| A bis | A | B1 | B2 |
| 20 % | 15 % | 10 % | 7 % |

Source : Ministère du logement

Le coût générationnel des logements acquis serait alors estimé à :

(en millions d'euros)

| | 60 000 logements avec un effet de report sur la zone tendue | 30 000 logements avec la même ventilation géographique | 30 000 logements avec un effet de report sur la zone tendue |
|-----------|---|--|---|
| Hypothèse | 1 366 | 683 | 863 |

Source : ministère du Logement

L'avantage d'une telle réforme serait de concentrer le niveau d'aide à la demande dans les zones les plus tendues et de diminuer sensiblement la rentabilité des investissements réalisés dans les zones les moins tendues. Elle permettrait en ce sens de rationaliser les investissements réalisés.

Une alternative pourrait être de ne proposer que deux taux : 15 % pour la zone A et 10 % pour les zones B1 et B2. Ces taux pourraient être majorés de 5 points dans le cadre d'un investissement intermédiaire.

Le coût annuel d'une telle génération de logement serait de 1,55 milliard d'euros (soit une baisse de 33 % par rapport au maintien des taux actuels).

Cependant, ces pistes présentent l'inconvénient de complexifier le dispositif et de faire reposer le montant d'avantage fiscal sur le zonage qui, s'il est nécessaire, ne peut être qu'imparfait. Elles peuvent aggraver certains déséquilibres entre des communes très proches n'appartenant pas à la même zone.

b) Les pistes relatives au zonage

• L'hypothèse de l'exclusion du droit à la réduction d'impôt de la zone B ou de la seule zone B2

Cette piste visant à concentrer au maximum l'avantage fiscal sur la zone la plus tendue permettrait, selon le ministère du logement, d'abaisser le coût d'une génération de logements à :

– un milliard d'euros dans l'hypothèse de la suppression de la zone B et de l'acquisition ou de la construction de 30 000 logements en zone A ;

– 935 millions d'euros dans l'hypothèse de la suppression de la zone B2 et de l'acquisition ou de la construction de 30 000 logements en zones A et B1.

Cependant, cette piste s'inscrirait à contre-courant de la mesure récente permettant de déroger à l'exclusion de la zone C du dispositif et ne serait donc pas cohérente avec l'ensemble des engagements pris par le Parlement et le Gouvernement pour une appréciation plus souple du zonage sous certaines conditions.

• L'extension de la procédure d'agrément à la zone B2

Prenant acte de la difficulté de déclasser certaines communes de la zone B2 vers la zone C alors même que le maintien de certaines communes dans une zone ouvrant droit à réduction d'impôt est préjudiciable pour le dispositif, une alternative serait de soumettre au régime d'agrément prévu pour la zone C les projets réalisés en zone B2. Cette solution serait cohérente avec les réformes précédentes et permettrait de ne pas aggraver le déficit de la demande observée sur certains marchés locatifs où les besoins en logements sont d'ores et déjà satisfaits.

c) Le plafond de l'assiette de la réduction d'impôt

• **L'introduction d'un plafond de réduction d'impôt par m²**

Au plafond de 300 000 euros par an pourrait s'ajouter un plafonnement de l'assiette ouvrant droit à avantage fiscal par m². À titre indicatif, ces plafonds pourraient être fixés comme suit :

| Zone | A bis | A | B1 | B2 |
|-----------------------------|-------|-------|-------|-------|
| Plafond en €/m ² | 6 000 | 4 100 | 3 300 | 2 800 |

Ces plafonds pourraient avoir deux effets positifs. Ils inciteraient à la construction de logements de moyenne et de grande taille. En effet, un contribuable souhaitant maximiser son investissement sera contraint d'acheter un bien neuf de 50 m² en zone A bis, de 73 m² en zone A, de 90 m² en zone B1 et de 107 m² en zone B2. Le prix moyen d'acquisition ou de construction consenti actuellement étant de 170 000 euros par logement (ce qui correspond à des surfaces modestes), il est probable que ces nouveaux plafonds limitent le nombre de logements acquis, les petites surfaces devenant moins rentables, évinçant en cela un certain nombre de contribuables souhaitant investir en direct. Ces contribuables pourraient néanmoins continuer d'investir par le biais de souscriptions à des SCPI. Cette solution permettrait donc également que les contribuables disposant de revenus moyens s'exposent moins aux contraintes liées à l'investissement en direct emportant un risque de reprise de l'avantage en impôt.

Le second effet positif est que ces plafonds permettraient à la réduction d'impôt de compenser une partie du prix de l'acquisition sans exercer de pression à la hausse sur les prix. En effet, le montant de réduction d'impôt étant limité par m², le contribuable aurait intérêt à acquérir le logement le plus grand possible au prix le plus bas possible.

• **L'introduction d'un plafond de 600 000 euros sur deux ans**

En complément à l'instauration de tels plafonds, le plafond du prix de revient du bien ouvrant droit à réduction d'impôt pourrait être porté de 300 000 euros sur un an à 600 000 euros sur deux ans afin d'inciter à la construction de logements de grande taille également dans les zones très tendues.

d) L'inscription dans la durée du dispositif

L'un des objectifs les plus importants d'une éventuelle réforme de la réduction d'impôt Scellier est de garantir sa pérennité dans le temps. Par conséquent, s'il est nécessaire de borner le dispositif afin de disposer de façon régulière d'une véritable évaluation, **il conviendrait de parvenir à un engagement fort visant à assurer la stabilité du dispositif dans son principe et dans ses modalités.**

Le respect de cette condition est décisif pour garantir une stabilité réelle à ce secteur économique et des conditions d'investissement favorables aux contribuables.

B.– MESURES COMPLÉMENTAIRES D'ÉCONOMIE

L'avantage en impôt octroyé au contribuable est souvent complété par d'autres avantages qui n'ont pas motivé initialement l'investissement. Ils agissent ainsi comme des bonus qu'il serait possible de supprimer afin d'alléger le coût global de la défiscalisation en faveur des investissements immobiliers.

a) La suppression des 30 % de déduction des revenus locatifs dans le cadre d'un investissement locatif intermédiaire

Actuellement, un contribuable peut réaliser un investissement intermédiaire le liant à un engagement de maintien en location de 9 ans et bénéficier du taux de 18 % de réduction d'impôt et d'une déduction de 30 % du montant des loyers perçus de ses revenus fonciers. Prenant acte que, dans la plupart des cas, les plafonds de loyers du secteur intermédiaire sont semblables aux loyers de marché sans qu'il soit aisé de remédier à cette situation dans le cadre du zonage actuel, on pourrait supprimer cette possibilité de déduction et limiter l'avantage lié à l'investissement intermédiaire à la majoration du taux de la réduction d'impôt de 5 points en contrepartie d'un engagement de location supplémentaire de cinq ans.

Cette mesure permet de diminuer de façon indirecte et relativement indolore le coût du dispositif car les contribuables qui optent pour l'investissement intermédiaire sont davantage incités par le taux de réduction d'impôt majoré que par cette mesure complémentaire.

b) Le décalage de la date de durée de détention ouvrant droit à l'exonération au titre des plus-values immobilières

Le dispositif Scellier, à l'instar d'autres dispositifs, oblige le contribuable à maintenir le logement en location pendant une durée incompressible de 9 années sous peine de devoir restituer la réduction d'impôt acquise. Si le contribuable opte pour un investissement locatif intermédiaire afin de bénéficier d'une réduction d'impôt majorée, la durée de maintien en location peut atteindre 15 ans. En cas de revente de son logement à l'issue de cette période, il se voit également exonéré de toute imposition au titre de la plus-value immobilière réalisée.

Cette exonération constitue un effet d'aubaine puisqu'elle ne déclenche pas l'investissement. Il pourrait donc être envisagé de décaler à la fin de la période d'engagement de location la durée de détention prise en compte pour bénéficier de l'abattement de 10 % par an sur l'assiette de plus-value brute à compter de la cinquième année de détention.

C.– LES PISTES DE RÉFORME DES AUTRES RÉDUCTIONS D'IMPÔT

1.– La réduction d'impôt Censi-Bouvard

Afin de maintenir la cohérence entre la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif neuf et l'investissement dans des résidences avec services, souhaitée par le législateur lors de leur création, il conviendra *a minima* de prévoir les mêmes modifications pour l'une et l'autre des réductions d'impôt.

Il pourrait également être envisagé de dégrader la réduction d'impôt Censi-Bouvard un peu plus fortement que la réduction d'impôt Scellier car les contribuables investissant dans ce type de logements bénéficient également de remboursements de TVA, ce qui leur permet de parvenir à un montant d'avantage en impôt global bien plus favorable que celui auquel donne droit le dispositif Scellier.

2.– La réduction d'impôt Scellier outre-mer

Cette réduction d'impôt devra également faire l'objet d'un examen si le dispositif Scellier était réformé afin de ne pas creuser davantage le différentiel de réduction d'impôt constaté actuellement.

Par ailleurs, on peut considérer que la pertinence économique d'un investissement devient secondaire si l'on maintient la possibilité de réaliser un investissement de 300 000 euros donnant droit à une réduction d'impôt de 31 % répartie sur 9 ou 5 années selon les collectivités, soit de 10 333 euros ou de 18 600 euros par année (pour un total de 93 000 euros de réduction d'impôt). En outre, dans le cas d'un investissement intermédiaire, le taux de réduction d'impôt est porté à 41 % (soit 123 000 euros de réduction d'impôt au total).

*

* *

SOUS-PARTIE 2 : L'ÉVALUATION DU POIDS DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET DE SA RÉPARTITION ENTRE LES ENTREPRISES

En juin 2008, une mission d'information de la Commission des finances de l'Assemblée nationale ⁽¹⁾ a étudié les avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu.

Ce travail a pu établir l'impact considérable de l'utilisation de certains avantages fiscaux sur la progressivité de l'impôt grâce à l'analyse des taux moyens d'imposition des revenus au barème ou du revenu fiscal de référence.

(1) Cette mission d'information était composée de MM. Didier Migaud, Gilles Carrez, Jean-Pierre Brard, Charles de Courson, Jérôme Cahuzac et Gaël Yanno.

En matière d'impôt sur les sociétés, il n'existe pas véritablement d'indicateur comparable permettant de mesurer de manière synthétique l'effet cumulé en « *équivalent-taux* » d'un ensemble de modalités de calcul de l'impôt ou de dépenses fiscales. L'élaboration d'un tel outil se heurte à deux difficultés majeures.

La première est que la construction d'un tel indicateur suppose évidemment la construction d'une assiette de référence « *brute* ». En pratique, cela nécessite, comme on le fait à l'impôt sur le revenu pour le revenu fiscal de référence, de partir d'une assiette nette et d'y ajouter des revenus exonérés ou des charges déduites qui sont les avantages fiscaux dont l'indicateur mesurera l'effet.

Or, comme le Conseil des prélèvements obligatoires l'a établi dans son rapport d'octobre 2010 sur les « *niches* » fiscales et sociales applicables aux revenus et bénéfices des entreprises, établi à la demande de la commission de Finances, l'un des traits dominants de la fiscalité des entreprises est le poids très important des mesures qualifiées de modalités particulières de calcul de l'impôt par rapport à celles considérées comme des dépenses fiscales (les premières représentant un coût cumulé de l'ordre du double de celui des secondes) et le caractère singulièrement fragile du rattachement d'une mesure à l'une ou l'autre des catégories.

Il en résulte une première difficulté fondamentale qui est que l'élaboration d'un indicateur auquel comparer le poids de l'impôt suppose mécaniquement de postuler, en amont, du caractère d'avantage fiscal ou non de telle ou telle mesure.

Une seconde difficulté, de plus grande ampleur encore, découle des différences fondamentales de nature entre l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. Pour simplifier, l'impôt sur le revenu est un impôt dû par une personne physique sur son revenu mondial alors que l'impôt sur les sociétés est un impôt dû par une personne morale sur un revenu réalisé en France.

Il en découle que le périmètre d'imposition lui-même – ce qu'est le contribuable – est, à l'impôt sur les sociétés, non un donné mais un produit de décisions de gestion. Une même entité économique peut constituer un contribuable unique ou une pluralité de contribuables et un même groupe d'actionnaires peut aussi bien détenir une entreprise unique qu'une pluralité d'entreprises formellement indépendantes les unes des autres.

Combinée avec la règle de territorialité de l'impôt et les différences entre les systèmes fiscaux nationaux, cette caractéristique de l'impôt ouvre des possibilités très importantes d'optimisation fiscale dont la réalité ne peut être aisément appréhendée à partir de données fiscales qui, malgré des dispositifs anti-abus, ne permettent pas nécessairement de distinguer une « *vraie charge* » et une charge « *payée à soi-même* » et qui ne rendent *a fortiori* pas compte de produits qui ne sont pas perçus, par exemple parce qu'ils sont maintenus à l'étranger.

Compte tenu de ces difficultés, il convient d'être conscient que les outils synthétiques d'évaluation du poids de l'impôt sur les sociétés présentent tous des limites importantes. Le présent rapport comprend, tout d'abord, une présentation et un commentaire de ces outils.

Une question particulière, qui fait l'objet d'une attention renouvelée notamment depuis la publication par le Conseil des prélèvements obligatoires de son rapport d'octobre 2009 sur les prélèvements obligatoires des entreprises, est la répartition de la charge de l'impôt entre les entreprises, en particulier en fonction de leur taille. Cette question vient de faire l'objet d'un remarquable travail de synthèse de la Direction générale du Trésor ⁽¹⁾ qui est également commenté ci-après.

En vue de contribuer à la clarification du débat public, le Rapporteur général a demandé au ministère du budget de procéder à l'exploitation des liasses fiscales des entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés. Le présent rapport présente donc les premières conclusions qui lui paraissent pouvoir être tirées de l'exploitation de ces données.

Sur ce point, l'attention est attirée sur le fait que, malgré le délai important pris pour leur élaboration (les informations correspondantes ayant été demandées le 21 mars 2011 et fournies à partir du 10 juin 2011), la fiabilité de ces données n'est pas assurée, plusieurs erreurs matérielles manifestes ayant été identifiées et rien ne garantissant que d'autres n'ont pas échappé à l'attention.

I.- CERTAINS INDICATEURS SONT PARTICULIÈREMENT FRAGILES

Si les difficultés inhérentes à l'élaboration d'un indicateur synthétique du poids de l'impôt font largement obstacle, pour les raisons précédemment indiquées, à la construction d'un indicateur idéal, il n'en reste pas moins que certains outils sont manifestement plus pertinents que d'autres.

A.- LES INDICATEURS MICRO-ÉCONOMIQUES

Les indicateurs micro-économiques reposent sur une simulation de l'impôt. Il s'agit d'analyser la pression fiscale pesant soit sur un investissement fictif (méthode employée pour l'élaboration du taux effectif d'imposition, utilisé notamment par la Commission européenne et par l'OCDE) ou soit sur un cas-type d'entreprise (méthode utilisée, pour le compte de la Banque mondiale, par le cabinet PricewaterhouseCoopers).

Par construction, les résultats obtenus sont donc largement conditionnés par les hypothèses retenues. Compte tenu de la multiplicité des règles de calcul de l'IS, ces résultats n'apportent, en réalité, d'éclairage que sur l'imposition de la situation-type étudiée sans notamment rendre compte des mesures sectorielles ou

(1) *Trésor-éco*, Le taux de taxation implicite des bénéfices en France, n° 88, juin 2011.

des possibilités d'optimisation par des montages complexes. L'ampleur des divergences entre les résultats obtenus par ces méthodes éclaire d'ailleurs leurs limites.

Le taux effectif moyen d'imposition élaboré par un institut de recherche allemand pour le compte de la Commission européenne fait ainsi apparaître un taux effectif français de 34,6 % nettement supérieur à la moyenne européenne et supérieur de 6,6 points au taux allemand⁽¹⁾. En sens inverse, l'étude réalisée pour le compte de la Banque mondiale par le cabinet PricewaterhouseCoopers⁽²⁾ évalue le taux réel d'imposition du bénéfice en France à 8,2 % soit 14,7 points de moins que le taux allemand.

À l'examen, on constate qu'il s'agit de résultats n'ayant à peu près rien en commun puisqu'ils portent sur des situations différentes (l'investissement marginal d'une grande entreprise dans le premier cas, l'imposition moyenne d'une PME dans le second cas) et comparent des impôts différents (l'IS, la contribution sociale et les impôts locaux dans le premier cas, l'IS seul dans le second) à des dénominateurs différents (le rendement économique de l'investissement dans le premier cas, un bénéfice comptable corrigé et brut des taxes déductibles dans le second).

B.- LES INDICATEURS MACRO-ÉCONOMIQUES

Les indicateurs macro-économiques, dont le plus courant est le poids de l'impôt sur les sociétés au regard du PIB, présentent probablement un intérêt supérieur mais sont également insatisfaisants.

Il s'agit, en premier lieu, d'un indicateur qui est, par construction, agrégé et qui ne peut donc rien apprendre sur la répartition entre contribuables de la charge de l'impôt.

En second lieu, il s'agit d'un indicateur rapportant le produit de l'impôt sur les sociétés à une donnée économique (le PIB) largement exogène, indépendamment de la structure de la fiscalité et de la situation économique des entreprises (et notamment de leur profitabilité et du partage de la valeur ajoutée).

Si l'on s'intéresse au caractère plus ou moins favorable aux contribuables de la norme fiscale, au titre des paramètres autres que le taux, donc à ce que l'on pourrait qualifier, en schématisant, à l'extensivité de l'assiette (étant entendu que peuvent jouer des mécanismes de calcul de l'impôt qui ne constituent pas à proprement parler des règles d'assiette), le poids de l'IS rapporté au PIB est donc peu pertinent.

(1) *Centre for European economic research*, Effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology, octobre 2009.

(2) *PWC*, Paying taxes 2011.

Quand on constate ainsi ⁽¹⁾ que le produit de l'IS représente, en 2008, 2,9 % du PIB en France, 2,8 % en Irlande et 1,9 % en Allemagne alors que le taux normal français est 2,6 fois supérieur au taux irlandais et comparable (en incluant la taxation locale) au taux allemand, cela ne signifie pas que l'assiette juridique française soit 2,6 fois plus étroite que l'assiette irlandaise et 60 % plus large que l'assiette allemande.

On peut intuitivement penser que ces écarts s'expliquent aussi notamment par le fait que les assiettes économiques diffèrent. Il est ainsi probable que le taux irlandais « attire » de la matière fiscale dans cet État et il est certain que le niveau des impôts sur la production et surtout des charges sociales pèse sur la rentabilité des entreprises françaises. En outre, les structures fiscales diffèrent.

La Cour des comptes a ainsi récemment rappelé la part élevée des entreprises imposées à l'impôt sur le revenu en Allemagne ⁽²⁾ et l'étude du Trésor sur le taux implicite d'imposition des bénéficiaires ⁽³⁾ indique qu'en Allemagne « l'impôt sur le revenu des sociétés de personnes ou des entrepreneurs individuels a représenté 33 Md€ en 2008, contre seulement 22 Md€ pour l'impôt sur les sociétés proprement dit ».

On notera, par comparaison, que le produit de l'impôt sur le revenu français afférent aux revenus professionnels (BA, BIC, BNC) est estimé, au titre de 2009, à 12 milliards d'euros ⁽⁴⁾.

La comparaison internationale ou inter-temporelle, même à ce niveau très agrégé, ne serait réellement pertinente qu'à la condition de pouvoir être établie « toutes choses égales par ailleurs », objectif probablement hors de portée.

C.- LES INDICATEURS ISSUS DES COMPTES CONSOLIDÉS

Une troisième méthode d'analyse repose sur l'exploitation de données comptables individuelles.

Le rapport particulier consacré aux pratiques d'optimisation fiscale, réalisé dans le cadre du rapport d'octobre 2010 du Conseil des prélèvements obligatoires, évoquait ainsi les taux effectifs d'impôt publiés par les entreprises du CAC 40, en application de la norme IAS12 organisant le traitement comptable des impôts sur le résultat.

(1) Données OCDE.

(2) Cour des comptes, Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne, mars 2011.

(3) Trésor-éco, Le taux de taxation implicite des bénéficiaires en France, n° 88, juin 2011.

(4) Dont 7 milliards d'euros au titre des BNC et 4 milliards d'euros au titre des BIC. Cette estimation a été réalisée par le Gouvernement à la demande du Rapporteur général pour le présent rapport. Elle ne concerne que les contribuables relevant des régimes réels d'imposition et a été réalisée en appliquant au montant total des bénéfices professionnels le taux marginal moyen d'imposition des foyers déclarant des revenus professionnels.

Ces taux effectifs rapportent la charge d'impôt inclus dans la détermination du résultat (telle qu'elle apparaît donc dans les comptes) au résultat comptable. Comme le rapport le souligne à juste titre, « *le maniement de la notion de taux effectif d'impôt, rapproché du taux d'impôt théorique ou facial français doit être manié avec prudence pour ne pas entraîner d'interprétations trop hâtives sur la fiscalité des groupes du CAC 40* ».

Il s'agit, en effet, de taux portant au numérateur une charge d'impôt comptable qui ne correspond pas à l'impôt acquitté (elle enregistre également les actifs et les passifs d'impôt différé et, par exemple, en minoration de l'impôt, l'actif correspondant aux déficits reportables en avant dont il est probable qu'ils pourront être imputés sur un bénéfice futur) et au dénominateur, un résultat comptable également indépendant de l'assiette fiscale.

La charge d'impôt et le résultat sont, au surplus, évidemment déterminés sur le périmètre de la consolidation comptable et incluent donc les impôts et résultats réalisés hors de France.

En d'autres termes, une entreprise réalisant en France un bénéfice comptable et fiscal de 100 taxé 33 1/3 et, en Autriche (où le taux de l'IS est de 25 %), une perte comptable et fiscale de 50, aura un résultat comptable de 100, une charge d'impôt de 20,83 (33 1/3 – 12,5)⁽¹⁾ et donc un taux effectif d'impôt de 20,83 % alors même que son résultat français aura été intégralement imposé au taux facial.

Les taux effectifs publiés dans les comptes individuels sont donc très largement dépourvus de sens pour l'analyse de la situation des entreprises concernées au regard du seul impôt français.

II.— LE RAPPORT DE L'IMPÔT A L'EXCÉDENT NET D'EXPLOITATION

Afin d'appréhender les pratiques d'optimisation des grandes entreprises, le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires d'octobre 2009 a fait appel à un indicateur financier, l'excédent net d'exploitation (ENE), pour construire, sur la base de calculs de la direction générale du Trésor et de la politique économique, un « *taux implicite d'imposition* » rapportant la recette d'IS à l'ENE.

La direction générale du Trésor, dont les calculs avaient été utilisés par le rapport du Conseil, vient d'actualiser et de prolonger son travail et a rendu publique une étude très complète sur le taux de taxation implicite des bénéfices en France⁽²⁾. L'étude analyse, comme les calculs utilisés par le CPO, le poids de l'IS au regard de l'excédent net d'exploitation.

(1) Sous réserve que l'actif d'impôt différé autrichien ait vocation à être comptabilisé, c'est-à-dire qu'il soit probable que l'activité autrichienne devienne bénéficiaire dans des proportions permettant l'imputation du déficit reporté en avant.

(2) Trésor-éco, Le taux de taxation implicite des bénéfices en France, n° 88, juin 2011.

L'ENE est un agrégat d'analyse financière (qui ne fait pas partie des soldes intermédiaires de gestion prévus par le plan comptable général) visant à mesurer la rentabilité du capital employé en neutralisant la structure du financement. Il correspond à la part de la valeur ajoutée nette de l'amortissement du capital employé disponible pour rémunérer le capital investi après rémunération du travail et paiement des impôts de production ⁽¹⁾.

Le propre de l'ENE est donc de ne pas tenir compte, en principe, du résultat financier, ni du résultat exceptionnel. Il en découle trois conséquences importantes.

La première est que cet indicateur interdit d'étudier utilement la situation des sociétés financières, puisque l'ENE est établi en « *amont* » du résultat financier, naturellement déterminant pour elles. Le Trésor les a donc logiquement exclues du champ de son analyse.

Une seconde conséquence qu'il convient de garder à l'esprit est que l'ENE est établi avant déduction des charges financières. Toutes choses égales par ailleurs, une entreprise aura un « *taux implicite d'imposition* » de son ENE d'autant plus faible qu'elle est endettée, les charges financières étant naturellement déductibles du résultat imposable et minorant donc l'IS numérateur du calcul, sans affecter l'ENE qui est son dénominateur.

Dès lors, et parce qu'il est normal qu'une entreprise se finance notamment par l'endettement, le « *taux implicite d'imposition* » établi par rapport à l'ENE ne peut qu'être structurellement inférieur au taux facial de l'impôt. L'ENE, ne peut, en effet, être assimilé à un bénéfice « *brut* » dont l'imposition « *normale* » devrait tangenter le taux facial en l'absence de « *niches* ». Dénoncer le fait que ce taux implicite ne corresponde pas au taux facial normal signifie que l'on n'a pas compris ce qu'il était.

En d'autres termes, le fait que le rapport de l'IS à l'ENE (dont la qualification de « *taux implicite d'imposition* » est, d'ailleurs, quelque peu trompeuse) soit, pour une entreprise donnée, inférieur ou très inférieur au taux normal ne dit directement rien de définitif ni sur le niveau de la pression fiscale qu'elle subit, ni sur son éventuelle utilisation d'avantages fiscaux.

Symétriquement, et c'est la troisième conséquence du choix de cet indicateur, l'ENE ne tient pas non plus compte des produits financiers. Il ne tient donc notamment pas compte des produits de participation (dividendes et plus-values) perçus.

Pour les produits issus des filiales françaises, cette exclusion évite les doubles comptes, le dividende perçu par la mère étant un emploi du résultat issu de l'ENE de la fille retenu dans le calcul. Au niveau agrégé de l'ensemble des entreprises et au titre de ces produits, il n'en résulte donc pas de difficulté.

(1) En pratique, les calculs ont été opérés à partir du résultat d'exploitation fiscal.

En revanche, pour les produits de filiales étrangères, cette exclusion aboutit à majorer, toutes choses étant égales par ailleurs, le « *taux implicite d'imposition* » à la fois parce que le dénominateur du calcul (l'ENE) ne les intègre pas et parce que le numérateur (l'impôt) comprend, lui, l'impôt dû au titre de ces produits⁽¹⁾. Compte tenu de ce qu'on peut supposer être la distribution des participations internationales des entreprises, cette caractéristique de l'indicateur retenu apparaît intuitivement particulièrement favorable aux grandes entreprises.

On constate que l'étude du Trésor établit un « *taux implicite d'imposition* » moyen de 27,5 % qui apparaît, en première analyse et compte tenu des réserves précédemment faites, étonnamment proche du taux normal.

Il convient toutefois de noter que ce calcul porte sur l'impôt dû au titre des exercices clos en 2007 et qu'il retient au numérateur, l'IS à proprement parler, la contribution sociale sur les bénéficiaires (qui fait tendre le taux facial normal vers 34,43 % pour les entreprises qui y sont soumises) et l'imposition forfaitaire annuelle (IFA).

L'étude du Trésor précise que la charge de l'IFA majore le taux moyen de 1,2 point. Hors IFA, mais en incluant la CSB, le taux moyen est donc de 26,3 %.

Il convient également de noter que les taux implicites construits l'ont été à partir de la situation de l'ensemble des entreprises, y compris celles présentant un ENE négatif. Il en résulte évidemment un écart substantiel entre le taux moyen après cette consolidation et le taux constaté sur les seules entreprises présentant un ENE positif.

Avec trois entreprises imposées au taux normal, dont le résultat fiscal et l'ENE coïncident, dégageant respectivement des ENE de + 100, + 100 et – 100 et dont les deux premières acquittent donc un impôt cumulé de 66 2/3, le taux calculé sur la consolidation d'ensemble d'ENE s'établit ainsi 66 2/3 % et est manifestement sans rapport avec la pression fiscale effectivement supportée par celles des entreprises acquittant effectivement l'impôt.

L'étude du Trésor note, à juste titre, que la question est liée à celle des mécanismes d'imputation des déficits passés (reportés en avant ou en arrière), l'impôt dû au titre de l'exercice retenu pour le calcul tenant compte de ces mécanismes.

Le tableau ci-après, qui développe l'exemple précédemment évoqué sur deux exercices successifs, construit sur l'hypothèse simplificatrice d'une identité de l'ENE et du résultat fiscal et d'une imposition intégrale au taux normal, permet de le comprendre :

(1) Une entreprise dégagant un ENE de 100 et supposée taxée 33 1/3 présentera un taux implicite d'imposition de 33 1/3 % tandis qu'une entreprise dégagant un ENE de 100 et percevant 200 de produits de filiales étrangères en régime mère-fille et supposée taxée 36 2/3 (taxation au taux normal de la quote-part de 5 % sur les 200 perçus en mère-fille) présentera un taux implicite d'imposition de 36 2/3 %, donc apparemment supérieur alors même que son résultat d'ensemble serait, dans l'exemple retenu, taxé à un taux implicite de 12,22 %.

| | Exercice N | | | Exercice N + 1 | | |
|--------------------------------------|------------|--------|----------|----------------|--|----------|
| | ENE | IS | IS/ENE | ENE | IS | IS/ENE |
| Entreprise A | + 100 | 33 1/3 | - | + 100 | 33 1/3 | - |
| Entreprise B | + 100 | 33 1/3 | - | - 100 | 0 | - |
| Entreprise C | - 100 | 0 | - | + 100 | 0 (report en avant du déficit de l'exercice N) | - |
| Toutes entreprises | + 100 | 66 2/3 | 66 2/3 % | + 100 | 33 1/3 | 33 1/3 % |
| Entreprises « bénéficiaires » | + 200 | 66 2/3 | 33 1/3 % | + 200 | 33 1/3 | 16 2/3 % |

Dans la perspective principalement macroéconomique qui est celle du Trésor, la solution retenue par l'étude est indubitablement cohérente. Elle est toutefois structurellement minorante du taux calculé puisqu'une fraction des déficits n'est jamais imputée sur des bénéfices au stade du calcul de l'impôt (il n'est donc pas tenu de cette fraction pour réduire le numérateur) alors que la totalité des déficits est prise en compte pour le calcul du dénominateur, ce qui, comme l'étude le souligne à juste titre, augmente « *en moyenne intertemporelle le taux implicite* ».

Par ailleurs, cette option fait obstacle à l'analyse de l'effet sur l'impôt des mécanismes de report des déficits. Dès lors que l'on admet que ces mécanismes ne vont pas de soi (sans que cela signifie qu'ils soient, pour autant, inopportuns), qu'ils n'ont pas toujours existé, qu'ils n'existent pas partout et qu'ils sont, par exemple, plus strictement encadrés, dans certains États étrangers, donc dans une perspective plus strictement fiscale qui n'est légitimement pas celle du Trésor, il convient, au contraire, de retenir une analyse portant sur les entreprises « *bénéficiaires* » sur la base de l'impôt effectivement acquitté après effet des mécanismes de report.

L'étude précise que le « *taux implicite d'imposition* » est rehaussé de 6,4 points par la prise en compte des pertes des entreprises déficitaires dans l'ENE agrégé retenu pour le calcul. Au titre de l'IS et de la CSB, le « *taux implicite d'imposition* » moyen des entreprises bénéficiaires s'établit donc à environ 19,9 %.

III.- LA RÉPARTITION DE LA CHARGE DE L'IMPÔT ENTRE LES ENTREPRISES SELON LEUR TAILLE

Une analyse de la répartition de la charge de l'impôt selon leur taille a été réalisée par le Trésor dans l'étude précitée.

Le Rapporteur général s'est efforcé de la compléter sur un champ différent, incluant les sociétés financières, et d'analyser plus spécifiquement la situation des plus grandes entreprises appartenant à l'indice CAC 40.

A.- LES CONCLUSIONS DE L'ÉTUDE DU TRÉSOR POUR LES ENTREPRISES NON-FINANCIÈRES

S'agissant de la répartition de la charge de l'impôt, les conclusions de l'étude du Trésor s'inscrivent dans la continuité de celles du Conseil des prélèvements obligatoires qui avait constaté, en 2009, que « *les grandes entreprises sont comparativement moins taxées que les PME, malgré l'existence du taux réduit d'IS, et que les entreprises de taille intermédiaires* ».

L'étude du Trésor distingue les micro-entreprises, les PME, les entreprises de taille intermédiaire et les grandes entreprises⁽¹⁾, étant précisé que la taille est, pour les sociétés appartenant à un groupe, appréciée au niveau de celui-ci. Cette analyse fait apparaître un taux implicite « pivot » des PME à 39,5 %, avec un taux moindre, d'une part, pour les micro-entreprises (37,4 %) et, d'autre part et surtout, pour les ETI (28 %) et pour les grandes entreprises (18,6 %).

Les facteurs expliquant le niveau de ces taux et l'écart avec le taux facial normal sont présentés de manière synthétique dans le tableau ci-après, reproduit de l'étude du Trésor.

FACTEURS EXPLICATIFS DE L'ÉCART ENTRE LE TAUX IMPLICITE ET LE TAUX NORMAL ET DES DIFFÉRENCES ENTRE ENTREPRISES AU TITRE DE 2007

| Par écart au taux normal (34,4 % ^a) | MICRO | PME | ETI | GE | Toutes sociétés non financières (SNF) |
|--|--------------|-------------|-------------|--------------|---------------------------------------|
| Déductibilité des intérêts | -2,7 | -3,7 | -8,8 | -13,9 | -9,3 |
| Taux réduit PME | -11,5 | -2,0 | - | - | -1,2 |
| Imposition forfaitaire annuelle | +3,1 | +2,7 | +0,8 | +0,3 | +1,2 |
| Participation | -0,1 | -1,1 | -2,4 | -2,0 | -1,7 |
| Crédit impôt recherche | -1,5 | -1,2 | -1,4 | -1,2 | -1,3 |
| Autres facteurs | +5,5 | +3,0 | +2,5 | +4,6 | +4,0 |
| Règles d'assiette et de taux | -7,2 | -2,3 | -9,3 | -12,2 | -8,3 |
| Part des entreprises déficitaires | +14,9 | +10,4 | +5,6 | +3,8 | +6,4 |
| Report en avant et en arrière | -4,7 | -3,0 | -2,7 | -7,4 | -4,7 |
| Démographie | +10,2 | +7,4 | +2,9 | -3,6 | +1,7 |
| Taux implicite | 37,4 | 39,5 | 28,0 | 18,6 | 27,5 |

a. Taux normal de 33^{1/3} % auquel on ajoute la contribution sociale sur les bénéfices pour les entreprises les plus grandes.

Source : Trésor-Eco n° 88, p. 5.

D'un point de vue d'analyse fiscale, pour les mêmes raisons que pour le taux moyen, il apparaît nécessaire de corriger ces taux, d'une part, pour neutraliser l'IFA et, d'autre part, pour ne pas tenir compte des entreprises déficitaires. Outre

(1) « La classification par taille obéit aux recommandations du Conseil National de l'Information Statistique (« Rapport du groupe de travail sur la définition des catégories d'entreprises » de novembre 2008). Les micro-entreprises ont moins de 10 salariés, un chiffre d'affaires et un actif inférieurs à 2 M€. Puis on bascule dans la catégorie des PME (moins de 250 salariés, chiffre d'affaires inférieur à 50 M€ et actif inférieur à 43 M€). Puis vient celle des entreprises de taille intermédiaire (moins de 5 000 salariés, moins de 1/2 Md€ de chiffre d'affaires et moins de 2 Md€ d'actif). Enfin arrive celle des grandes entreprises. » (Trésor-Eco, n° 88, note 11).

que cela aboutit à minorer l'ensemble des taux, il en résulte également un resserrement des écarts entre les différentes populations d'entreprises.

La prise en compte de l'IFA et des entreprises déficitaires est, en effet, nettement favorable aux petites entreprises, d'une part, parce que le barème de l'IFA est peu progressif et que cette imposition pèse donc relativement moins sur les grandes entreprises et, d'autre part, parce que l'impact des entreprises déficitaires pèse également moins pour les grandes entreprises, probablement en raison de la part des entreprises en intégration fiscale (la « consolidation statistique » opérée pour l'ensemble des entreprises qui minore l'ENE mais pas l'impôt joue moins pour les grandes entreprises pour lesquelles la vraie consolidation fiscale qui réduit, elle, l'impôt joue davantage).

| | MICRO | PME | ETI | GE | Toutes sociétés non financières (SNF) |
|--|--------|--------|-------|------|---------------------------------------|
| Taux implicite calculé par le Trésor | 37,4 | 39,5 | 28,0 | 18,6 | 27,5 |
| Écart par rapport aux grandes entreprises | + 18,8 | + 20,9 | + 9,4 | – | + 8,9 |
| Taux implicite, hors IFA, calculé sur les seules entreprises bénéficiaires | 19,4 | 26,4 | 21,6 | 14,5 | 19,9 |
| Écart par rapport aux grandes entreprises | + 4,9 | + 11,9 | + 7,1 | – | + 5,4 |

En sens inverse, on rappellera que, parce que ces résultats sont construits sur la base de l'ENE et hors produits financiers, y compris lorsque ceux-ci sont taxés, ils majorent le taux calculé pour les entreprises percevant des produits financiers, ce qui est intuitivement davantage le cas des grandes entreprises notamment au titre des bénéfices tirés de leurs activités internationales.

Il s'agit, en outre, de résultats qui tiennent évidemment compte de l'effet des règles de taux (taux réduit PME, d'un côté, contribution sociale sur les bénéfiques qui équivaut à un taux majoré pour les grandes entreprises, de l'autre). Or, si l'on s'intéresse plus particulièrement à l'effet des règles d'assiette entendues au sens large et à leur utilisation, compte tenu de leur situation économique, par les entreprises selon leur taille, il convient de neutraliser ces règles de taux.

Les données disponibles ne permettent pas de chiffrer précisément l'effet des deux phénomènes (prise en compte des produits financiers et règles de taux), mais on peut estimer à environ 18 points l'écart entre les taux implicites ainsi corrigés⁽¹⁾ des PME, d'une part, et des grandes entreprises, de l'autre. Il s'agit donc d'un ordre de grandeur tout à fait comparable à celui affiché par l'étude de Trésor (écart de 20,9 points) sur la base de taux non corrigés.

(1) Les corrections portant donc sur la prise en compte de l'IFA et de la CSB, l'impact des entreprises déficitaires, les règles de taux et l'imposition des produits financiers.

L'étude identifie deux facteurs déterminants à cette différence :

– l'impact de la déductibilité des intérêts d'emprunt qui est près de quatre fois supérieur pour les grandes entreprises que pour les PME et qui explique à hauteur de 10 points l'écart des taux implicites,

– l'impact des mécanismes de report des déficits, qui est près de deux fois et demie supérieur pour les grandes entreprises que pour les PME et qui explique pour près de 5 points l'écart des taux implicites.

B.- LES ÉLÉMENTS COMPLÉMENTAIRES RÉSULTANT DE L'EXPLOITATION DES DONNÉES FISCALES

Le Rapporteur général a demandé au ministère du budget d'exploiter les liasses fiscales télédéclarées des entreprises relevant du régime réel normal, d'une part, en ventilant ces entreprises par tranche de chiffres d'affaires et, d'autre part, en les ventilant au regard de leur situation fiscale.

Pour la répartition en fonction du chiffre d'affaires, cinq tranches de chiffres d'affaires (moins de 5 millions, 5 à 50 millions, 50 à 500 millions, 500 à 2 500 millions, plus de 2 500 millions) ont été étudiées. Ce chiffre d'affaires est un CA hors taxes incluant les produits financiers pour les entreprises financières et les holdings ⁽¹⁾.

Pour les entreprises appartenant à un groupe fiscal (au sens de l'intégration fiscale), les données ont été rattachées à la tranche de chiffre d'affaires correspondant à la somme des chiffres des sociétés du groupe.

Il convient de noter que ces données, parce qu'elles ne couvrent que les entreprises imposées au régime réel normal et télédéclarantes, ne rendent que partiellement compte de la situation de l'ensemble des entreprises imposées à l'IS et qu'elles sous-représentent mécaniquement les plus petites entreprises ⁽²⁾.

Néanmoins, et malgré ce biais statistique, les résultats de leur exploitation confirment de manière particulièrement nette le constat dressé en 2009 par le Conseil des prélèvements obligatoires et que vient confirmer l'étude du Trésor, d'une répartition inégale de la charge de l'impôt selon la taille des entreprises.

L'IS brut dû (avant imputation des crédits d'impôts) se répartit, en effet, comme suit selon les tranches de chiffre d'affaires :

(1) Le chiffre d'affaires est le chiffre d'affaires net mentionné à la case FL du formulaire 2052 de la liasse fiscale. Il est majoré du total des produits financiers (case GP) du même formulaire pour les entreprises relevant dans la nomenclature NAF des codes d'activité des séries 65 (intermédiation financière), 66 (assurance), 67 (auxiliaires financiers et d'assurance), ou 741J (administration d'entreprises).

(2) Il est rappelé que la télédéclaration est obligatoire pour les entreprises dont le CA de l'exercice précédent est supérieur à 15 millions d'euros ainsi que pour les entreprises relevant de la direction des grandes entreprises (ce qui est notamment le cas des entreprises appartenant à un groupe fiscal comprenant au moins une entreprise dont le CA ou le total du bilan excède 400 millions d'euros ou une personne morale contrôlée ou contrôlant une entreprise dépassant les mêmes seuils).

| Tranches de CA ⁽¹⁾ | Exercices clos en 2008 | | Exercices clos en 2009 | |
|-------------------------------|-------------------------------|---------------|-------------------------------|---------------|
| | IS brut (en millions d'euros) | Part du total | IS brut (en millions d'euros) | Part du total |
| 5 m€ et - | 6 252,7 | 19,02 % | 6 735,5 | 20,09 % |
| 5 m€ à 50 m€ | 6 800 | 20,69 % | 6 324,3 | 18,86 % |
| 50 m€ à 500 m€ | 7 184,1 | 21,86 % | 6 440,3 | 19,21 % |
| 500 m€ à 2 500 m€ | 5 832,9 | 17,75 % | 6 433,1 | 19,19 % |
| plus de 2 500 m€ | 6 800,1 | 20,69 % | 7 591,9 | 22,65 % |
| Toutes entreprises | 32 868,8 | 100,00 % | 33 525,1 | 100,00 % |

(1) Il est rappelé que le CA inclus les produits financiers pour les entreprises financières et les holdings.

On constate donc une distribution de l'IS brut relativement homogène, à raison d'environ un cinquième du total dans chacune des tranches de CA.

L'IS brut diffère de l'IS dû au titre de l'exercice à raison des crédits d'impôt et des créances de report en arrière de déficits imputés. L'administration n'a pas été en mesure de fournir une ventilation de l'IS dû, les données de l'imprimé correspondant n'étant « *pas exploitées à des fins statistiques* ».

En revanche, le Rapporteur général a obtenu une ventilation des montants des crédits d'impôt déclarés au titre des exercices étudiés. Bien que ces montants n'aient pas nécessairement été imputés au titre de ces exercices, il apparaît possible d'exploiter cette information pour approximer l'IS dû.

Or, ces montants sont concentrés au bénéfice des plus grandes entreprises, les entreprises et groupes de plus de 500 millions d'euros de chiffre d'affaires déclarant environ 60 % du montant total déclaré des crédits d'impôt (et la même proportion du principal d'entre eux, le crédit d'impôt recherche) et les entreprises et groupes de plus de 2,5 milliards d'euros de CA déclarant 40 à 45 % des montants totaux. Il en résulte donc une déformation de la distribution de la charge de l'IS net des crédits d'impôt déclarés par rapport à celle de l'IS brut.

| Tranches de CA ⁽¹⁾ | Exercices clos en 2008 | Exercices clos en 2009 |
|-------------------------------|---|---|
| | Part de l'IS brut total minoré du montant des crédits d'impôt | Part de l'IS brut total minoré du montant des crédits d'impôt |
| 5 m€ et - | 21,33 % | 22,12 % |
| 5 m€ à 50 m€ | 22,83 % | 20,56 % |
| 50 m€ à 500 m€ | 23,76 % | 20,35 % |
| 500 m€ à 2 500 m€ | 17,60 % | 19,59 % |
| plus de 2 500 m€ | 14,47 % | 17,37 % |

(1) Il est rappelé que le CA inclus les produits financiers pour les entreprises financières et les holdings.

Ce premier constat relatif à la distribution de la charge de l'impôt nécessite naturellement d'être éclairé par la prise en compte d'un indicateur du volume d'activité des différentes populations d'entreprise.

L'étude du Trésor ayant souligné l'ampleur de l'effet de la déductibilité des charges financières sur le calcul de l'assiette taxable des grandes entreprises, il est nécessaire de retenir un indicateur d'activité situé, dans la construction du résultat imposable, en amont de la déduction de ces charges.

À part le résultat d'exploitation, qui, comme l'ENE utilisé par le Trésor, ne permet pas de rendre compte de la situation des entreprises financières et qui présente le même biais *a priori* favorable aux grandes entreprises en ne tenant pas compte des produits de participation, seul le chiffre d'affaires peut être employé.

Le tableau ci-après présente donc une répartition du CA total de l'ensemble des entreprises étudiées par tranche de CA :

| Tranches de CA ⁽¹⁾ | Exercices clos en 2008 | Exercices clos en 2009 |
|-------------------------------|--|--|
| | Part du CA réalisé dans le CA total des entreprises étudiées | Part du CA réalisé dans le CA total des entreprises étudiées |
| 5 m€ et - | 4,32 % | 7,00 % |
| 5 m€ à 50 m€ | 6,73 % | 9,79 % |
| 50 m€ à 500 m€ | 8,93 % | 12,56 % |
| 500 m€ à 2 500 m€ | 8,54 % | 11,36 % |
| plus de 2 500 m€ | 71,47 % | 59,29 % |

(1) Il est rappelé que le CA inclus les produits financiers pour les entreprises financières et les holdings.

Il convient toutefois d'être conscient des limites de l'indicateur retenu.

À l'inverse d'un indicateur d'exploitation (comme l'ENE), le chiffre d'affaires retenu, qui inclue les produits financiers des entreprises financières et des holdings, présente très clairement un fort biais défavorable aux grandes entreprises. La part des plus grandes entreprises y est, en effet, clairement majorée : les filiales sont ainsi prises en compte à la fois au stade de leur chiffre d'affaires propre et à celui du dividende remontant qui en est issu, tandis qu'une organisation filialisée verticalement aboutit à un chiffre d'affaires total fortement majoré par rapport à une structure intégrée ⁽¹⁾.

L'ampleur de ces distorsions ne doit toutefois pas être exagérée. La somme du montant total des dividendes distribués par les entreprises étudiées (y compris à d'autres actionnaires que des entreprises françaises) et des produits réalisés avec des entreprises liées (y compris des entreprises étrangères ou françaises et n'appartenant pas au périmètre d'intégration fiscale) représente, en effet, moins de 15 % du chiffre d'affaires total.

Un autre biais dont il convient d'être conscient est que le chiffre d'affaires n'est évidemment pas un indicateur du profit. Rapporter l'impôt au CA pour un cabinet de conseil et pour un supermarché ne produit évidemment pas le même résultat.

Même si le chiffre d'affaires constitue, en l'état du droit, une assiette taxable de substitution du bénéfice dans le cadre de régimes simplifiés à l'impôt sur le revenu, il ne serait donc pas sérieux d'afficher des pourcentages ayant vocation à être assimilés à des taux d'imposition sur la base de cette assiette.

(1) L'entreprise A qui produit et vend des pots de fleurs a un CA de 100. Pour la même activité, le groupe B dont l'entreprise B1 produit des pots des fleurs vendus par l'entreprise B2 a un CA de 150 si B1 vend les pots de fleurs qu'elle produit à B2 pour 50.

On peut, en revanche, comparer, tout en étant conscient des biais du calcul, l'intensité du prélèvement par rapport aux chiffres d'affaires selon la taille de l'entreprise. C'est l'objet du tableau ci-après qui se lit comme suit : un ratio de 1 signifie que la population concernée supporte un taux moyen de prélèvement sur le chiffre d'affaires ⁽¹⁾ égale à la moyenne égale à la moyenne de l'ensemble des entreprises.

| Tranches de CA ⁽¹⁾ | Exercices clos en 2008 | Exercices clos en 2009 |
|-------------------------------|---|---|
| | Intensité de prélèvement au regard du CA par rapport à la moyenne | Intensité de prélèvement au regard du CA par rapport à la moyenne |
| 5 m€ et - | 4,94 | 3,16 |
| 5 m€ à 50 m€ | 3,39 | 2,10 |
| 50 m€ à 500 m€ | 2,66 | 1,62 |
| 500 m€ à 2 500 m€ | 2,06 | 1,72 |
| plus de 2 500 m€ | 0,20 | 0,29 |
| Ensemble des entreprises | 1,00 | 1,00 |

(1) Il est rappelé que le CA inclut les produits financiers pour les entreprises financières et les holdings.

Au titre des exercices clos en 2008, l'impôt brut net des crédits d'impôt déclarés par les plus petites entreprises a donc représenté une proportion de leur chiffre d'affaires près de cinq fois supérieure à la moyenne de l'ensemble des entreprises quand, au titre des mêmes exercices, le même indicateur était, pour les plus grandes entreprises, cinq fois inférieur à la moyenne. L'impôt brut net des crédits d'impôt déclarés par les plus petites entreprises a donc représenté une proportion de leur chiffre d'affaires vingt-cinq fois supérieure à celle constatée pour les plus grandes entreprises.

Même ce résultat est fragile, il atteste d'une tendance claire et pleinement convergente avec les résultats de l'étude du Trésor : l'imposition des plus grandes entreprises est incontestablement substantiellement plus faible au regard de leur niveau d'activité ou de profit économique que celle des entreprises petites et moyennes, même si l'on ne peut affirmer avec précision dans quelle proportion.

Afin d'approfondir cette question, le Rapporteur général a également demandé communication des données fiscales afférentes aux entreprises et groupes appartenant à l'indice CAC 40.

Les données qui lui ont été transmises sont partielles : l'IS net acquitté par ces entreprises ne lui a pas été communiqué, non plus que le montant qu'elles déclarent au titre du principal crédit d'impôt, le crédit d'impôt recherche.

Au titre des exercices clos en 2007, 2008 et 2009, ces 40 groupes ont été redevables d'un IS brut cumulé de 13,5 milliards d'euros.

(1) Entendu comme le ratio entre, d'une part, l'IS brut net des crédits d'impôt déclarés et, d'autre part, le chiffre d'affaires (et, le cas échéant pour les groupes, la somme des chiffres d'affaires) majoré, pour les entreprises financières et les holdings, des produits financiers.

En minorant ce chiffre du montant des crédits d'impôt déclarés communiqué au Rapporteur général (donc hors CIR), le total s'élève à 10,3 milliards d'euros, soit un montant moyen par exercice de 3,5 milliards d'euros ⁽¹⁾ et un montant moyen par groupe et par exercice de 86 millions d'euros.

Par comparaison, on rappellera qu'au titre des mêmes exercices, ces groupes ont distribué un montant cumulé de dividendes de 112,6 milliards d'euros ⁽²⁾, soit 37,5 milliards d'euros en moyenne par exercice, tout en précisant que les résultats correspondants ont été réalisés pour une part significative hors de France (en 2009, celles de ces entreprises déclarant la répartition de leur chiffre d'affaires ont réalisé près de 70 % de celui-ci hors de France ⁽³⁾) et qu'ils ont donc également été imposés hors de France.

On peut également noter que ces entreprises (hors établissements de crédit ⁽⁴⁾) ont déclaré, sur les mêmes exercices, un chiffre d'affaires annuel moyen en France (au sens fiscal) de 750 milliards d'euros. L'impôt brut minoré des crédits d'impôt (hors CIR) des entreprises du CAC 40 autres que les établissements de crédit a donc représenté, en moyenne, 0,4 % de leur chiffre d'affaires réalisé en France.

La situation fiscale moyenne traduit des situations individuelles très contrastées.

Vingt-trois groupes ⁽⁵⁾ ont été redevables d'un impôt brut inférieur à 50 millions d'euros sur chacune des trois années, quatre d'entre eux étant redevables d'un impôt brut nul sur chacun des trois exercices.

Sur les trois années, les quarante groupes ont été redevables au titre de 120 exercices.

Au titre de 23 de ces exercices (19 % du total), l'IS brut dû était nul et il était inférieur à 5 millions d'euros au titre de 40 d'entre eux (soit le tiers), ces exercices produisant un très faible niveau d'imposition étant répartis de manière presque régulière sur les trois années concernées.

Au titre de près de la moitié de ces exercices (plus précisément, de 52 de ces 120 exercices), l'IS brut minoré des crédits d'impôt déclarés autres que le CIR est nul ou négatif.

Enfin, on peut noter que les quatre groupes au sein desquels l'État détient une participation ont été redevables de près de 40 % de l'IS brut minoré du total des crédits d'impôt (étant précisé qu'il s'agit d'un solde net entre, d'une part,

(1) Il serait, par ailleurs, très surprenant que les groupes concernés n'aient pas obtenu des créances de CIR d'un montant cumulé d'au moins 500 millions d'euros par exercice au titre de chacune des trois années.

(2) Ricol-Lasteyrie, Profil financier du CAC40, éditions 2008, 2009 et 2010.

(3) Sur les 31 groupes détaillant la répartition géographique de leur CA, on peut noter que la France a représenté 29 % du CA réalisé en 2009 (Ricol-Lasteyrie, profil financier du CAC 40, 2010).

(4) Pour lesquels le concept fiscal de chiffre d'affaires est fragile, comme cela a été précédemment indiqué.

(5) Sur 44 et non 40, les données communiquées tenant compte de l'évolution de la composition de l'indice.

l'impôt de celles des entreprises qui en payent et, d'autre part, le solde des crédits d'impôt obtenus et des créances acquises de celles des entreprises qui n'en payent pas).

Après prise en compte de la créance de CIR acquise, le solde net de l'IS brut minoré des crédits d'impôt pour les autres groupes est donc probablement inférieur à deux milliards d'euros par exercice, soit un montant représentant moins de la moitié de celui de l'impôt sur le revenu des artisans et autres entrepreneurs individuels imposés aux bénéficiaires industriels et commerciaux.

IV.— LES FACTEURS EXPLIQUANT LE NIVEAU DE L'IMPÔT

Le débat public sur la fiscalité des grandes entreprises est dominé par une dénonciation de principe d'une poignée de dispositifs (régime fiscal des sociétés mères, régime de l'intégration et exonération des plus-values sur titres de participation) constituant des dépenses fiscales ou des modalités particulières de calcul de l'impôt au sens du fascicule Voies et moyens annexé au projet de loi de finances et chiffrées par lui.

Le Rapporteur général estime nécessaire, en préalable, de rappeler quelques éléments simples sur ces dispositifs avant de revenir sur d'autres facteurs qui lui semblent devoir appeler davantage l'attention.

A.— LES MODALITÉS PARTICULIÈRES DE CALCUL DE L'IMPÔT EXONÉRANT CERTAINS PRODUITS

Les trois grands dispositifs de portée générale de la fiscalité des entreprises faisant l'objet d'une attention soutenue dans le débat public peuvent être rassemblés en deux blocs. On distingue, d'une part, les mécanismes neutralisant la double imposition (régime fiscal des sociétés mères et plus-values sur titres de participation) et, d'autre part, le régime de l'intégration fiscale.

1.— Les mécanismes neutralisant la double imposition

a) Le régime fiscal des sociétés mères

Le régime fiscal des sociétés mères exonère les distributions reçues d'une entreprise détenue au moins à 5 %, sous réserve de l'imposition d'une quote-part de 5 %.

Malgré sa dénomination, le régime fiscal des sociétés mères n'est donc pas un régime de groupe. La distributrice « *filie* » au sens du régime fiscal des sociétés mères n'est, *a priori*, pas sous le contrôle de la « *mère* » bénéficiant de la distribution. Le régime fiscal des sociétés mères est, en réalité, un dispositif de neutralisation de la double imposition.

Le résultat distribué est, en effet, issu d'un résultat qui a, lui-même, été imposable. La vraie question que l'on peut se poser à propos de ce dispositif, et du dispositif équivalent *mutatis mutandis* à l'impôt sur le revenu, à savoir l'abattement de 40 % sur les distributions imposées au barème, est qu'il s'applique que le résultat distribué ait effectivement été imposé ou pas et indépendamment du taux auquel il l'a été.

En pratique, la question posée est celle du rapatriement en France de dividendes perçus de filiales sises dans un État dont le taux d'imposition est inférieur au nôtre.

Il convient de noter que la question ne se pose théoriquement pas s'agissant des résultats des filiales soumises à un régime fiscal privilégié dont l'article 209 B prévoit, en principe, l'imposition « *en transparence* » en France. D'après les données transmises au Rapporteur général par l'administration, le montant des bénéficiaires ainsi intégrés aux résultats d'entreprises françaises s'est élevé, au titre des exercices 2009 et sur la population des entreprises télé-déclarantes au régime réel, à 759 millions d'euros. C'est un montant modeste qui pourrait justifier d'étudier de manière approfondie les conditions d'application de ce dispositif.

La question est donc celle des bénéficiaires réalisés par des filiales d'entreprises françaises dans des États qui ne sont pas à fiscalité privilégiée mais dont le taux d'imposition sur les bénéficiaires est néanmoins substantiellement inférieur au taux français.

Il serait techniquement possible ⁽¹⁾ de réformer le régime mère-fille pour organiser un « *ratrapage* » de l'écart de taux en organisant la neutralisation de la double imposition par l'imputation sur l'impôt dû par la mère d'une quote-part de l'impôt payé par la fille.

Outre la complexité de gestion qu'elle supposerait, il convient d'être conscient qu'en pratique, il s'agirait, certes indirectement, de taxer davantage une entreprise exploitée à l'étranger et détenue par une entreprise française qu'une autre entreprise exploitée dans le même État et détenue par un autre actionnaire. Qu'on le veuille ou non, on désavantagerait les filiales étrangères d'entreprises françaises par rapport à leurs concurrents.

Au surplus, il convient de rappeler que les résultats des filiales étrangères ne sont, en tout état de cause, imposés que lorsqu'ils remontent en France, donc par décision des contribuables.

Dans les liasses fiscales des entreprises, les produits des participations étrangères ne sont pas isolés des autres produits de participation. En revanche, les liasses fiscales permettent d'identifier une fraction de dividendes de source

(1) Et conforme aux dispositions de la directive du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

française qui sont les dividendes reçus en régime mère-fille à l'intérieur d'un groupe intégré fiscalement (grâce à la déclaration de la mère opérant la déduction de la quote-part de 5 % lorsque le dividende provient d'une société d'un groupe qui est, par construction, une société française).

Toujours sur la même population d'entreprises, le montant de la quote-part ainsi déduite s'élève à 4,45 milliards d'euros et correspond donc à un produit de dividendes d'au moins ⁽¹⁾ 89 milliards d'euros. Le montant total des dividendes perçus en régime mère-fille au sein des groupes intégrés s'élevant à 151 milliards d'euros, il en résulte que la somme des dividendes perçus par ces groupes en régime mère-fille et versés par des entreprises n'appartenant pas au groupe s'élève à 62 milliards d'euros.

Les dividendes reçus de filiales étrangères par les groupes ne représentent qu'une fraction de ce montant, qui inclut également les dividendes de filiales françaises n'appartenant pas au périmètre d'intégration. Il conviendrait, par exemple par sondages, d'identifier plus précisément cette part.

On peut toutefois craindre que ce résultat reflète d'ores et déjà une faible propension des groupes à faire « *revenir* » en France des résultats étrangers et il est clair qu'un alourdissement de la fiscalité sur ces produits pèserait directement sur l'assiette ⁽²⁾.

b) Les plus-values sur les titres de participation

Sans doute parce qu'elle a été adoptée sans discussion suffisante et qu'elle est apparue dans le débat public à l'occasion de la publication, dépourvue de tout commentaire, d'estimations du Gouvernement en chiffrant le coût à un niveau très élevé ⁽³⁾, l'exonération, sous réserve d'une quote-part, des plus-values sur les titres de participation a suscité, au cours des dernières années, une passion politique très excessive.

En effet, cette mesure relève, en réalité, presque de la simple coordination avec le régime fiscal des sociétés mères précédemment évoqué. Une cohérence est nécessaire entre le régime d'imposition des dividendes et celui des plus-values. Une plus-value sur une entreprise est acquise au titre d'un dividende passé qui n'a

(1) La quote-part imposée est, en principe, de 5 % mais ce montant pouvait, au titre des exercices étudiés, être plafonné selon le montant des frais réels de gestion de la participation de la société la détenant. Ce plafonnement a été supprimé par la loi de finances pour 2011.

(2) Les calculs ci-dessus ont été réalisés à partir des distributions relevant du régime mère-fille. Il convient toutefois de noter que certains contribuables peuvent avoir intérêt à renoncer au bénéfice du régime mère-fille (qui est optionnel) dès lors qu'ils disposent de crédits d'impôt conventionnels imputables sur les distributions correspondantes. Une fraction, qui ne peut être évaluée, des produits perçus de filiales étrangères n'est donc pas imposée sous le régime mère-fille.

(3) Le coût de ce dispositif a été réévalué, dans le Voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2011, à 3,4 milliards d'euros au titre de 2009 (calcul réalisé en chiffrant la perte de recettes par rapport au taux de 19 % appliqué antérieurement à la réforme), étant précisé que le même document estime que le coût s'élèverait, au titre de la même année, à 6 milliards d'euros sur la base d'une convention de chiffrage établissant la perte de recettes par rapport au taux normal. Au titre de 2010, ces évaluations s'élèvent respectivement à 2,2 et 3,8 milliards d'euros.

pas été perçu ou au titre d'une espérance de dividende futur. D'un point de vue économique, il n'y a donc aucune raison de traiter plus favorablement le dividende (lequel est exonéré en mère-fille) que la plus-value.

Imaginons, par exemple, une société mère détenant une filiale dont la valeur actuelle nette des flux de trésorerie futurs est de 1 000. Si la mère conserve la propriété de cette société, ces flux alimenteront un dividende qui sera exonéré en régime mère-fille. Imposer la plus-value en cas de cession plus substantiellement que les dividendes revient donc à créer une incitation à ne pas céder les titres pour des raisons strictement fiscales et indépendamment de toute rationalité économique.

L'exonération des plus-values sur titres de participation, dont il faut rappeler qu'elle est, comme l'exonération en mère-fille des distributions, partielle puisqu'une quote-part de 5 % est imposée, est donc parfaitement logique.

On pourrait, en revanche, s'interroger sur les conditions de calcul de la quote-part pour frais et charges de 5 %. Celle-ci a, en effet, pour pendant l'autorisation de la déductibilité des charges supportées au titre des participations concernées, dont on verra ci-après qu'elle représente un enjeu budgétaire très significatif.

En l'état du droit, la quote-part est calculée sur la base du résultat net, entendu comme la somme algébrique des plus-values et moins-values à long terme. Or, cette assiette n'est pas nécessairement la plus fidèle pour approximer forfaitairement (ce qui est l'objet de la quote-part) le montant des charges déductibles.

Rien ne permet, en effet, de penser que l'acquisition et la gestion d'une participation soit plus onéreuse lorsque celle-ci donne lieu, à la cession, à une plus-value que lorsqu'elle est cédée en moins-value. *A fortiori*, on ne voit pas non plus de lien clair entre l'existence d'une moins-value sur une ligne et le niveau des charges déduites sur un ensemble de participations cédées.

Un exemple peut permettre d'illustrer l'état du droit.

Imaginons ainsi une entreprise acquérant, le 1^{er} janvier 2007, deux participations A et B, l'une et l'autre pour un prix de 100. Les frais financiers annuels correspondants, l'acquisition étant supposée financée par endettement, sont de 10 par an (5 %). Les autres frais de gestion sont supposés de 2 (1 %).

L'entreprise vend ces participations le 1^{er} janvier 2012. La participation A est cédée 220 et la participation B, 80. À cette date, le montant cumulé des charges déduites au titre des cinq exercices sur ces participations est de 60.

Le résultat net des plus-values correspondantes est de 100 (+ 120 – 20) et la quote-part imposable est donc, en l'état du droit, de 5. Le résultat ainsi réintégré à l'assiette taxable est donc douze fois inférieur à la somme des charges qui en ont été déduites antérieurement.

Le Rapporteur général estime que la priorité doit être de s'interroger sur les conditions de la déductibilité des charges (*cf.* ci-après). À défaut, ou dans l'attente d'une évolution sur cette question, on peut toutefois estimer qu'il y aurait une certaine logique à ce que la quote-part soit calculée sur le prix de cession et non sur le montant de la plus-value (mais il pourrait en résulter une taxation de moins-values) et, à tout le moins, qu'elle soit calculée sur le montant (brut) des plus-values, sans compensation avec les éventuelles moins-values.

Dans l'exemple précédent, le calcul de la quote-part sur le montant des cessions (220 + 80) conduirait à fixer celle-ci à 15 et le calcul de la quote-part sur le montant brut de la plus-value (120) conduirait à fixer celle-ci à 6.

2.– Le régime de l'intégration fiscale

Le régime d'intégration fiscale permet à une société mère de se constituer seule redevable de l'impôt dû sur l'ensemble des résultats du groupe qu'elle forme avec les filiales dont elle détient au moins 95 % du capital. Le résultat d'ensemble est la somme algébrique des résultats individuels des sociétés du groupe retraitée pour neutraliser des transactions, distributions et aides intra-groupe.

L'avantage essentiel de l'intégration est donc de permettre la compensation des déficits et des bénéfices des différentes sociétés du groupe et, plus généralement, de neutraliser fiscalement des opérations intragroupe (notamment les distributions, au titre desquelles la quote-part de 5 % n'est pas due).

Si le régime de l'intégration constitue, au sens du fascicule Voies et moyens, une modalité de calcul de l'impôt dont le coût a été chiffré en dernier lieu, au titre de 2009, à 18,4 milliards d'euros par le projet de loi de finances pour 2011, le Rapporteur général estime que ce coût est totalement virtuel.

Compte tenu du niveau très élevé du seuil de participation exigé (il est rappelé que le régime allemand comparable, *mutatis mutandis*, n'exige qu'une détention majoritaire), l'intégration fiscale ne peut être considérée comme un avantage fiscal et sa suppression, qui serait une aberration économique, n'est nullement susceptible de produire une majoration de recettes d'un ordre de grandeur comparable à ce chiffrage.

La compensation des déficits et des bénéfices est, en effet, mécanique au sein d'une même société et il est bien évident qu'une remise en cause d'un régime d'intégration aboutirait à des restructurations juridiques visant à consolider des sociétés actuellement autonomes. Au surplus, il convient de noter que l'avantage lié à la compensation des résultats est, pour une part significative, un avantage de pure trésorerie puisque le déficit qui ne serait pas imputable sur un bénéfice en l'absence de consolidation serait reportable sur les bénéfices futurs (et passés, dans le cadre du report en arrière).

Il n'en résulte pas, pour autant, qu'aucune évolution de ce régime ne puisse être envisagée. Une attention particulière mérite notamment d'être apportée à trois questions, dont les deux premières ont d'ailleurs été soulevées par la Cour des comptes dans son rapport public annuel de 2011 ⁽¹⁾.

La première est celle du caractère totalement optionnel du périmètre d'intégration. S'il est vrai que deux activités exercées au sein d'une même société feraient l'objet d'une compensation mécanique de leurs résultats respectifs, cette compensation serait, de fait, imposée à la société. En intégration fiscale, la compensation est, au contraire, facultative, une société pouvant entrer et sortir du groupe librement et quasiment sans contrainte fiscale sous réserve de la « déneutralisation » de certaines opérations intra-groupe.

De ce point de vue, le dispositif français est donc substantiellement plus souple que le régime allemand comparable qui impose un transfert des résultats vers la société mère pendant une période minimale de cinq ans ⁽²⁾.

Il faut toutefois noter que cette caractéristique doit être rapprochée du niveau de détention exigée. Au surplus, et comme la réponse du Gouvernement à la Cour des comptes ⁽³⁾ le souligne à juste titre, il serait peu opératoire d'imposer un maintien dans le périmètre alors même que celui-ci est conditionné par un taux de détention très élevé que les contribuables seront libres de faire évoluer.

En revanche, on pourrait envisager, à la sortie du groupe, une remise en cause des avantages précédemment obtenus en prolongeant le droit existant qui prévoit notamment la réintégration des avantages obtenus à raison des abandons de créances et des subventions intragroupe des cinq exercices précédant la sortie.

Une seconde question, également soulevée par la Cour, est celle de la neutralisation de la quote-part pour frais et charges sur les dividendes distribués au sein du groupe dont la Cour estime le coût budgétaire à environ 1,6 milliard d'euros au titre de 2007 et de 2008.

En réponse à la Cour, le Gouvernement ⁽⁴⁾ estime que « *la neutralisation de la quote-part pour frais et charges sur les dividendes distribués au sein du groupe ne peut s'analyser comme une dépense fiscale, dans la mesure où elle est destinée à éviter les doubles impositions* ». Sur ce point, on peut estimer que c'est le Gouvernement, qui juge globalement que « *l'analyse de la Cour sur le caractère supposé optimisant des dispositifs de neutralisation méconnaît à la fois les finalités et la nature* » du régime de l'intégration fiscale, qui méconnaît, dans sa réponse, les finalités et la nature de la quote-part pour frais et charges.

C'est, en effet, l'exonération du dividende lui-même qui constitue un mécanisme évitant la double imposition tandis que la quote-part pour frais et

(1) *Cour des comptes*, Rapport public annuel 2011, pp. 71 à 75.

(2) *Cour des comptes*, Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne, p. 185.

(3) *Ibid.*, p. 81.

(4) *Ibid.*, p. 82.

charges a, comme son nom l'indique, pour objet de compenser la déductibilité, autorisée par ailleurs, des frais et charges supportés au titre de la participation dont est issu le dividende. Ces frais et charges sont tout autant déductibles au titre d'une participation intragroupe qu'au titre d'une participation dans une société n'appartenant pas au groupe et l'on ne voit donc pas, s'agissant de cette quote-part, la justification d'un traitement différent des dividendes selon qu'ils sont internes au groupe ou qu'ils ne le sont pas.

La neutralisation de la quote-part sur les distributions intragroupe constitue donc bien un avantage propre au régime d'intégration dont la légitimité mérite d'être établie.

Il convient de noter que le même raisonnement conduit à considérer également comme un avantage, pour les mêmes raisons, la neutralisation de la quote-part pour frais et charges sur les plus-values intragroupe sur titres de participation.

Au titre des exercices clos en 2009 – qui sont probablement minorants du niveau des plus-values en régime de croisière –, les groupes télédéclarants imposés au régime réel normal ont déduit de leur résultat d'ensemble environ 270 millions d'euros au titre de la neutralisation de la quote-part sur les plus-values sur titres de participation intragroupe (contre un peu moins de 4,5 milliards au titre de la neutralisation de la quote-part sur les dividendes relevant du régime mère-fille intragroupe).

Enfin, un troisième thème méritant l'attention est celui des modalités de traitement des déficits antérieurs à l'intégration. En principe, ces déficits ne sont pas imputables sur le résultat d'ensemble du groupe (sans quoi le groupe pourrait, en quelque sorte, « acheter » du déficit) ou, plus précisément, ne le sont que sur le résultat propre de la société intégrée, tel qu'il se serait établi en l'absence d'intégration. En d'autres termes, l'intégration n'est, en principe, pas rétroactive.

Pour mettre en œuvre ce principe, il est calculé, au niveau de chaque entité du groupe, un plafonnement du bénéfice sur lequel les pertes antérieures à l'intégration peuvent être imputées. Plusieurs ajustements techniques ⁽¹⁾ pourraient probablement permettre de renforcer l'effectivité de ce plafonnement. Les conditions d'utilisation de créances de report en arrière afférentes à des bénéfices antérieurs à l'intégration méritent également l'attention et seront évoquées ci-après, au titre de l'analyse d'ensemble des mécanismes de report.

(1) L'enjeu du plafonnement est de neutraliser les opérations accroissant artificiellement le bénéfice de la société entrée dans le groupe afin de créer une assiette d'imputation de son déficit antérieur. En l'état, cette neutralisation concerne des opérations intra-groupe mais ne tient pas compte d'opérations réalisées avec des sociétés liées n'appartenant pas au périmètre d'intégration. Il convient également de noter que les déficits antérieurs à l'intégration peuvent s'imputer sur les produits de participation intragroupe ainsi que sur les reprises de provisions intragroupe. Il est également possible de majorer le bénéfice d'imputation par des reprises d'amortissements ou des opérations de crédit-bail.

B.- L'ENJEU MAJEUR DES PRODUITS NON PERÇUS ET DES CHARGES DÉDUITES

Probablement parce qu'ils ont fait l'objet de chiffrages rendus publics et parce qu'ils recourent principalement à la technique fiscale simple et apparemment très dérogatoire de l'exonération, le débat public en matière d'impôt sur les sociétés s'est largement focalisé sur les grands dispositifs précédemment évoqués.

Cela a probablement aussi été le cas parce que chacun a l'intuition logique que les entreprises sont, de manière générale, gérées en vue de maximiser leur résultat net, donc d'accroître leurs produits et de maîtriser, autant que faire se peut, leurs charges.

Or, si cela est très clairement la réalité de la gestion quotidienne de l'immense majorité des entreprises françaises et, en particulier, des PME, il n'est pas exclu que certaines entreprises, notamment grâce à une organisation filialisée et internationale, puissent optimiser leur impôt en renonçant à percevoir des produits et/ou en majorant des charges déduites.

La question des produits, que l'on pourrait dire abandonnés, relève, pour l'essentiel, de la question des prix de transfert. Dans l'exemple le plus simple, il s'agit de vendre à un prix artificiellement bas à une entité du groupe située à l'étranger un bien qui sera ensuite revendu par elle au prix de marché, ce qui conduit à « *délocaliser* » le profit (et l'assiette taxable) correspondant. Par construction, les éventuels produits non perçus n'apparaissent pas dans les liasses fiscales françaises et l'on peut donc difficilement évaluer le phénomène.

Il convient toutefois de rappeler que le Conseil des prélèvements obligatoires estimait, dans son rapport d'octobre 2010, que « *la gestion des prix de transferts constitue l'élément déterminant des politiques d'optimisation actuelles pour les groupes de sociétés* » en soulignant que « *les résultats des contrôles diligentés par la DGFIP témoignent du dynamisme des rectifications fiscales opérées en ce domaine, les sujets liés aux prix de transfert concentrant l'essentiel des enjeux des contrôles internationaux (2,6 Md€ en 2008) et du nombre des rectifications opérées (80 %)* »⁽¹⁾.

En la matière, il convient de noter les avancées législatives opérées à l'occasion de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 qui instaure une obligation spécifique de documentation des prix de transfert pour les grandes entreprises et une obligation de documentation complémentaire pour les transactions réalisées dans les États et territoires non coopératifs.

S'il est donc difficile de se prononcer sur des pertes de produits, on peut, en revanche, disposer de données fiscales exploitables s'agissant des charges. Or,

(1) Conseil des prélèvements obligatoires, Entreprises et « niches » fiscales et sociales, octobre 2010, p. 153.

le résultat imposé étant un résultat net, la déduction d'une charge est fiscalement équivalente à l'exonération d'un produit de même montant.

Au titre des exercices clos en 2009, la somme des charges déclarées par les entreprises télédéclarantes imposées au régime réel normal s'est élevée à 5 808 milliards d'euros. L'imputation de ces charges sur des produits imposables représente donc un enjeu budgétaire très supérieur à celui de tout régime d'exonération.

Or, si la déduction de certaines charges, par exemple les salaires bruts (qui représentent environ 15 % des charges d'exploitation) ou les impôts sur la production (qui en représentent 2,2 %), n'appelle aucun commentaire, il convient d'être conscient que des possibilités importantes de minoration de l'assiette fiscale sont ouvertes par d'autres et, en particulier, par les charges financières.

1.— Les charges financières

Les produits et charges financiers représentent, agrégés sur la totalité de la population étudiée ⁽¹⁾, des volumes très élevés et dont le niveau, qui s'explique peut-être par des opérations interbancaires, peut même surprendre. La somme des produits financiers représente ainsi 1 656 milliards d'euros et la somme des charges financières, 1 787 milliards d'euros.

Au sein de ces produits et charges, les intérêts perçus ou versés tiennent une place prépondérante. Le montant déclaré, en charges, au titre des intérêts versés et des charges assimilées atteint, en effet, 1 560 milliards d'euros. En vis-à-vis, les produits rattachés à la ligne « *autres intérêts et produits assimilés* » s'élèvent à 1 130 milliards d'euros sachant, d'une part, que des intérêts peuvent être enregistrés parmi les produits financiers des titres de participation (dont le montant déclaré est de 196 milliards d'euros) et des autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (dont le montant déclaré est de 150 milliards d'euros) et, d'autre part, que certains produits financiers seraient déclarés en produits d'exploitation par des établissements de crédit.

Il convient de noter que les charges d'intérêts sont concentrées au sein des groupes qui, bien qu'ils ne déclarent qu'environ 70 % du total des charges et des produits, déclarent 90 % des charges d'intérêt (1 500 milliards) contre 72 % des produits correspondants. Ces données sont convergentes avec les conclusions du Trésor qui établissent, comme cela a été rappelé, le rôle déterminant des charges financières dans l'écart du taux implicite constaté entre les PME et les grandes entreprises.

Il conviendrait d'analyser individuellement des liasses fiscales de groupes pour lesquels les intérêts versés sont d'un niveau particulièrement élevé pour porter un jugement sur les éléments expliquant cette situation.

(1) À savoir les entreprises télédéclarantes imposées au régime réel normal.

En tout état de cause, les situations individuelles sont naturellement très diverses et aucune explication univoque ne peut prétendre rendre totalement compte de cette diversité.

Intuitivement, on peut toutefois estimer que trois phénomènes peuvent contribuer à expliquer ce niveau des charges financières et la concentration de ces charges au sein des groupes.

Une première explication, que l'on pourrait qualifier d'économique, serait une plus forte intensité capitalistique des grandes entreprises. C'est une explication qui est avancée à juste titre par la direction du Trésor. S'agissant des groupes (donc sur un critère fiscal qui ne recoupe pas véritablement un découpage par taille d'entreprise), il n'apparaît toutefois pas de spécificité par rapport aux entreprises indépendantes en matière de dotations aux amortissements ⁽¹⁾.

Une seconde explication est le fait que les montages de LBO sont généralement organisés en groupe. Comme on le sait, il s'agit de montages dans lesquels c'est, en pratique, la cible acquise qui finance sa propre acquisition par une holding de contrôle avec laquelle elle forme un groupe au sens fiscal.

Les résultats de la société acquise sont donc, pour l'établissement de l'impôt du groupe, minorés des charges financières supportées par la holding pour l'acquisition de la société opérationnelle. L'État supporte donc, de fait, une part du coût d'acquisition de la société opérationnelle à raison de l'impôt perdu sur ses résultats.

Il convient de noter qu'il s'agit de montages très répandus qui représentent un enjeu fiscal majeur. La seule limitation réelle à leur développement est le dispositif dit de l'amendement « *Charasse* » organisant la réintégration au résultat de charges financières en cas de rachat à soi-même. Aucune limitation n'intervient, en revanche, en cas de changement de contrôle, ni lorsque les opérations ne sont pas réalisées à l'intérieur d'un groupe.

Enfin, une troisième explication, également fiscale, au poids des charges des financières pourrait être l'existence de pratiques d'optimisation tendant à minorer le bénéfice imposable en France notamment en rattachant aux résultats d'exploitations françaises des charges financières afférentes à des opérations étrangères dont le bénéfice ne sera pas rapatrié (ou le sera sous les régimes de faveur des sociétés mères ou des plus-values sur titres de participation).

Certaines données tirées de l'exploitation des liasses fiscales tendent à crédibiliser cette hypothèse.

Globalement, la somme des charges financières de l'ensemble des entreprises étudiées excède la somme de leurs produits financiers, d'où un résultat

(1) *ce qui tendrait donc à établir que les groupes n'ont pas, a priori, une intensité capitalistique plus forte.*

financier négatif de 130,7 milliards d'euros, résultat qui est, naturellement, un solde net de situations individuelles diverses.

En examinant des sous-populations des entreprises étudiées, on relève qu'un solde négatif supérieur est constaté au seul titre des sociétés intégrées fiscalement (dont le solde des résultats financiers s'établit à - 151,5 milliards d'euros) et l'on constate surtout que les sociétés appartenant à des groupes dont la somme des résultats d'exploitation des sociétés membres est positive présentent un solde des résultats financiers encore plus négatif (- 215,4 milliards d'euros). Ce montant correspond à 56 % du solde des résultats d'exploitation des mêmes sociétés.

Il est possible et même vraisemblable que ce résultat puisse s'expliquer par des différences réelles de situations économiques, par exemple par le fait que les groupes dégagant un résultat d'exploitation positif sont ceux ayant le plus investi et qu'ils supportent en conséquence un endettement élevé.

On notera toutefois que la situation des entreprises indépendantes (entendues comme celles n'appartenant pas à un groupe fiscal) dont le résultat d'exploitation est positif est sensiblement différente puisque le solde négatif de leurs résultats financiers représente moins de 8,5 % du solde de leurs résultats d'exploitation. Il est donc également possible que ce résultat traduise, au moins en partie, une optimisation des charges financières dans les groupes ayant une « *matière fiscale* » à effacer à raison d'un résultat d'exploitation positif.

Le niveau élevé du taux facial français tend, en effet, non seulement à faire fuir des produits hors de France mais également à attirer en France des charges. En d'autres termes, le taux français « *attire* » sur notre base fiscale, sur des produits dégagés en France, des charges qui ne leur sont pas nécessairement liées. Or, les charges financières sont probablement parmi celles dont la localisation est la plus aisément maîtrisée par les contribuables.

Une entreprise présente dans un État où le taux d'IS est plus faible qu'en France et se développant dans cet État, par exemple par une opération de croissance externe, aura ainsi systématiquement intérêt (dès lors qu'elle a un bénéfice imposable en France) à faire supporter par une entité française le financement de cette opération. Il est possible que notre système fiscal ait eu vocation à organiser ainsi une forme de subvention fiscale à l'expansion internationale des entreprises françaises, mais la nécessité d'un tel avantage n'est probablement plus établie.

À l'extrême, on peut même imaginer des opérations dont la rentabilité serait totalement conditionnée par le « *levier fiscal* » résultant de l'écart de taux entre la France et un État étranger. Une entreprise empruntant à 5 % pour acquérir une obligation dont le rendement est de 4 % supportera ainsi une charge nette

après IS de 3 1/3 % si la dette est « *logée* » en France pour un rendement net après IS (étranger) de 3,5 % si le revenu de l'obligation est perçu en Irlande ⁽¹⁾.

Il est bien évident que c'est le niveau élevé de notre taux facial qui rend opportunes de telles optimisations. Toutefois, même dans l'hypothèse d'une baisse de ce taux, elles resteront possibles dès lors qu'un différentiel de taux continuera à exister avec d'autres États.

Il convient de noter que cette question de la déductibilité des charges financières est, en pratique, liée à celle des régimes d'exonération des dividendes (en mère-fille et, *a fortiori*, en intégration) et des plus-values (sur des titres de participation)

Comme cela a été rappelé, l'exploitation des liasses fiscales établit que la somme des dividendes perçus par ces groupes en régime mère-fille et versés par des entreprises n'appartenant pas au groupe s'élève à 62 milliards d'euros, ce qui constitue la fourchette haute du montant des dividendes rapatriés de filiales à l'étranger ⁽²⁾. Ces produits étant imposés sous le régime mère-fille, ils ne représentent qu'une assiette imposable (au titre de la quote-part) d'un peu plus de 3 milliards et donc un produit maximal brut (au taux normal) de l'ordre du milliard.

Ce montant mériterait d'être rapproché de la perte de recettes résultant de la déduction des charges financières afférentes au financement de l'acquisition des participations concernées, charges elles intégralement déduites alors même que les produits correspondants, lorsqu'ils reviennent en France ce qui n'est probablement pas systématique, sont exonérés à hauteur de 95 % de leur montant (à raison du régime mère-fille).

En reprenant l'exemple précédemment cité d'une entreprise française acquérant une société irlandaise dont le seul actif est un portefeuille obligataire et empruntant à 5 % pour financer cette acquisition alors que le rendement brut des obligations est de 4 %, on arrive, en effet, au résultat fiscal suivant pour une acquisition de 100 :

– la société française déduit de son résultat imposable la charge financière (soit 5) et réduit, dans la limite de ce résultat imposé au taux normal, son IS (français) de 1,666,

(1) Le montage suppose de loger en France une dette contractée pour l'acquisition d'une créance dont le revenu est imposé en Irlande. Cela est possible de multiples manières, par exemple par l'achat par une entité française d'une société irlandaise (le cas échéant, créée pour l'occasion par un établissement de crédit) dont la créance est le seul actif. Il n'est pas tenu compte dans cet exemple de l'imposition éventuelle en France du produit distribué par la société étrangère qui ne modifie pas la conclusion du raisonnement, comme on le verra ci-après.

(2) Les dividendes reçus de filiales étrangères par les groupes ne représentent qu'une fraction de ce montant, qui inclut également les dividendes de filiales françaises n'appartenant pas au périmètre d'intégration. Il conviendrait, par exemple par sondages, d'identifier plus précisément cette part.

- la filiale irlandaise perçoit 4, acquitte un IS (irlandais) de 0,5 et distribue 3,5 à sa mère française,
- ce produit de 3,5 est imposé, sous le régime fiscal des sociétés mères, à hauteur de 5 % (soit 0,175) et produit un IS (français) de 0,06.

On a donc une opération dont l'effet net sur les recettes (françaises) est de – 1,66, soit près de 50 % du montant du dividende perçu, et qui, malgré son absence de rationalité économique propre, est rentable pour des raisons strictement fiscales (la charge totale pour l'entreprise française s'établit à 5,06 – le coût des intérêts majoré de l'imposition sur le dividende « *revenant* » – tandis que le gain s'élève à 5,16 – le montant du dividende perçu majoré de l'économie d'IS résultant de la déduction des charges financières).

Ce point a été souligné de manière expresse par le Conseil des prélèvements obligatoires dont le rapport de 2010 souligne qu'« *un groupe domicilié en France peut ainsi retirer des produits exonérés d'une acquisition à l'étranger, sous forme de dividendes et de plus-values en cas de revente, alors que les charges liées à cette acquisition lui auront permis de diminuer l'impôt payé* » en estimant que « *cette asymétrie entre charges déductibles et produits exonérés va à l'encontre de la logique de l'impôt qui veut que chaque charge ait comme contrepartie un produit, les deux étant soumis au même taux* »⁽¹⁾.

Le Conseil estimait, à ce sujet, que « *le rendement budgétaire lié à la diminution des dépenses fiscales dont bénéficient les grands groupes serait bien inférieur au chiffrage de la dépense fiscale, le risque de délocalisation des holdings et donc des flux de dividendes et de plus-values associés étant très élevé, dès lors que ces entités n'ont qu'une réalité juridique et de gestion et en aucun cas opérationnelle.* »⁽²⁾

Il convient toutefois de noter que, pour les raisons précédemment exposées, l'enjeu budgétaire principal n'est probablement pas la taxation réduite des produits de participation (dont on peut effectivement estimer illusoire d'attendre une taxation au taux normal de la même assiette), mais la déduction des charges correspondantes.

Plusieurs options sont envisageables pour réduire les risques de fuite de la matière fiscale.

Le Conseil des prélèvements obligatoires a proposé l'instauration d'une règle générale de plafonnement de la déductibilité des intérêts d'emprunt sur le modèle allemand. L'extension par la loi de finances pour 2011 du régime de la sous-capitalisation aux prêts garantis par une entreprise liée s'apparente, dans une certaine mesure, à la création de l'embryon d'un tel plafonnement. Les difficultés concrètes apparues à l'occasion de cette extension – et, en particulier, la question

(1) Conseil des prélèvements obligatoires, Entreprises et « niches » fiscales et sociales, octobre 2010, p. 285.

(2) *Ibid.*, p. 285.

du traitement du stock d'endettement – seraient naturellement posées dans une bien plus grande ampleur dans l'hypothèse d'une généralisation d'un dispositif inspiré du modèle allemand.

Alternativement, il pourrait être envisagé une limitation de la déductibilité des charges financières, par exemple au prorata de la part dans l'actif des titres dont les produits relèvent du régime mère-fille (et/ou des titres constituant des titres de participation) ou dans la limite des produits correspondants imposés (il s'agirait d'une règle de butoir similaire à celle prévue pour l'imputation des crédits d'impôt étrangers) afin de décliner effectivement le principe fiscal de bon sens selon lequel une charge afférente à un produit exonéré ne doit pas être déductible.

3.– Les redevances de brevet

Les produits et plus-values sur les droits de la propriété industrielle bénéficient d'un régime fiscal de faveur puisqu'ils sont imposés sous le régime du long terme, au taux de 15 % pour les entreprises à l'IS.

Le montant total de ces produits déduits du résultat fiscal s'élève à 6,4 milliards d'euros, les moins-values nettes correspondantes réintégréées étant d'un milliard d'euros.

Ce montant est important, ce qui cohérent puisqu'il s'agit d'une des dépenses fiscales d'IS les plus élevées, chiffrée au titre de 2009 à 760 millions d'euros par le PLF pour 2011 et à 800 millions d'euros au titre de chacun des deux exercices suivants.

Ce dispositif⁽¹⁾ a fait l'objet d'une analyse attentive dans le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de 2010 qui souligne son coût et l'extrême concentration de son bénéfice au profit des plus grandes entreprises. Le Conseil relevait également à juste titre que « *se pose la question de la déductibilité au taux normal de 33 ⅓ % des charges liées à l'élaboration d'un brevet, notamment les frais de R&D supportés, alors que le produit associé sera lui taxé à 15 %.* »

Ces observations sont fondées et méritent même d'être prolongées.

Soit une entreprise industrielle développant un procédé brevetable réduisant un coût de fabrication. Le coût de développement de ce procédé est de 100. Il est déductible au taux normal et ouvre droit, au surplus, au crédit d'impôt recherche (supposé acquis au taux normal de 30 % sur une assiette supposée égale au coût de développement). Le coût net après IS du développement du procédé s'établit donc à 36,66.

(1) Il est rappelé que la loi de finances pour 2011 a modifié ce régime pour étendre son champ d'application aux perfectionnements apportés aux brevets et inventions brevetables ainsi qu'aux opérations de sous-concession. En outre, il était antérieurement prévu une restriction du droit à déduction des redevances de propriété industrielle versées à des entreprises liées.

L'entreprise peut conserver la propriété du procédé et l'exploiter. Elle en tirera un avantage qui est la réduction de ses coûts. Cet avantage, donc le supplément de résultat qui en découle, sera, en principe, imposé au taux normal. Le gain de productivité, qui se trouve avoir été partiellement financé sur fonds publics, conduit logiquement à une majoration du profit imposable.

L'existence d'un taux réduit sur les produits de la propriété industrielle rend toutefois cette option très sous-optimale. Il est fiscalement bien préférable d'externaliser le brevet correspondant en le confiant à une filiale ou, mieux encore, en le faisant développer par une filiale dédiée.

En l'état du droit⁽¹⁾, et en supposant la filiale rémunérée par une redevance dont le niveau équivaut au bénéfice (à l'économie, au cas d'espèce) qu'aurait tiré l'entreprise de l'exploitation directe du procédé, l'externalisation aboutit :

– pour l'entreprise industrielle, à équilibrer le gain tiré de l'exploitation du procédé (l'économie en résultant) par la charge constituée par la redevance, pour un résultat fiscal net de l'opération nul malgré un gain économique réel,

– pour la filiale de recherche, à percevoir une redevance taxée à taux réduit, dont le résultat net reviendra, le cas échéant, à la mère sous le régime fiscal des sociétés mères.

On a donc un dispositif désincitant manifestement les entreprises industrielles à internaliser leurs dépenses de recherche et à exploiter directement leurs inventions, compte tenu du traitement fiscal de faveur des produits de concession.

Au surplus, il convient de noter que ce dispositif organise également une taxation au taux réduit des plus-values de cession des droits de propriété industrielle sous réserve qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire⁽²⁾.

Dans l'exemple précédemment évoqué, il a été, dans un souci de simplification, fait l'hypothèse du développement du procédé par une filiale dédiée. Si le procédé avait été développé par l'entreprise industrielle elle-même, elle aurait dû le vendre (ou l'apporter) à cette filiale pour procéder au montage précédemment décrit et elle aurait, à cette étape, été, en principe, imposée sur une plus-value, taxable au taux normal. La taxation aurait, en revanche, été appliquée au taux réduit en l'absence de lien de dépendance.

(1) Qui n'était pas celui applicable au titre des exercices dont les données fiscales sont étudiées compte tenu de l'évolution intervenue en loi de finances pour 2011 et précédemment rappelée.

(2) Il est rappelé que la loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier du 10 novembre 1997 avait exclu du régime du long terme les plus et moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés à l'occasion de cessions de brevets. La loi de finances pour 2008 est revenue sur cette mesure afin d'éviter que des droits restent inexploités par leurs détenteurs à raison d'une fiscalité dissuasive.

Or, comme on le sait, le crédit d'impôt recherche est, en principe, conditionné à la réalisation en France de dépenses de recherche (sous la réserve, et elle est importante, des dépenses de sous-traitance qui peuvent être confiées à des organismes étrangers de sorte qu'une entreprise commerciale étrangère peut bénéficier en France du CIR au titre de la recherche réalisée à l'étranger par sa maison mère).

Le résultat éventuellement brevetable de la recherche devra donc être cédé si le contribuable souhaite qu'il soit exploité par une entreprise éventuellement liée sise à l'étranger. L'imposition au taux réduit de la plus-value correspondante facilite donc manifestement le départ hors de France des résultats de la recherche subventionnée par le CIR.

Un point supplémentaire sur lequel l'attention mérite d'être appelée est l'extension du bénéfice du régime du long terme aux sous concessions par la loi de finances pour 2011. La combinaison de cette extension et de la suppression de la restriction de la déductibilité des redevances à des entreprises liées pourrait ouvrir des possibilités d'optimisation importantes.

Une entreprise dégageant un résultat en France et liée à une entreprise étrangère détenant des brevets (on peut imaginer le cas où l'entreprise française est la filiale de distribution française d'une entreprise étrangère comme dans le cas où une entreprise industrielle française a acquis une entreprise concurrente à l'étranger) pourra, en effet, obtenir de cette entreprise étrangère la concession d'un de ces brevets puis en sous-concéder l'exploitation.

La redevance de concession sera déductible au taux normal, la redevance de sous-concession sera imposée au taux réduit et, par une opération qui s'apparente presque à un simple jeu d'écriture⁽¹⁾, le bénéfice taxable en France sera réduit de 18 1/3 % du montant de la redevance.

Comme cela a été rappelé, les redevances pour concession de brevets, dont le produit est imposé au taux réduit chez le concédant, n'étaient déductibles chez les concessionnaires qu'à proportion de ce taux réduit jusqu'à la loi de finances pour 2011. Il a été considéré que cette limitation incitait à concéder l'exploitation de brevets à des filiales étrangères pour lesquelles la limitation du droit à déduction ne joue pas et elle a été supprimée par la loi de finances pour 2011.

Les redevances de concession et désormais de sous-concession sont donc désormais déductibles au taux plein, y compris lorsqu'elles sont versées à des entreprises liées, d'où les risques majeurs d'optimisation précédemment rappelés. Il conviendrait donc de réexaminer cette mesure, étant rappelé que sa justification (le risque que soient privilégiées des concessions à des entreprises étrangères ne subissant pas la restriction de l'imputation de la charge afférente à la redevance) n'est probablement pas systématiquement établie (il reste préférable de déduire au taux réduit de 15 % en France que de déduire au taux normal de 12,5 % en

(1) Des dispositions anti-abus ont été prévues par la loi mais leur effectivité apparaît incertaine.

Irlande). Une alternative pourrait consister à maintenir l'état du droit sur les charges (déductibilité dans tous les cas, y compris entreprises liées) en réservant le bénéfice du taux réduit aux opérations réalisées avec des tiers.

On rappellera enfin, pour mémoire, le caractère particulièrement favorable du régime d'amortissements des brevets dont l'administration admet, par décision doctrinale de 1996, l'amortissement sur cinq ans, indépendamment de la période de validité restant à courir.

Le régime des revenus de la propriété industrielle mériterait donc d'être globalement réexaminé. Le renforcement massif du CIR, postérieur à sa création, rend moins nécessaires les avantages qu'il accorde et dont le pendant mécanique est d'ouvrir des possibilités d'optimisation auxquelles il convient de mettre un terme.

C.- LES AVANTAGES FISCAUX DIVERS DONT L'OPPORTUNITÉ POURRAIT ÊTRE RÉÉVALUÉE

1.- Les amortissements fiscaux dérogatoires

Les amortissements dits dérogatoires, comptabilisés en résultat exceptionnel, constituent l'excédent d'amortissement résultant des règles fiscales par rapport aux amortissements dits techniques résultant des règles comptables qui sont comptabilisés en charges d'exploitation.

Outre des règles particulières à certains biens, l'amortissement fiscal est généralement plus favorable pour les raisons suivantes :

– la base d'amortissement fiscal n'est pas réduite de la valeur résiduelle que l'entreprise peut espérer tirer du bien à la fin de cette période d'utilisation,

– l'amortissement fiscal peut être pratiqué sur la durée d'usage et non sur la durée réelle d'utilisation, le contribuable conservant, au surplus, la possibilité de s'écarter des usages en justifiant les circonstances particulières le conduisant à retenir une durée d'amortissement inférieure et une tolérance doctrinale prévoyant que ne sont pas remises en cause les durées d'amortissement retenues par les entreprises en raison de ces circonstances particulières ne s'écartant pas de plus de 20 % des usages professionnels,

– il peut être pratiqué, pour certains biens, un amortissement dégressif, indépendamment du rythme réel attendu de consommation de leurs avantages économiques (qui détermine l'amortissement comptable).

Comme le rappelait le Conseil des prélèvements obligatoires en 2009, il en résulte que « *la France présente un avantage comparatif par rapport à ses*

partenaires européens au regard des possibilités d'amortissements offertes aux entreprises »⁽¹⁾.

Cet avantage peut être évalué à partir des travaux conduits sous l'égide de la Commission européenne pour estimer l'impact qui résulterait de la création de l'assiette commune consolidée d'impôt sur les sociétés (ACCIS) qu'elle propose. Cette assiette comprendrait naturellement des règles d'amortissement⁽²⁾. À l'échelle de l'Union, les travaux réalisés pour le compte de la Commission⁽³⁾ évaluent à 4,47 % l'augmentation de l'assiette taxable résultant de la substitution de ces nouvelles règles d'amortissement aux règles nationales existantes dans le cas des grandes entreprises. Pour la France, l'augmentation est de 9,89 %, ce qui est, de très loin, la plus élevée des grands États membres (l'augmentation étant de l'ordre de 2,5 % pour l'Allemagne, le Royaume-Uni et l'Espagne et de 5 % pour l'Italie).

Le Conseil des prélèvements obligatoires note que cet avantage « *atténue l'impact de la taxation des équipements productifs au titre de la TP* »⁽⁴⁾. On peut naturellement, après la suppression de la taxe professionnelle, s'interroger sur la nécessité du maintien de ces avantages.

La répartition intersectorielle de l'utilisation des amortissements dérogatoires remet, en outre, en cause l'idée selon laquelle l'industrie en tirerait un bénéfice prédominant. À la demande du Rapporteur général, l'administration a, en effet, ventilé les dotations aux amortissements dérogatoires selon le secteur d'activité de la nomenclature NES16 de l'entreprise les réalisant. Cette ventilation fait apparaître que les entreprises appartenant aux cinq secteurs industriels de cette nomenclature⁽⁵⁾ ne représentent que 32 % du total des dotations réalisées.

En outre, la remise en cause de ces avantages ne représenterait qu'un surcoût transitoire pour les contribuables (les mesures de faveur en matière d'amortissement n'ont qu'un effet de trésorerie) d'ampleur limitée. Sur l'ensemble de la population d'entreprises étudiées, l'accroissement net de la provision pour amortissements dérogatoires, c'est-à-dire l'excédent des dotations aux amortissements dérogatoires sur les reprises, ne s'est, en effet, élevé qu'à 5,8 milliards d'euros. Par comparaison, l'accroissement au cours de l'exercice des amortissements techniques, c'est-à-dire comptables, s'établit à 91,7 milliards d'euros.

(1) *Conseil des prélèvements obligatoires*, Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, octobre 2009, p. 112.

(2) *Il est envisagé, pour simplifier, un amortissement linéaire sur 40 ans sur les bâtiments et sur 15 ans pour les autres immobilisations dites à long terme et un amortissement annuel de 25 % de la valeur globale des autres actifs amortissables (système de pool).*

(3) *Centre for European economic research*, Study on the impact of reforms of corporate income taxation systems at the EU level on the size of the tax bases of the EU companies, using the model "European Tax Analyzer", septembre 2008.

(4) *Conseil des prélèvements obligatoires*, Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, octobre 2009, p. 112.

(5) *Industries agro-alimentaires, industrie des biens de consommation, industrie automobile, industrie des biens d'équipement et industrie des biens intermédiaires.*

Enfin, il convient de rappeler que les amortissements dégressifs ont été supprimés en Allemagne en 2008. Ils ont toutefois été rétablis, à titre exceptionnel, dans le cadre du plan de relance allemand, pour les investissements de 2009 et 2010 ⁽¹⁾, ce qui illustre d'ailleurs l'intérêt conjoncturel d'une règle normale d'amortissement strict laissant, en période de crise, des marges de manœuvre à un assouplissement exceptionnel, comme la Cour des comptes l'a d'ailleurs souligné en regrettant la « *moindre réactivité à la conjoncture* » du système français ⁽²⁾.

2.– Les régimes de report

L'impôt sur les sociétés français permet un report en avant illimité des déficits ainsi qu'un report en arrière. Par rapport au système allemand, ces deux règles sont très favorables comme l'a rappelé la Cour des comptes ⁽³⁾.

Le report en arrière allemand est, en effet, limité à un an (ce qui est également le cas au Royaume-Uni) et plafonné à 511 500 euros.

Le report en arrière français peut s'exercer sur les bénéfices des trois exercices précédents et n'est pas plafonné. Il crée une créance sur l'État, utilisable pour le paiement de l'IS mais aussi des autres impôts affectés au budget de l'État et recouverts par la DGFIP et, à défaut, remboursable à l'issue d'une période de 5 années civiles à compter de l'exercice d'origine du déficit imputé.

Le report en arrière permet donc à un contribuable qui ne paiera plus d'IS de bénéficier d'un versement net du Trésor lui remboursant l'IS passé à raison des déficits qu'il a enregistrés, y compris à raison de charges supportées au bénéfice d'entreprises qui lui sont liées ⁽⁴⁾.

Il convient de noter qu'il s'agit d'un mécanisme qui présente, par rapport au report en avant, un intérêt particulier pour les groupes internationalisés en préservant un éventuel bénéfice sur lequel des crédits d'impôt non restituables et non reportables nés de la perception de revenus de source étrangère pourront être imputés, la créance de report en arrière étant, elle, reportable.

Une autre caractéristique rendant ce mécanisme particulièrement intéressant dans les groupes est qu'il permet au groupe de bénéficier de la créance (soit pour le paiement de l'IS du groupe dans la limite de l'IS théorique qu'aurait versé la filiale si elle avait été imposée séparément, soit en en obtenant le remboursement), y compris lorsqu'elle a été acquise au titre du report de déficits antérieurs à l'intégration (par construction, sur des bénéfices également antérieurs).

(1) *Cour des comptes*, Les prélèvements fiscaux en France et en Allemagne, p. 177.

(2) *Ibid*, p. 178.

(3) *Ibid*, p. 183.

(4) Il convient également de noter que la créance de report en arrière est inscrite à l'actif de l'entreprise et qu'il en est donc tenu compte pour l'application des règles fiscales de sous-capitalisation, cette créance diminuant le ratio dettes sur fonds propres pris en compte et permettant donc de déduire immédiatement davantage d'intérêts au profit d'entreprises liées.

Les créances nées du report en arrière des déficits des exercices clos jusqu'au 30 septembre 2009 ont, dans le cadre du plan de relance, fait l'objet d'un remboursement anticipé en 2009.

Selon les informations apportées par le Gouvernement au Rapporteur général, plus de 43 100 créances ont été remboursées pour un montant total de 5,2 milliards d'euros.

Les reports en avant sont, en France comme en Allemagne, illimités mais l'Allemagne prévoit :

– d'une part, une règle de plafonnement de l'imputation du déficit reportable à 60 % de la fraction du bénéfice de l'exercice excédant un million d'euros,

– d'autre part, la déchéance des déficits en cas de changement de contrôle de la société (déchéance totale lorsque plus de 50 % des parts de la société sont cédées dans les cinq ans et partielle lorsque plus de 25 % des parts sont cédées).

Il convient de noter que ces mécanismes de report sont particulièrement utilisés par les grandes entreprises. L'étude du Trésor précédemment citée estimait ainsi que l'écart d'utilisation par les PME et par les grandes entreprises expliquait pour 5 points l'écart de leurs taux implicites d'imposition respectifs.

Le compte général de l'État annexé au projet de règlement pour 2010 précise que les grandes entreprises relevant du régime normal d'imposition « *présent pour près de 70 % du stock de déficit déclaré, pour 62 % des créations de déficits annuels et pour 71 % des consommations de déficit annuel* »⁽¹⁾. En sens inverse, le compte général de l'État annexé au projet de règlement pour 2009 notait que « *les petites et moyennes entreprises relevant du régime simplifié d'imposition, qui représentent en moyenne 57 % des entreprises françaises en nombre, ont en réalité pesé moins de 3 % du stock de déficit déclaré, et de l'ordre de 6 % des créations de déficit annuel et de 4 % des consommations de déficits annuels.* »⁽²⁾

Le compte général de l'État annexé au projet de règlement pour 2010 estime le « *stock final de déficit reportable en avant susceptible de générer à terme une moindre imposition* » à « *160 milliards d'euros en base, soit 53 milliards d'euros de droit brut théorique* »⁽³⁾. Une part du stock total de déficit reportable en avant (que le même document estime à 315 milliards d'euros au 31 décembre 2010) est, en effet, détenue par des entreprises qui n'en tireront jamais parti, soit parce qu'elles disparaîtront, soit parce qu'elles sont chroniquement déficitaires.

(1) *Compte général de l'Etat 2010*, pp. 193.

(2) *Compte général de l'Etat 2009*, p. 193. Le même calcul n'est plus publié en 2010.

(3) *Ibid.*, p. 194.

Ces chiffres illustrent l'importance de l'enjeu puisque l'impact sur les droits du stock de déficits reportés en avant ayant vocation à s'imputer sur des résultats représente une à deux années de produit net de l'IS.

On notera, en outre, la dérive du montant du stock de déficit. Entre le 1^{er} janvier 2007 (première estimation du montant des déficits reportables par le compte général de l'État) et le 31 décembre 2010, ce stock a, en effet, augmenté de 73 milliards d'euros.

En supposant une évolution homothétique de la fraction de ce stock susceptible de générer à terme une moindre imposition, on peut estimer à 37 milliards d'euros l'augmentation du stock de déficit susceptible de générer à terme une moindre imposition (et à 12,35 milliards d'euros les droits bruts théoriques correspondants).

La moitié de cette augmentation est intervenue au titre de l'exercice 2009, le plus marqué par la crise. Il n'en reste pas moins une tendance structurelle inquiétante à l'évolution du stock de déficits comme l'atteste le tableau ci-après.

(en milliards d'euros)

| | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 (p) |
|---|------|------|------|----------|
| Solde net des déficits en report | + 4 | + 10 | + 36 | + 23 |

Source : compte général de l'État.

Il est rappelé que le report en avant était, jusqu'à la loi de finances pour 2004, limité à cinq ans⁽¹⁾. Le Gouvernement avait alors chiffré le coût du passage à un droit illimité de report à 70 millions d'euros par an en année pleine.

Ce chiffre mériterait très certainement d'être sensiblement réévalué, les données du compte général de l'État établissant, de 2007 à 2010, une consommation annuelle du stock de déficit de début d'année de l'ordre de 10 %⁽²⁾.

*

* *

(1) Hors cas particulier des amortissements réputés différés en période déficitaire.

(2) Comprise entre 8,9 % et 11,3 %.

SOUS-PARTIE 3 : LES NOUVEAUX OUTILS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

La lutte contre la fraude fiscale, dont l'objectif est à la fois civique et budgétaire, a connu une relance dans les années récentes, les mesures nationales s'inscrivant dans un contexte européen et international de crise économique violente, qui rendait plus insupportable la fraude, mais aussi l'évasion fiscales.

Le ministère du Budget a fait de la lutte contre la fraude une priorité stratégique en raison de son impact sur les finances publiques, mais aussi pour des raisons d'équité sociale, la fraude portant atteinte à la solidarité nationale et aux conditions de la concurrence entre les opérateurs économiques.

Le Gouvernement est encouragé dans cette voie par de nombreux travaux, en premier lieu du Parlement et de la Cour des comptes.

Dans son rapport de mars 2007 consacré à « La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle », le Conseil des prélèvements obligatoires estimait que la fraude fiscale prive globalement l'État d'au moins 25 milliards d'euros de recettes par an. Cette estimation, basse, repose sur une extrapolation des résultats des contrôles fiscaux. Dans son rapport public annuel 2010, la Cour des comptes a étudié plus précisément « Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal ».

Selon la Délégation nationale à la lutte contre la fraude, dans son rapport d'activité paru en février 2011, l'ensemble de la fraude aux finances publiques représenterait chaque année en France entre 25 et 39 milliards d'euros pour les seuls prélèvements, sans compter les fraudes aux prestations.

Dans la partie de son rapport public annuel 2010 consacrée aux « méthodes et les enjeux du contrôle fiscal », la Cour des comptes a chiffré les enjeux en cause : 52 000 contrôles fiscaux externes ont été réalisés en 2008, dont 47 800 vérifications d'entreprises (1,4 % des entreprises recensées) et 4 200 examens de situations fiscales personnelles (0,013 % des ménages). Les contrôles sur pièces se comptent en centaines de milliers et sont deux fois plus nombreux sur l'impôt sur le revenu que sur l'impôt sur les sociétés et la TVA. Ces contrôles ont mobilisé 12 400 agents de la DGFIP (sur un total de 127 000).

Les droits rappelés et les pénalités appliquées se sont élevés en 2008 à 9,6 milliards d'euros pour le contrôle externe et 6,1 milliards pour le contrôle sur pièces, soit 15,7 milliards d'euros au total ou 4,1 % des impôts et taxes prélevés par l'État et les collectivités locales. Toutefois, une part très importante de ces montants n'est pas recouvrée.

Le coût du contrôle fiscal est estimé à 1,3 milliard d'euros, soit 27 % du coût de gestion des impôts et 0,4 % des recettes fiscales. Les droits et pénalités se montent à 15,6 milliards d'euros, et même en tenant compte d'un taux de

recouvrement de l'ordre de seulement 40 %, le contrôle fiscal est financièrement très rentable pour l'État.

En 2009, selon le rapport d'activité de la DGFIP, les contrôles de bureau ont permis le rappel de 4,8 milliards d'euros. Les contrôles sur place ont concerné 51 615 affaires, aboutissant à 939 plaintes pour fraude fiscale ; 7,6 milliards d'euros de droits ont été rappelés, et les pénalités infligées ont atteint 2,3 milliards d'euros.

Les mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ont été largement débattues lors des débats sur les projets de loi de finances, notamment sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009. Le bilan de quatre d'entre elles, particulièrement emblématiques, est examiné ici :

– la cellule de régularisation des avoirs non déclarés et l'exploitation de la liste HSBC ;

– la publication d'une liste noire des paradis fiscaux et l'adoption d'une fiscalité pénalisante ;

– une taxation dite du train de vie dans le cadre de la lutte contre l'économie souterraine ;

– la création d'une brigade d'enquête fiscale.

I.- DES MESURES DIVERSIFIÉES DE LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE, D'INCITATION À LA RÉGULARISATION ET DE SANCTION DE LA FRAUDE

A.- LA CELLULE DE RÉGULARISATION DES AVOIRS NON DÉCLARÉS

À la demande de M. Éric Woerth, ministre du Budget, la DGFIP a mis en place un guichet unique le 20 avril 2009 pour l'accueil des contribuables souhaitant régulariser leur situation fiscale à raison d'avoirs détenus à l'étranger et non déclarés. Les demandes ont été reçues jusqu'au 31 décembre 2009, l'anonymat, possible dans un premier temps, devant être levé avant le 17 mai 2010.

Selon la situation, le contribuable a été redevable de l'IR et des contributions sociales s'y rapportant sur 3 ans (2006 à 2008), de l'ISF sur 7 ans (2003 à 2009) et des droits de succession ou de donation en cas de transmissions d'actifs sur la période non prescrite.

Ce dispositif ne constitue en aucune manière une amnistie, les contribuables acquittant l'intégralité des droits éludés.

Ce dispositif général n'est pas destiné à être pérennisé et la création d'un système *ad hoc* dédié à la régularisation de situations particulières, définies au moyen de certains critères (lien territorial ou personnel avec des pays frontaliers,

intérêt fiscal ou non de l'opération en jeu), n'est pas envisagée. Toutefois, les personnes qui souhaitent régulariser leur situation fiscale peuvent prendre l'attache de l'administration qui instruira leur dossier conformément à la législation en vigueur.

Les agents affectés à la cellule ont d'abord dû informer les contribuables et leurs conseils des modalités de régularisation, puis déterminer pour chaque dossier le profil du contribuable, la nature des impôts dus, la période d'imposition et les pénalités applicables. Après levée de l'anonymat le cas échéant, ils ont reçu les déclarations rectificatives avec les pièces justifiant de la propriété des avoirs, de leur origine et de son caractère licite, et de leur montant.

Les dossiers ont ensuite été transmis aux directions territoriales : la cellule ne se substitue pas aux services locaux des impôts, compétents pour la motivation des pénalités, le calcul des compléments d'impôt et des sanctions dus, la conclusion d'un contrat de transaction et la mise en recouvrement des impôts dus.

Si la mise en place de la cellule dite parfois de « dégrisement » est antérieure à l'exploitation de la liste HSBC, l'annonce de cette liste par le ministre du Budget le 20 août 2009, a constitué une forte incitation pour certains contribuables à prendre contact avec la cellule. Le ministre a en effet déclaré détenir les noms de 3 000 contribuables détenteurs de comptes dans les banques suisses dont une partie correspond très probablement à de l'évasion fiscale, ces comptes étant ouverts dans trois banques et représentant des avoirs à hauteur de 3 milliards d'euros.

B.– L'EXPLOITATION DE LA LISTE HSBC

Les informations relatives à cette liste sont parvenues à la DGFIP par le canal, d'une part de la justice, d'autre part du renseignement fiscal, des travaux d'approche ayant été conduits par l'administration fiscale de manière non anonyme et non payante. Auditionné à plusieurs reprises par la commission des Finances, M. Philippe Parini, directeur général des Finances publiques, a répété que l'administration fiscale avait « utilisé la liste transmise par le juge, celle-ci étant inattaquable sur un plan juridique ».

1.– Les ordres de grandeur

Le fichier recense les noms de 120 000 personnes : les résidents français sont donc minoritaires sur la liste. D'autres pays et organisations en ont d'ailleurs demandé communication, accordée par la France aux États-Unis et aux autres membres de l'OCDE. La transmission a été refusée à la Russie ou à l'Inde.

Les informations de la liste HSBC se décomposent ainsi :

- 10 000 lignes de comptes comprennent un résident fiscal français ;

– 6 000 résidents fiscaux français ont été identifiés, une fois tenu compte des comptes clos, au montant anecdotique ou appartenant à des frontaliers ;

– 3 000 dossiers s'avérant intéressants ont été confiés à la direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF), renforcée par des agents d'autres directions réaffectés ;

– 1 000 contrôles par an sont prévus de 2010 à 2012, à partir d'un panel comprenant en priorité les gros dossiers, mais aussi les plus sensibles, l'ensemble étant panaché.

Ces contrôles sont des contrôles fiscaux classiques : des examens contradictoires de la situation fiscale personnelle (ESFP), très encadrés, et effectués dans le respect des droits de la défense.

Les trois mille personnes dont le nom figure sur cette liste feront toutes l'objet d'un contrôle fiscal approfondi mené par la direction nationale de vérification des situations personnelles (DNVSF), en trois vagues annuelles de mille contrôles, en commençant par les dossiers qui semblent les plus importants du point de vue des sommes en jeu et de la possibilité de fraude.

2.– La polémique sur les fondements juridiques de la liste

Le principe d'une liste en lui-même ne semble pas problématique. Le fichier EVAFISC par exemple, dont l'arrêté du 25 novembre 2009 publié au JO du 5 décembre 2009 a autorisé la création par la DGFIP, recense les comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales, sous le contrôle de la CNIL.

Le fait pour l'administration de procéder à un redressement établi à partir d'une liste de noms volée est en revanche exclu. La DGFIP ne peut fonder le redressement sur une information volée, même transmise par un juge, parce que le redressement est fondé sur le fait que l'argent n'était pas déclaré, information que seule la banque pourrait donner. Mais EVAFISC et la transmission de l'information par un juge permettent d'opposer l'information aux contribuables ; or 60 % d'entre eux, interrogés, admettent les faits. Les 40 % restant ne peuvent être redressés, mais vont faire l'objet d'un contrôle approfondi, et sont prévenus qu'ils seront suivis. Les 40 dossiers les plus compliqués seront traités par le fisc judiciaire.

Un contribuable ayant fait l'objet d'une visite domiciliaire autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention (JLD) du tribunal de grande instance de Paris le 15 juin 2010 a obtenu son annulation le 8 février 2011. La cour d'appel de Paris a considéré que l'ordonnance du JLD n'était fondée que sur des pièces volées, donc illicites, même si l'administration en avait eu connaissance par la transmission du Procureur de la République ou antérieurement à cette transmission. L'administration s'est pourvue en cassation. Toutefois, la cour d'appel de Chambéry a rendu une décision en sens contraire à celle de Paris. De

plus, un seul dossier étant fondé sur des justifications uniquement issues de la liste, l'exploitation du fichier n'est pas menacée.

C.- LA CRÉATION D'UNE BRIGADE D'ENQUÊTE FISCALE, POUR LES CAS LES PLUS COMPLEXES

Proposition directement issue du rapport d'information sur les paradis fiscaux présenté en septembre 2009 par la commission des Finances de l'Assemblée nationale, la création d'une brigade d'enquête fiscale, comme la mise en place d'une procédure accélérée auprès de la commission des infractions fiscales, résultent de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2009. Les agents de l'administration fiscale sont déjà dotés de prérogatives de police judiciaire aux États-Unis, en Allemagne, en Italie.

1.- Des pouvoirs de police judiciaire sont octroyés à certains des agents des services fiscaux

Sont concernées les enquêtes portant sur les cas de fraude fiscale les plus graves :

– l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;

– l'interposition, dans un État ou territoire non coopératif, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable ;

– l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification.

Des garanties sont assurées aux contribuables :

– les agents ne pourront intervenir qu'après avoir été personnellement désignés par arrêté des ministres chargés du budget et de la justice, et habilités par le procureur général ;

– pendant toute la durée de leur habilitation, ils seront placés sous l'autorité exclusive du procureur de la République et ne pourront pas participer à une procédure de contrôle fiscal. Ils seront donc déconnectés de leur administration d'origine ;

– enfin, ils ne pourront ni effectuer des enquêtes judiciaires sur des faits pour lesquels ils ont participé à une procédure de contrôle fiscal, ni participer à un contrôle fiscal relatif à des faits sur lesquels ils ont été habilités à enquêter.

Un décret en Conseil d'État n° 2010-914 relatif à la participation des agents des services fiscaux à certaines missions de police judiciaire a été pris le 3 août 2010. La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) a été créée par le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010.

Les enquêteurs de la BNRDF, qu'ils soient officiers de police judiciaire (OPJ) ou officiers fiscaux judiciaires (OFJ), mettent en œuvre l'ensemble des pouvoirs que leur confère le code de procédure pénale tant en enquête préliminaire que sur commission rogatoire (constatations, auditions, réquisitions judiciaires, perquisitions, surveillances techniques, demandes d'entraide internationale avec ou sans déplacement des enquêteurs).

2.– Des mesures complémentaires pour permettre à la brigade d'agir en toute efficacité

L'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2009 a créé une **procédure accélérée d'examen de la fraude par la commission des infractions fiscales** (CIF) en cas de présomptions caractérisées d'infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves, qui permette de ne pas informer le contribuable préalablement à la saisine du procureur, et ce dans les trois cas de figure précités.

La nouvelle procédure judiciaire d'enquête fiscale a pour objet de lutter contre des fraudes fiscales complexes qui ne peuvent pas être révélées par des procédures administratives de recherche et de contrôle. Les affaires transmises selon cette procédure à la commission des infractions fiscales ne se substituent donc pas à celles transmises sur la base des dispositions plus anciennes de l'article L. 228 du LPF à l'issue des opérations de contrôle.

L'article 29 précité adapte le régime de prescription du **droit de reprise** de l'administration fiscale. Lorsque l'administration, dans le délai de reprise, a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par ce délai peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suivra la décision mettant fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suivra celle au titre de laquelle l'imposition est due.

L'année 2010 a aussi vu la signature, le 5 novembre 2010, d'une circulaire commune de la Chancellerie et du ministère du Budget destinée à renforcer la coopération des ministères en matière de lutte contre la fraude fiscale.

D.— LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX

1.— La création d'une liste noire française d'États ou territoires non coopératifs (ETNC)

Cette liste permet l'application d'un certain nombre de mesures fiscales. L'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2009 fixe les critères de définition de la liste à la date du 1^{er} janvier 2010, qui revient en pratique aux États figurant sur la liste noire de l'OCDE et n'ayant pas signé avec la France de convention permettant l'échange effectif de renseignements, et les conditions de sa mise à jour au 1^{er} janvier des années suivantes, reposant en priorité sur la conclusion et l'application d'une convention avec la France et, en l'absence d'une telle convention, dans le cas de figure où elle n'aurait pas été demandée par la France avant le 1^{er} janvier de l'année précédente, aux positions qui seront celles du Forum mondial créé par la décision de l'OCDE du 17 septembre 2009. Les dispositions du code général des impôts relatives aux ETNC cessent de s'appliquer à ceux qui sont retirés chaque année de la liste et s'appliquent à ceux qui sont ajoutés à la liste à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

2.— La mise en place d'une fiscalité pénalisante pour les flux en provenance ou en direction des ETNC

Cette pénalisation consiste principalement, conformément aux recommandations de la mission d'information sur les paradis fiscaux, à prévoir :

– la non déduction des sommes payées ou dues par une personne physique ou morale établie en France, au profit de personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC, sauf preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent un caractère ni anormal ni exagéré et qu'elles ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC, et à l'exclusion des sommes afférentes à des emprunts contractés avant le 1^{er} mars 2010 ou à des opérations assimilables ;

– la non application du régime des sociétés mères et filiales aux produits des titres d'une société établie dans un ETNC ;

– la non application de l'exonération des plus-values à long terme sur titres de sociétés établies dans un ETNC ;

– un taux de prélèvement forfaitaire de 50 % sur les produits de placement à revenu fixe payés dans un ETNC, à l'exclusion de ceux afférents à des emprunts contractés avant le 1^{er} mars 2010 ou à des opérations assimilables, sauf preuve que les opérations ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un ETNC ;

– un taux de prélèvement de 50 %, quelle que soit la durée du contrat, sur les produits des bons ou contrats de capitalisation lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un ETNC ;

– un taux de retenue à la source de 50 % sur les revenus de capitaux mobiliers payés dans un ETNC ;

– un taux de retenue à la source de 50 % sur la rémunération de certaines activités professionnelles payées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC ;

– un taux de retenue de 50 % sur les plus-values réalisées par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC.

3.– Le renforcement des dispositifs anti-abus existants en direction des régimes fiscaux privilégiés

Sont imposés à l'impôt français les revenus réalisés hors de France lorsque les entités ou entreprises contrôlées sont constituées ou établies dans un ETNC, sauf à ce que la société française démontre l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale effective et le non franchissement des seuils de revenus passifs prévus à l'article 209 B du CGI, ou justifie que les opérations de l'entreprise ou de l'entité ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ses bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié et qui est non coopératif.

Sont imposés en France les revenus acquis à une personne physique au titre de ses droits sur les bénéfices ou les résultats non distribués par des entités juridiques lorsque l'entité est établie dans un ETNC, le seuil de détention de 10 % étant présumé franchi.

Enfin, la troisième loi de finances rectificative pour 2009 a également institué une obligation de documentation des prix de transfert, renforcée pour chaque entreprise liée établie dans un État ou territoire non coopératif. Il est prévu une procédure de mise en demeure en cas de non respect de l'obligation et une amende en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à la mise en demeure. Cette amende peut atteindre, compte tenu de la gravité des manquements et pour chaque exercice vérifié, 5 % des bénéfices transférés, avec un plancher de 10 000 euros.

E.– LA LUTTE CONTRE L'ÉCONOMIE SOUTERRAINE

L'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2009 facilite le travail mené par les agents fiscaux en matière de lutte contre les activités lucratives non déclarées en instaurant une présomption de revenu et une évaluation forfaitaire du revenu global imposable à l'impôt sur le revenu pour les personnes disposant d'un train de vie fortement disproportionné au regard de leurs revenus déclarés.

1.— La présomption de revenus

Cette présomption ne s'applique que si la possession des biens et sommes d'argent est liée à une des infractions pénales suivantes : crimes et délits de trafic de stupéfiants, crimes de fausse monnaie, crimes et délits en matière de législation sur les armes, délits à la réglementation sur les alcools et tabacs et délits de contrefaçon, dans le cadre d'une enquête de flagrance, d'une enquête préliminaire ou d'une information judiciaire. Seuls sont visés les véritables propriétaires des biens. Afin de pouvoir appréhender de la même façon un vendeur et un acheteur lors de la conclusion d'un trafic, l'article spécifie que la présomption peut porter sur les biens objet des infractions (par exemple, la drogue), les biens ayant servi à commettre l'infraction (par exemple, une voiture) et les sommes d'argent constituant le produit direct de ces infractions.

Cette présomption simple peut être combattue par tous les moyens.

Les revenus ainsi déterminés sont imposés à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux au titre de l'année au cours de laquelle la disposition a été constatée. Ils sont soumis à une majoration de 80 % des droits rappelés, à l'instar de la majoration pratiquée en cas de découverte d'une activité occulte.

En cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale, les agents des impôts peuvent dresser à l'encontre du contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale.

2.— L'évaluation forfaitaire du revenu global

L'administration fiscale est autorisée, sur le fondement d'informations transmises par les agents ou officiers de police judiciaire témoignant d'une disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, à porter la base d'imposition à l'impôt sur le revenu à une somme forfaitaire déterminée en appliquant aux éléments de train de vie retenus un barème.

Cette disproportion marquée est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème est au moins égale au double du montant du revenu net global déclaré. En cas d'absence de déclaration, ce revenu est compté pour zéro.

Les éléments de train de vie pris en compte sont la résidence principale, les résidences secondaires, les voitures, les motocyclettes, les clubs de sports ou de loisirs, les voyages, les appareils électroménagers et les articles de joaillerie et métaux précieux. Les revenus déterminés dans ces conditions sont soumis à l'impôt sur le revenu, à la CSG et à la CRDS.

Le contribuable peut avancer la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

II.- UN PREMIER BILAN TRÈS POSITIF

A.- RENDEMENT DE LA CELLULE DE RÉGULARISATION

1.- Le rendement d'ensemble

Selon les chiffres arrêtés au 1^{er} mars 2011 par la DGFIP, 4 725 contribuables ont déposé une demande de régularisation et levé l'anonymat. 4 199 dossiers ont été traités par la cellule et envoyés aux directions territoriales pour finalisation.

Les montants des droits mis en recouvrement s'élèvent au total à 887 millions d'euros :

– 157 millions pour l'IR et les contributions sociales pour 1 600 dossiers complètement traités (somme qui sera recouvrée sur trois ans) ;

– 497 millions d'ISF pour 4 200 dossiers, y compris les 1 600 ;

– 233 millions de droits de mutation à titre gratuit.

L'assiette des actifs déclarés s'élève à 7,3 milliards d'euros. Au 17 mai 2011, 2 400 dossiers étaient complètement traités, représentant 1,08 milliard d'euros recouverts et 200 millions mis en recouvrement, et 84 millions d'euros de pénalités et intérêts de retard mis en recouvrement.

Au 11 avril 2011, 3 128 dossiers restent à traiter à différents stades :

– 2 605 dossiers étaient transmis aux directions territoriales, à charge pour elles de calculer et mettre en recouvrement l'IR, les contributions sociales et les intérêts et pénalités afférents à ces prélèvements obligatoires ainsi qu'à l'ISF et aux droits d'enregistrement ; pour ces deux derniers impôts, les droits au principal ont déjà été mis en recouvrement ;

– 116 contribuables étaient toujours dans la phase de production des pièces justificatives et les déclarations rectificatives de 407 dossiers étaient toujours à l'examen à la cellule. 1 600 dossiers avaient été définitivement traités par les directions territoriales.

Aucun outil de suivi statistique n'a été développé pour suivre les résultats de la cellule. Il est donc impossible d'obtenir automatiquement les sommes recouvrées par impôt et par année et les intérêts et pénalités correspondants. De plus, pour l'ISF, le recouvrement s'effectue globalement pour toute la période. Remonter à chaque dossier pour répondre précisément représenterait un travail considérable. Un montant global par impôt (hors IR et prélèvements sociaux, appréciés globalement) pourra être produit à la fin des opérations.

Environ 150 demandes de régularisation d'avoirs non déclarés ont été présentées depuis la fermeture de la cellule. Leur traitement est en cours.

2.— Le bilan spécifique à l'ISF

Au 30 avril 2011, le bilan de la cellule était le suivant :

– 7 milliards d'euros d'actifs ont été régularisés par des contribuables passibles de l'ISF, une fraction de ces actifs étant éligible à l'exonération au titre des biens professionnels ;

– 557 millions d'euros ont été mis en recouvrement ;

– 60 dossiers restent à traiter pour lesquels les droits d'ISF ne sont pas connus, en attente de déclarations rectificatives.

S'agissant des perspectives de rendement fiscal pérenne, et en prenant pour hypothèses que chaque dossier concerne les années 2003 à 2009 (soit les sept années pour lesquelles une reprise est possible) et que la valeur des actifs a progressé sur la période, en suivant l'indice du prix des logements anciens, la DGFIP estime que l'impact pérenne sur l'assiette de l'ISF atteindrait 100 millions d'euros fin 2010.

Ce chiffre est à prendre avec prudence comme une référence pour l'avenir, du fait de l'impact de la réforme de l'ISF et d'événements modifiant l'allocation des actifs (successions par exemple) donc les bases taxables.

3.— Le profil des fraudeurs

Deux profils ont été définis pour l'application des sanctions : les fraudeurs passifs, qui ont hérité d'avoirs à l'étranger ou qui ont vécu à l'étranger et n'ont pas déclaré leur patrimoine à leur retour en France, et les fraudeurs actifs, qui ont constitué des avoirs à l'étranger à partir de biens ou activités français dissimulés.

La DGFIP estime que 15 % des dossiers concernent des fraudes actives. L'essentiel des dossiers résulte de fraudes passives, correspondant souvent à des vagues historiques d'ouvertures de comptes en Suisse : 1947, 1968, 1981.

Le régime des intérêts de retard et pénalités est ainsi défini :

– pour les fraudeurs passifs : compléments d'impôts assortis des intérêts de retard au taux légal plafonnés à 10 % et majoration pour manquement délibéré ramenée à 5 % ;

– pour les fraudeurs actifs : compléments d'impôts assortis des intérêts de retard au taux légal plafonnés à 20 % et majoration pour manquement délibéré ramenée à 20 %.

Ne peuvent toutefois être sanctionnés les contribuables ayant régularisé leur situation en matière de dons manuels ou de droits de succession dans le délai de six mois après le décès, au titre de l'IR 2008, dans le délai légal fixé pour la déclaration avant le 30 mai 2009 et au titre de l'ISF 2009, avant le 15 juin 2009.

4.— Les éléments de succès de la cellule de « dégrèvement »

Plusieurs facteurs ont contribué au bon fonctionnement de la cellule de régularisation, au point que des attentes sont parfois exprimées quant à son renouvellement. Le dispositif a été présenté d'emblée comme transitoire. Il proposait une organisation « confortable », un lieu d'accueil sans équivalent dans le passé, des interlocuteurs différents des référents habituels des contribuables, une équipe très spécialisée avec un mandat de discussion et des délais très efficaces. L'anonymat préalable offrait la possibilité de se déterminer en toute connaissance de cause.

La différence avec une amnistie était clairement marquée, puisque l'impôt dû et les pénalités devaient être payés.

La publicité donnée au dispositif a témoigné d'une volonté de lutte contre la fraude, perceptible également à travers la mise en place des autres mesures présentées ici, aussi bien au niveau national qu'international, volonté constituant une incitation très forte même pour les contribuables qui n'avaient pas de compte chez HSBC : parmi les dossiers traités par la cellule, on ne retrouve que 68 noms de cette liste.

Autant de facteurs déterminants, plus peut-être que les conditions de régularisation elles-mêmes : en droit, ces régularisations sont des redressements, mais effectués à l'initiative des redevables, et pas à l'issue d'un contrôle.

B.— L'EXPLOITATION DES LISTES

1.— Le listing HSBC

La liste dite « HSBC » comprend 2 932 comptes patrimoniaux dont 2 846 concernent des personnes physiques et 86 des entreprises.

Sur 2 212 comptes supérieurs à 80 000 dollars, 1 654 dossiers de personnes physiques feront l'objet d'un contrôle fiscal et 676 examens de situation fiscale personnelle approfondie sont en cours ; 400 dossiers ont été classés sans suite. Une centaine de dossiers étaient encore en cours d'examen par les services au 31 mars 2011.

Les 110 dossiers entièrement traités portent sur 350 millions d'euros d'actifs ; 28 millions d'euros d'IR sont réclamés ainsi que 30 millions d'ISF et 13 millions de pénalités.

Au 31 mars 2011, 39 dossiers ont été transmis à la brigade d'enquête fiscale (BNRDF) et des plaintes visant des présomptions de fraude fiscale réalisée par l'utilisation d'un compte mentionné dans le fichier HSBC ont été déposées dans le cadre de la nouvelle procédure judiciaire d'enquête fiscale. 32 dossiers ont donné lieu à une procédure de visite et de saisie.

2.– La liste des comptes détenus au Liechtenstein :

S'agissant de la liste dite « Liechtenstein », dont l'administration fiscale a eu connaissance début 2008 par des administrations étrangères qui l'avaient achetée, tous les contribuables français ont fait l'objet d'une régularisation.

Elle comportait 66 groupes familiaux français (concernant 211 personnes). Vingt groupes (55 personnes) concernaient des non résidents et deux groupes (deux personnes) concernaient des personnes décédées. 19 groupes (58 personnes) n'ont pas été examinés eu égard à l'absence de transmission de documents pertinents ou du caractère inexploitable des informations.

Deux groupes (8 personnes) sont toujours en cours d'examen.

Trois ont fait l'objet d'une transmission au procureur de la République en application des dispositions de l'article 40 du code de procédure pénale, et vingt ont été soumis à contrôle fiscal.

Les redressements ont concerné 31 millions d'euros d'actifs et ont conduit à la mise en recouvrement de 2,5 millions d'euros d'ISF, 1,8 million d'euros d'IR et 1 million d'euros de pénalités.

Aucune plainte pour fraude fiscale ne résulte de l'exploitation du listing des comptes détenus au Liechtenstein.

C.– LES DÉBUTS DE LA BRIGADE D'ENQUÊTE FISCALE

1.– Mise en place et composition

La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) a été mise en place le 2 novembre 2010, et rejointe par l'ensemble de ses effectifs à cette date.

Elle est composée de huit officiers de police judiciaire (OPJ), treize officiers fiscaux judiciaires (OFJ) et deux agents de collaboration issus des deux ministères de l'Intérieur et du Budget, soit un effectif global de 23 personnes. Elle est dirigée par un commissaire de police, assisté par un administrateur adjoint des finances publiques.

Les OPJ bénéficiaient déjà d'une habilitation leur permettant de procéder à des actes d'enquête. Ceux qui ont rejoint la brigade ont suivi une formation fiscale de six semaines au sein de l'École nationale des finances publiques. Les OFJ n'ont été habilités par le procureur général de Paris que le 30 novembre 2010. Ils ont suivi une formation de police judiciaire au sein de l'École nationale supérieure de la police nationale pour une durée de trois mois, comprenant des cours de droit pénal, de procédure pénale, de libertés publiques et de techniques d'investigations. Un examen technique, conforme à l'arrêté du 7 septembre 2010 (articles A. 36-10-2 et 36-10-3 du code de procédure pénale) a été organisé fin octobre.

Les saisines de la BNRDF sont adressées à la division nationale d'investigations financières et fiscales, à laquelle elle est rattachée. Les enquêteurs des autres brigades de la division, ainsi que des investigateurs en cybercriminalité de l'office central de lutte contre la criminalité liée aux technologies de l'information et de la communication de la direction centrale de la police judiciaire, ont participé à plusieurs opérations sans aucune difficulté.

2.– Les premières plaintes

Au 31 mars 2011, 43 plaintes pour fraudes fiscales ont été déposées dans le cadre de la nouvelle procédure, dont :

– 39 sont relatives à la détention, par des personnes physiques ou morales, de comptes dans un État n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale qui permet l'accès aux renseignements bancaires ;

– trois sont relatives à la dissimulation par des personnes physiques du produit de cession de titres par l'interposition d'une entité ou la détention d'un compte dans un tel État ;

– une plainte est relative à la détention de patrimoine, par une personne physique, par l'interposition d'une entité sise dans un tel État.

Ces plaintes visent essentiellement des fraudes réalisées par des personnes physiques pour la détention de patrimoine dans un État non coopératif et moins fréquemment des personnes physiques en tant que représentantes de droit de personnes morales. Les faits visés concernent principalement des fraudes patrimoniales : minoration de déclarations d'ensemble des revenus, minoration de déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune et défaut de souscription de déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune.

Au plan judiciaire, lorsque plusieurs plaintes visent des membres d'une même famille liés par une activité professionnelle commune, elles sont regroupées au sein d'une procédure unique. Les 43 plaintes déposées ont été procéduralement regroupées en 27 affaires dont la BNRDF est saisie.

Sur ces 27 dossiers, l'infraction connexe de blanchiment a été retenue dans sept procédures, et celle d'abus de biens sociaux dans trois autres procédures.

S'il est naturellement trop tôt pour établir une estimation des montants en jeu, l'ensemble des enquêtes en cours laisse envisager à ce jour un minimum de plusieurs dizaines de millions d'euros d'impôts éludés, au travers de montages juridiques. Il est encore tôt aussi pour que l'impact de l'action de la brigade soit vraiment perceptible sur la stratégie des grands cabinets de fiscalistes, mais elle contribue déjà à montrer la détermination des pouvoirs publics à lutter contre la fraude.

D.– LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX

1.– La multiplication des conventions

Depuis que la France a placé la lutte contre les paradis fiscaux au cœur de l'agenda du G 20 de Washington, il y a trois ans, dix fois plus d'accords d'échanges d'informations fiscales ont été signés que durant les dix années précédentes. Un forum mondial pour la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale a été mis en place sous l'égide de l'OCDE, afin de s'assurer de l'effectivité des conventions, car la seule signature d'accords ne suffit pas. La France préside le secrétariat du groupe de revue par les pairs du Forum, dont le prochain sommet aura lieu à l'automne en France.

La loi de finances rectificative pour 2008 a prévu l'établissement par le Gouvernement d'un rapport annuel au Parlement sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échanges de renseignements. Une première version a été publiée en annexe au PLF 2011. La France dispose d'**un des réseaux conventionnels les plus vastes au monde**. Au 7 avril 2011, elle est liée par une convention d'assistance administrative avec 134 États ou territoires, et a engagé un profond travail de rénovation de ses conventions pour mettre en conformité les plus anciennes avec les derniers standards internationaux en termes d'échanges de renseignements.

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a publié début juin le rapport d'examen de la France par les pairs (phase 1 + phase 2). **L'évaluation est très positive**, les seules recommandations de l'OCDE concernant les délais de réponse. L'administration fiscale a déjà engagé des mesures pour accélérer la transmission des informations demandées. En moyenne, elle répond à 790 demandes d'information par an et transmet automatiquement plus de deux millions de renseignements. Elle adresse près de mille demandes par an, principalement à ses partenaires de l'Union européenne.

Les **conventions les plus récentes** comportent une clause d'échange de renseignements dont la rédaction est pleinement conforme aux derniers standards de l'OCDE définis en 2005, notamment les conventions conclues avec l'Australie, les États-Unis, le Japon, le Kenya, le Luxembourg, la Malaisie, Malte, le Qatar,

le Royaume-Uni, Singapour et la Suisse, ainsi que le dispositif d'élimination des doubles impositions avec le territoire de Taïwan prévu par la loi de finances rectificative pour 2010. Depuis 2009, la France propose d'engager des négociations avec les juridictions qui n'avaient pas encore effectivement appliqué la norme internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements d'après le rapport d'étape du secrétaire général de l'OCDE sur la mise en œuvre de la norme fiscale internationale, publié le 2 avril 2009. Trente conventions ou accords d'échanges de renseignements ont été signés depuis lors. Des conventions ont été renégociées avec le Qatar, Bahreïn et l'Arabie saoudite. La renégociation d'accords avec ses partenaires les plus importants était une priorité : avenants signés avec les États-Unis, le Royaume-Uni, le Japon, la Suisse et le Luxembourg. Un avenant a été signé à la convention avec la Belgique, que celle-ci doit encore ratifier.

26 accords d'échanges de renseignements ont été signés en 2009 et 2010 avec des paradis fiscaux, dont 14 sont entrés en vigueur au 31 décembre 2010, le plus souvent au dernier trimestre 2010. Six accords d'échanges de renseignements sont entrés en vigueur plus récemment : Antigua et Barbuda 28 décembre 2010, Sainte-Lucie 20 janvier 2011, Saint Christophe et Nevis 16 décembre 2010, Saint Vincent et les Grenadines 21 mars 2011, Uruguay 31 décembre 2010 et Vanuatu le 7 janvier 2011

Ont été signés, depuis septembre 2010, 9 nouveaux accords d'échanges de renseignements avec Curaçao et Sint-Maarten, les Îles Cook, Belize, Costa Rica, Dominique, Brunei, Anguilla et Liberia, une convention d'assistance administrative avec Hong-Kong et un avenant à la convention avec l'Arabie Saoudite. Un avenant de mise en conformité avec les derniers standards OCDE a été signé avec l'Autriche le 27 janvier 2011.

Les renseignements demandés ne peuvent porter que sur les obligations fiscales nées postérieurement à l'entrée en vigueur des accords. Les administrations étrangères ne pourront être interrogées que sur les impôts exigibles au cours de l'année 2011. Les premières demandes ont été adressées dès janvier 2011 aux Bahamas, aux Îles Caïman, aux Îles Vierges britanniques et à Guernesey. Elles sont en cours de traitement. Une cinquantaine de demandes étaient bloquées au 31 décembre 2010, les accords signés n'étant pas encore entrés en vigueur.

S'il est donc trop tôt pour dresser un bilan de l'effectivité des échanges d'informations avec les nouveaux partenaires, la DGFIP pressent des difficultés s'agissant du niveau volontairement élevé des justifications que certains États ou territoires pourraient exiger avant de répondre à l'État requérant. Les demandes déjà formulées concernent les personnes physiques. Les personnes morales feront l'objet de nouvelles demandes après la date d'exigibilité des impôts commerciaux.

Parmi les pays concernés par la cellule de régularisation figurent très majoritairement la Suisse et le Luxembourg. Singapour et Hong-Kong sont très

minoritaires. Panama et le Liechtenstein apparaissent pour les trusts, mais pas pour les banques.

2.– L'évolution de la liste noire

Le premier arrêté comportant la **liste des ETNC** a été publié au JO du 17 février 2010. Les États et territoires figurant dans la liste étaient sans surprise les 18 suivants : Anguilla, Belize, Brunei, Costa Rica, Dominique, Grenade, Guatemala, Îles Cook, Îles Marshall, Liberia, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Philippines, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie et Saint-Vincent et les Grenadines. Cette liste a été actualisée par arrêté du 14 avril 2011, publié au JO le 29 avril 2011. Les Îles Turques-et-Caïques et Oman y figurent désormais, ce qui n'est plus le cas de Saint-Kitts-et-Nevis et de Sainte-Lucie.

3.– Les mesures de fiscalité pénalisante

Elles n'ont pas trouvé à s'appliquer dans le cadre des contrôles achevés au 31 décembre 2010 ; un bilan sera possible au plus tôt fin 2012, puisque les opérations de contrôle ne peuvent être engagées qu'à l'issue du dépôt de la première déclaration couverte par le dispositif, soit au printemps de l'année suivante.

Le dispositif entrera en effet en vigueur de manière progressive :

– la majoration des retenues à la source et prélèvements sur les plus values immobilières ou mobilières ne s'applique que depuis le 1^{er} mars 2010 ;

– la non application du régime mère/fille ou du régime des plus-values et moins values à long terme n'est applicable que depuis le 1^{er} janvier 2011 ;

– la non déductibilité des charges n'est applicable qu'aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

S'agissant de la documentation des prix de transfert, les opérations de contrôle de l'exercice 2010, les premières à être concernées, ne pourront être engagées qu'une fois la déclaration faite, soit le 3 mai 2011, pour les sociétés dont l'exercice est clos le 31 décembre 2010. Un tout premier bilan pourra être effectué à la clôture des opérations de contrôle, a priori à la fin du premier semestre 2012. L'article L. 13 B du livre des procédures fiscales, spécifique aux ETNC, a été mis en œuvre dans 4 opérations de vérification de comptabilité. Aucune sanction n'a été appliquée.

E.– LE RENFORCEMENT DE LA LUTTE CONTRE L'ÉCONOMIE SOUTERRAINE

Dans le cadre du plan de lutte contre les activités illicites dans les quartiers sensibles, les ministères en charge de l'intérieur et du budget ont renforcé, en 2009, le dispositif de collaboration entre les services chargés de la sécurité

(police et gendarmerie) et ceux de la direction générale des finances publiques (DGFIP), afin de lutter plus efficacement contre l'économie souterraine et les trafics. Ainsi, depuis le début de l'année 2010, **50 agents de la DGFIP** relevant de 17 départements sont spécialement dédiés à 43 sites sensibles pour effectuer des contrôles sur dossiers ou sur place.

La signature en septembre 2009 d'un protocole entre le Ministère de l'Intérieur et celui du Budget fixe le cadre juridique d'une collaboration renforcée portant notamment sur les échanges de renseignements et de documents de nature fiscale sur certains individus dans des quartiers réputés sensibles. Cette collaboration a donné lieu à plus de **5 000 communications** mutuelles. Pour donner toute son efficacité au protocole de coopération, un comité de pilotage national associant les services du ministère de l'Intérieur et la DGFIP est mis en place afin de définir un plan d'action national et assurer un suivi des actions des services territoriaux. En outre, un comité local est créé dans chaque département où se trouve au moins un quartier sensible.

En 2009, les fraudes découvertes dans le cadre des groupements d'intervention régionaux (**GIR**) ont permis 203 opérations de contrôle fiscal aboutissant à des rappels s'élevant à 16,7 millions d'euros et à 14,5 millions d'euros de pénalités.

Les nouveaux dispositifs législatifs relatifs à la fiscalisation des activités illicites ont pu être appliqués à partir de juillet 2010, après l'arrivée à échéance de l'obligation déclarative des revenus de 2009. Toutefois, les procédures étant encore en cours, il n'est pas encore possible de dresser un bilan chiffré de cette nouvelle politique.

Au niveau national, trois **contrôles fiscaux** externes et deux contrôles sur pièces ont été réalisés sur la base de l'article 1649 *quater-0 B bis* du CGI (présomption de revenus) et terminés en 2010. Le montant des droits nets et pénalités mis en recouvrement sur ces procédures est de 69 258 euros. Toutefois, au 1^{er} mars 2011, les informations sur les contrôles en cours conduits au titre du plan de lutte contre les trafics illicites dans les quartiers sensibles font apparaître la situation suivante : 92 rectifications ont été proposées sur le fondement de la présomption de revenus et 4 se sont appuyées sur le mécanisme d'évaluation forfaitaire en fonction des éléments du train de vie de l'article 1649 *quater-0 B ter*. La majorité de ces contrôles n'étant pas achevés à ce jour, ils ne sont pas par conséquent pris en compte dans les chiffres précités.

Désormais, **l'alignement du traitement fiscal des activités illicites sur les activités occultes**, prévu par l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2009, permet de traiter efficacement les activités illicites (trafic de stupéfiants, proxénétisme, vente de marchandises volées ou contrefaites...) grâce

aux règles de procédure applicables⁽¹⁾. Les dispositifs évoqués sont entrés en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010. Le système d'information du contrôle fiscal, ALPAGE, ne permet pas de quantifier la part des procédures concernant des activités illicites. Cela étant, l'administration centrale n'a pas eu connaissance de difficultés particulières d'application.

III.— OBSERVATIONS COMPLÉMENTAIRES

A.— AU NIVEAU NATIONAL

La fermeture de la cellule ne signifie naturellement pas la fin de toute possibilité de régularisation, puisqu'il faut répondre de façon permanente à un problème permanent. Avant la mise en place de la cellule, et depuis, tout contribuable repentant peut demander à régulariser sa situation auprès de sa direction des services fiscaux, qui opère dans les mêmes conditions que la cellule. Mais aucune publicité n'est faite sur ces procédures et le mouvement reste modeste. S'il semble intéressant de renouveler périodiquement une telle expérience, tous les quatre ou cinq ans, ou suite à des événements particuliers, voire de pérenniser un dispositif ainsi centralisé, l'amnistie doit rester exclue.

Le choix de l'amnistie fiscale fait au contraire par l'Italie en 2010 a permis la régularisation de 104,5 milliards d'euros, somme engendrant 5,6 milliards de recettes. L'Allemagne, le Royaume-Uni ou les États-Unis ont eux mis en œuvre récemment différents systèmes de régularisation. Constatant que le flux récent de demandes de régularisation ne portait que sur les pays et établissements concernés par les listes de données volées et vendues, l'Allemagne vient de durcir sa législation⁽²⁾. Les États-Unis ont prévu un programme de divulgation volontaire de l'IRS, jusqu'au 31 août 2011, avec un taux de pénalité plus élevé que lors de la précédente initiative de 2009. Le Royaume-Uni propose des dispositifs de régularisation d'avoirs non déclarés (*disclosures facilities*) adaptées selon les pays, les secteurs économiques ou les types de fraudes.

Une différence décisive réside dans la durée de la prescription, trentenaire aux États-Unis, ou de vingt ans au Royaume-Uni : un tel ordre de grandeur est fatal pour le contribuable compte tenu des sommes accumulées pendant toutes ces années et dues.

(1) *Allongement du délai de reprise de 3 à 10 ans et du délai d'un an de la durée de l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle ; application de la procédure de taxation d'office et d'évaluation d'office sans envoi préalable d'une mise en demeure ; exclusion du régime simplifié en TVA et du régime de la franchise en base de TVA lorsque l'activité occulte est soumise à cette dernière ; application d'une majoration de 80 % sur les droits rappelés mis à la charge du contribuable.*

(2) *Absence de sanction seulement si les demandes portent sur l'ensemble des sommes dissimulées, par type d'impôt ; au-delà de 50 000 euros, le contribuable devra payer outre les impôts et intérêts, 5 % du montant dissimulé ; demandes de régularisation non reçues après l'annonce d'un contrôle fiscal pour une entreprise.*

B.– AU NIVEAU INTERNATIONAL

1.– Relancer les négociations européennes sur l'assistance administrative

L'adoption le 15 février 2011 de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, après celle, le 16 mars 2010, de la directive concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, témoigne d'une volonté des États membres de progresser dans la lutte contre la fraude fiscale. Cependant, la révision de la directive 2003/48/CE sur la fiscalité de l'épargne paraît toujours aussi incertaine. C'était la première des recommandations de la mission d'information sur les paradis fiscaux, qui demandait que la France défende la fin du régime transitoire de retenue à la source et la généralisation de l'échange automatique d'informations pour l'ensemble des revenus de l'épargne perçus directement ou indirectement par les particuliers.

Ces propositions visent à éviter le contournement de la directive actuelle du fait de l'évolution des produits d'épargne et des comportements des investisseurs depuis son entrée en vigueur en 2005, et à élargir le champ d'application de la directive, au-delà des paiements d'intérêts, à tous les revenus et produits d'épargne qui génèrent des intérêts ou revenus similaires.

La Commission européenne doit rendre un nouveau rapport sur l'application de la directive en vigueur en juillet 2011. Le Conseil a tenu un débat d'orientation sur la révision de la directive le 15 mai dernier, sans avancée concrète.

L'Italie soutient désormais le Luxembourg et l'Autriche, qui demandent la prolongation de la période transitoire pendant laquelle ils peuvent appliquer de façon dérogatoire le mécanisme de retenue à la source, n'acceptant de s'aligner sur leurs autres partenaires européens que quand cinq pays tiers (Suisse, Liechtenstein, Andorre, San Marin et Monaco) ainsi que dix territoires dépendants du Royaume-Uni et des Pays-Bas appliqueront le principe de la directive épargne, qui va plus loin que les standards de l'OCDE.

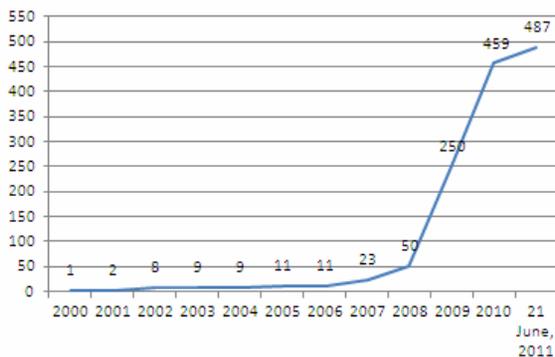
Le contexte est rendu plus incertain par les négociations fiscales menées depuis octobre 2010 par la Suisse avec l'Allemagne et le Royaume-Uni. Depuis mars 2009, la Suisse s'est engagée à appliquer les normes de l'OCDE pour les renseignements relatifs aux questions fiscales, et a signé 30 conventions de double imposition. Mais elle mène des négociations avec ces deux États membres de l'UE visant à préserver la confiance de sa clientèle étrangère, en permettant aux clients qui n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans leur pays de procéder à une régularisation forfaitaire tout en préservant leur sphère privée. L'achat de données illégales et la criminalisation de collaborateurs de banques suisses seraient exclus pour l'avenir. Les demandes d'assistance administrative devraient contenir le nom du client, mais pas nécessairement celui de la banque, ce qui exclut les demandes portant sur des listes de comptes anonymes (*fishing expeditions*). Ces demandes

devraient être signalées aux clients et être fondées sur un soupçon d'irrégularité fiscale. L'association des banquiers suisses estime que l'application de ces accords pourrait coûter aux banques plusieurs centaines de millions de francs suisses au moins. C'est le dispositif RUBIK, que la Suisse propose aussi à la France depuis un an, soit un système de ferme fiscale, protégeant le secret : les noms de contribuables ne seraient pas communiqués à la France, mais les Suisses verseraient une soulte, sans doute calculée correctement, mais sans que cela soit vérifiable.

2.– Rester vigilant sur la liste des ETNC

La multiplication des accords d'échange d'informations fiscales est particulièrement sensible depuis 2008.

NOMBRE DE CONVENTIONS D'ÉCHANGE D'INFORMATIONS FISCALES SIGNÉES ANNUELLEMENT



Source : OCDE

Cette évolution implique d'être attentif au contenu précis des conventions. Ainsi, la Suisse a fait l'objet début juin d'une évaluation par le Forum mondial de l'OCDE (rapport de phase 1, sur le cadre légal), aboutissant à la conclusion que les nouveaux accords d'échange d'informations fiscales ne sont pas totalement conformes aux standards de l'OCDE.

En France, des projets de loi autorisant l'approbation de neuf de ces conventions sont par ailleurs inscrits au programme de la session parlementaire extraordinaire en juillet 2011. La liste noire française, qui comporte aujourd'hui 18 ETNC, sera donc plus courte lors de sa prochaine actualisation, pour 2012. Cette liste commande l'application de mesures de fiscalité pénalisantes et de dispositifs anti-abus ; elle détermine aussi l'essentiel du champ d'intervention de la brigade d'enquête fiscale.

Sauf pour les cas de falsification, où cette condition n'est pas exigée, la compétence des agents de la brigade est soumise :

– à l'existence de présomptions caractérisées de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;

– ou à l'interposition, dans un de ces États ou territoires non coopératifs, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme.

Il importe donc d'être particulièrement attentif à l'effectivité des conventions, pour préciser alors, si nécessaire, les critères de la liste noire et de la compétence de la brigade d'enquête fiscale.

*

* *

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

Conformément à la méthode retenue dans les précédents travaux de la commission des Finances, la deuxième partie du présent rapport porte d'abord sur le suivi des dispositions fiscales adoptées dans les lois de finances votées avant le 1^{er} janvier 2010, qui, à la date du 1^{er} juin 2011, n'avaient pas encore fait l'objet des textes d'application nécessaires. Elle prend également en compte les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2011 et dans les lois de finances rectificatives pour 2010.

Au total, elle analyse les conditions d'application de 198 articles contenus dans 15 lois promulguées entre décembre 2004 et décembre 2010. Cette application est appréciée compte tenu des textes dont la commission des Finances a eu connaissance à la date du 1^{er} juin 2011.

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

ÉTAT DE L'APPLICATION DES DISPOSITIONS FISCALES AU 1^{ER} JUIN 2011

| Textes | Articles pris en compte | Articles | | |
|---------------------------|-------------------------|---|-----------------------------------|-----------------------|
| | | Ayant fait l'objet d'un texte d'application | En attente de texte d'application | D'application directe |
| LFI 2005 | 1 | – | 1 | – |
| LFR2005 | 2 | 1 | 1 | – |
| LFI 2006 | 1 | – | 1 | – |
| LFI 2007 | 2 | – | 2 | – |
| LFR 2006 | 1 | 1 | – | – |
| LFI 2008 | 4 | 1 | 1 | 2 |
| LFR 2007 | 6 | 2 | 4 | – |
| LFI 2009 | 6 | 2 | 4 | – |
| LFR 2008 | 7 | 3 | 4 | – |
| 2 ^{ème} LFR 2009 | 1 | – | 1 | – |
| LFI 2010 | 22 | 13 | 3 | 6 |
| 3 ^{ème} LFR 2009 | 23 | 12 | 7 | 4 |
| 1 ^{ère} LFR 2010 | 2 | 2 | – | – |
| LFI 2011 | 68 | 14 | 24 | 30 |
| 4 ^{ème} LFR 2010 | 52 | 8 | 25 | 19 |
| TOTAL | 198 | 59 | 78 | 61 |

On rappellera que :

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

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

On constate ainsi que, **sur les 198 dispositions fiscales prises en compte, 78, soit près de 40 %, sont encore en attente de texte d'application.** Parmi celles-ci, 10 concernent des textes votés il y a plus de deux ans et demi.

Sur les 68 dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2011, 44 étaient pleinement en application au 1^{er} juin 2011, c'est-à-dire les deux tiers, soit que cette application ne nécessite pas, selon l'administration, de dispositions particulières (30 articles), soit que les textes d'application nécessaires ont déjà été pris (14 articles).

S'agissant des lois de finances rectificatives pour 2010, le taux d'application atteint 54 %, 29 des 54 articles fiscaux de ces textes ayant soit fait l'objet d'un texte d'application, soit reçu application sans nécessiter de mesure réglementaire.

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

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

— l'article 21 de la loi de finances pour 2009 limitant la déduction des rémunérations différées visées aux articles L. 225-42-1 et L. 225-90-1 du code de commerce à celles ne dépassant pas, par bénéficiaire, six fois le plafond annuel de la sécurité sociale. Issue d'un amendement parlementaire, cette modification du régime fiscal des « parachutes dorés » n'a toujours pas fait l'objet d'une instruction fiscale.

S'agissant de cette dernière disposition, le retard pris dans la publication des textes d'application est d'autant plus regrettable que le champ de la mesure peut donner lieu à des interprétations divergentes. En particulier, faute de texte précis, la mesure pourrait ne s'appliquer qu'aux seules rémunérations différées *directement* versées par l'entreprise à ses dirigeants et anciens dirigeants, à l'exclusion des primes, cotisations ou versements de toute nature effectués par l'intermédiaire d'un tiers, et notamment par une compagnie d'assurance.

Par ailleurs, plusieurs exonérations de fiscalité locale – principalement de taxes foncières sur les propriétés non bâties concernant les surfaces agricoles – sont adossées à cette instruction ministérielle qui date de 1908, non disponible sur le site de *Légifrance*. Il serait souhaitable qu'une nouvelle instruction soit publiée pour préciser la portée de ces exonérations.

I.- FISCALITÉ DES PERSONNES

11.– IMPÔT SUR LE REVENU – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

11-18.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 84

Aménagement du régime fiscal applicable au dispositif « Malraux »

a) Contenu :

Le présent article procède à une réforme d'ensemble du régime dit Malraux, applicable aux dépenses portant sur des immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée à compter du 1^{er} janvier 2009.

Cette réforme transforme, en premier lieu, en réduction d'impôt un avantage fiscal prenant antérieurement la forme d'une mesure d'assiette. Cette conversion s'inscrit dans un ensemble de mesures similaires adoptées à l'automne 2008 afin d'améliorer l'équité des dépenses fiscales en rendant l'avantage en impôt indépendant du taux marginal d'imposition, en facilitant techniquement le plafonnement global de l'avantage cumulé tiré de l'utilisation de plusieurs dispositifs et en neutralisant l'effet de ces avantages fiscaux pour le calcul des droits à restitution au titre du bouclier fiscal.

Elle rapproche, en second lieu, les engagements locatifs imposés au bailleur de ceux prévus dans les régimes locatifs de droit commun notamment en portant la durée de l'engagement à neuf ans et en interdisant la location avec un ascendant ou un descendant du contribuable.

Elle plafonne, en troisième lieu, l'assiette de l'avantage fiscal, d'une part, par contribuable et par an, à 100 000 euros, et, d'autre part, indirectement par logement, en limitant la période durant laquelle les dépenses réalisées ouvrent droit à la réduction d'impôt (période comprise entre la délivrance du permis de construire ou l'expiration du délai d'opposition à la déclaration préalable et le 31 décembre de la troisième année suivante).

Elle fixe, en quatrième lieu, le taux de la réduction d'impôt à 30 % pour les immeubles sis dans les zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager et à 40 % pour les immeubles sis dans un secteur sauvegardé.

Enfin, et en cinquième lieu, la réforme simplifie l'assiette de l'avantage fiscal en retenant pour le calcul de celle-ci, outre certaines dépenses déductibles en application du droit commun, toutes les dépenses de travaux de transformation supportées à la condition qu'elles aient été imposées ou autorisées par l'autorité administrative compétente.

b) Application :

Un décret d'application et une instruction fiscale commentant le dispositif sont en cours de préparation.

*
* *

Article 87

Plafonnement des réductions d'impôt obtenues au titre d'investissements réalisés outre-mer

a) Contenu :

Le présent article plafonne l'avantage en impôt pouvant être tiré par un contribuable de la combinaison des dispositions des articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B qui prévoient des réductions d'impôt au titre d'investissements outre-mer.

Le plafond de droit commun s'applique à la somme des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées et des reports de ces réductions d'impôts, dont l'imputation est admise pour un contribuable au titre d'une même année d'imposition, qui ne peut excéder un montant de 40 000 euros.

Par dérogation, les réductions d'impôt acquises au titre d'investissements faisant l'objet d'une rétrocession ainsi que leurs reports ne sont retenus que pour une fraction de leur montant représentative du montant minimal légalement non rétrocedé et égal, selon les cas, à 40 % ou à 50 % du montant brut de la réduction d'impôt.

Par ailleurs, pour les réductions d'impôt obtenues au titre d'un investissement réalisé par un entrepreneur individuel dans sa propre entreprise, un plafond spécifique, égal à 100 000 euros ou à 300 000 euros par période de trois ans, s'applique.

Enfin, les contribuables peuvent opter pour un plafond dérogatoire égal à 15 % du revenu imposable au barème au titre de l'année considérée. Il n'est pas tenu compte de la rétrocession pour l'appréciation de ce plafond dérogatoire.

Le plafonnement des réductions d'impôt acquises au titre d'investissements outre-mer et de leur report s'applique aux réductions d'impôt et aux reports qui résultent des investissements réalisés et des travaux achevés à compter du 1^{er} janvier 2009.

Toutefois, il n'est pas applicable aux réductions d'impôt et aux reports qui résultent :

– des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration avant le 1^{er} janvier 2009 ;

– des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1^{er} janvier 2009 ;

– des acquisitions de biens meubles corporels ou des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des commandes ont été passées et des acomptes égaux à au moins 50 % de leur prix versés avant le 1^{er} janvier 2009.

Par ailleurs, le présent article supprime la possibilité de remboursement du montant de la réduction d'impôt acquise au titre des investissements productifs.

Les dispositions issues du présent article ont été modifiées par l'article 40 de la loi pour le développement économique des outre-mer, par coordination avec les modifications apportées par ce texte au régime fiscal des investissements fonciers outre-mer.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 91

**Plafonnement global de certains avantages fiscaux propres
à l'impôt sur le revenu**

a) Contenu :

Le présent article introduit un plafonnement global d'avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu, défini à l'article 200-0 A du code général des impôts.

Cet article prévoit que l'effet cumulé de certains avantages fiscaux, qu'il énumère, ne peut pas procurer, à compter de l'imposition des revenus de 2009 et sous réserve de l'effet d'investissements engagés antérieurement, une réduction du montant de l'impôt dû supérieure à la somme d'un montant de 25 000 euros et d'un

montant égal à 10 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197 du code général des impôts.

Les avantages fiscaux retenus pour l'application du plafonnement sont :

– l'avantage en impôt procuré par les déductions au titre de l'amortissement prévues par les régimes dits « Robien » et « Borloo » ;

– sauf exception ⁽¹⁾, les réductions et crédits d'impôt sur le revenu.

Pour tenir compte de la spécificité des investissements outre-mer pour lesquels existe une obligation de rétrocession, les réductions d'impôt correspondantes et leurs reports ne sont retenus que pour une fraction de leur montant représentative du montant minimal légalement non rétrocédée et égale, selon les cas, à 40 % ou à 50 % du montant brut de la réduction d'impôt.

b) Application :

Le décret n° 2010-275 du 15 mars 2010 pris pour l'application de l'article 200-0 A du code général des impôts relatif au plafonnement de certains avantages fiscaux précise, dans un premier temps, les modalités de calcul retenues pour l'application du plafonnement du montant de l'avantage accordé au titre des dispositifs d'amortissement « Robien » et « Borloo neuf » prévus aux h et l du 1° du I de l'article 31 et à l'article 31 *bis* du code général des impôts. L'avantage obtenu est calculé selon le barème progressif sur la base d'un montant déterminé par la différence entre le résultat net foncier déclaré et le résultat net foncier calculé en excluant les déductions visées. Dans le cas d'un déficit foncier dont le montant excède la limite d'imputation sur le revenu global, la base de l'avantage est limitée au montant visé au sixième ou au septième alinéa du I-3° de l'article 156 du même code, soit 10 700 euros ou 15 300 euros en cas de déficit foncier sur un logement bénéficiant du dispositif Périssol (prévu f du 1° du I de l'article 31).

Dans un second temps, ce décret définit la notion de revenu imposable pris en compte pour l'appréciation du respect de la part proportionnelle du plafonnement. Celui-ci intègre les revenus soumis à l'impôt sur le revenu sur option selon une base moyenne (par exemple, en application du lissage triennal des bénéficiaires agricoles prévu à l'article 75-0 B) ou selon une base fractionnée (à l'instar de celle prévue à l'article 75-0 A pour les revenus bénéficiant du dispositif d'étalement des revenus exceptionnels agricoles). De la même façon, sont pris en compte les revenus soumis à l'impôt sur le revenu en application d'un système de

⁽¹⁾ *Crédits d'impôt mentionnés aux articles 199 quater B, 199 quater C, 199 quater F, 199 septies, 199 terdecies-0 B, 199 quindecies, 199 octodecies, 199 vicies A, 200, 200 bis, 200 quater A, 200 sexies, 200 octies, 200 decies A, 200 undecies, 238 bis, 238 bis-0 AB et aux 2 à 4 du I l'article 197 ainsi que les crédits d'impôt mentionnés au 1° du II de la section 5 chapitre I du titre I^{er}, et du crédit d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.*

quotient et avant multiplication de la cotisation supplémentaire obtenue, soit les revenus exceptionnels (article 163-0 A), les prestations servies par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football (article 163-0 A bis) et les revenus issus d'options sur des actions (article 163 bis C).

Dans un troisième temps, le décret indique les obligations déclaratives que doit respecter le contribuable dans le cadre de l'application de ce dispositif.

L'instruction fiscale 5-B-19-10 (BOI n° 6 du 9 août 2010) précise les conditions d'application du plafonnement global. Son commentaire est présenté à l'article 81 de la loi de finances pour 2010.

*
* *

11-20.— Deuxième loi de finances rectificative pour 2009

Article 19

Déductibilité des rachats d'années d'étude par les salariés relevant d'un régime spécial de sécurité sociale

a) Contenu :

Cet article tend à autoriser la déductibilité des cotisations d'assurance vieillesse versées pour le rachat d'années d'études par des salariés relevant d'un régime spécial de sécurité sociale. Il s'agit d'un alignement sur les conditions de déductions applicables aux salariés relevant du régime général.

Ces dispositions s'appliquent à l'impôt sur le revenu dû au titre des années 2008 et suivantes.

b) Application :

Un décret d'application et une instruction fiscale commentant le dispositif sont en cours de préparation.

*
* *

11-21.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 19

Aménagement du régime d'imposition des revenus différés

a) Contenu :

Le présent article modifie le coefficient à retenir pour l'imposition des revenus différés. Ces revenus, que le contribuable a eu à sa disposition au cours d'une année à la suite de circonstances indépendantes de sa volonté, mais qui, selon leur date normale d'échéance, se rapportent à une ou à plusieurs années antérieures, bénéficient d'un système de quotient permettant d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt. Ce système constitue ainsi une dérogation à la règle selon laquelle l'impôt sur le revenu est dû chaque année à raison des bénéfices ou des revenus dont dispose le contribuable au cours de la même année.

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, ce calcul s'appliquait indifféremment aux revenus exceptionnels et aux revenus différés et consistait à déterminer l'impôt dû en ajoutant le quart de ces revenus au revenu net global courant de l'année de sa réalisation et en multipliant par quatre la cotisation ainsi obtenue.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, le contribuable percevant des revenus différés peut demander que l'impôt correspondant à ces revenus soit calculé en divisant son montant par un coefficient égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement augmenté de un, en ajoutant à son revenu net global le quotient ainsi déterminé, puis en multipliant par ce même coefficient la cotisation supplémentaire obtenue.

Par ailleurs, le présent article opère de fait une distinction entre revenus différés et revenus exceptionnels en réservant ce nouveau mode de calcul exclusivement aux revenus différés et en supprimant la disposition permettant de réduire le coefficient de quatre au nombre d'années civiles écoulées depuis la date d'échéance normale du revenu différé ou la date de l'événement générateur des revenus exceptionnels ou différés. Par conséquent, le coefficient appliqué aux revenus exceptionnels sera toujours de quatre.

Ces aménagements ont rendu sans objet les dérogations prévues par le dispositif antérieur, ainsi que le système de quotient spécifique relatif aux rappels de traitement ou de pension des anciens fonctionnaires d'Afrique du Nord, qui sont abrogés.

Ces dispositions s'appliquent au titre des revenus différés dont le contribuable a la disposition à compter du 1^{er} janvier 2009 et au titre des revenus exceptionnels réalisés à compter de cette même date.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 81

Abaissement du plafonnement global de certains avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu

a) Contenu :

Cet article prévoit d'abaisser, à compter de l'imposition des revenus de 2010, le montant du plafonnement global de certains avantages fiscaux propres à l'impôt sur le revenu, défini à l'article 200-0 A du code général des impôts.

Cet article prévoyait que l'effet cumulé des avantages fiscaux visés par la mesure ne pouvait procurer, à compter de l'imposition des revenus de 2009 et sous réserve de l'effet d'investissements engagés antérieurement, une réduction d'impôt dû supérieure à une part forfaitaire d'un montant de 25 000 euros et d'une part proportionnelle d'un montant égal à 10 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu.

À compter de l'imposition des revenus de 2010, le montant de la part forfaitaire est ramené à 20 000 euros et le montant de la part proportionnelle à 8 % du revenu imposable.

b) Application :

L'instruction fiscale 5-B-19-10 (BOI n° 75 du 9 août 2010) commente ces dispositions. En premier lieu, il est précisé que l'application de plafonnements spécifiques (appliqués notamment aux réductions d'impôt accordées au titre d'investissements réalisés en outre-mer et à la réduction d'impôt « Malraux ») est indépendante de celle du plafonnement global et qu'il convient, le cas échéant, d'appliquer en premier lieu les plafonnements spécifiques, puis le plafonnement global. Par ailleurs, l'instruction précise que le plafonnement spécifique aux réductions d'impôt au titre des investissements en outre-mer s'applique en priorité à la réduction d'impôt obtenue au titre de l'article 199 *undecies* A, puis à celle obtenue au titre de l'article 199 *undecies* B.

En second lieu, l'instruction souligne que, dans le cas d'un déficit global dégagé au titre d'une année d'imposition, le revenu imposable retenu pour la détermination du montant de l'avantage fiscal maximum octroyé au contribuable est nul. Dans le cas où les avantages soumis au plafonnement global excèdent le plafond, l'excédent est ajouté à la cotisation d'impôt déterminée dans les conditions de droit commun.

En troisième lieu, l'instruction explicite les modalités d'application du plafonnement en cas de superposition des règles applicables en 2009 et en 2010. Dans le cas d'un contribuable auquel s'appliquerait à la fois et pour une même année d'imposition le plafonnement global en vigueur au titre de l'imposition des revenus de 2009 (soit égal à la somme de 10 % de son revenu imposable au barème et de 25 000 euros) au titre d'investissements initiés cette même année, dont une partie est reportée en 2010, et le plafonnement global en vigueur au titre de l'imposition des revenus de 2010 (soit égal à la somme de 8 % du revenu imposable du contribuable et de 20 000 euros) au titre de nouveaux investissements réalisés au cours de l'année 2010, l'administration calcule en premier lieu l'avantage obtenu au titre des revenus de 2010 et vérifie si ce montant est inférieur au plafond applicable. Le cas échéant, ce plafonnement ne produit donc aucun effet. La somme des avantages acquis au titre de l'année 2010 non plafonnés et des avantages acquis au titre de l'année 2009 est alors comparée au plafonnement applicable au titre de l'imposition des revenus de 2009. Si cette somme est supérieure, l'excédent d'avantage fiscal ainsi déterminé est ajouté à la cotisation du contribuable.

Dans le cas où la somme des avantages obtenus au titre d'investissements réalisés en 2010 est supérieure au plafonnement global en vigueur cette même année, l'excédent d'avantage fiscal est ajouté à l'imposition du contribuable. Par la suite, l'administration compare la somme du montant des avantages ainsi plafonnés au titre des revenus de 2010 et du montant des avantages obtenus au titre d'investissements réalisés en 2009 au plafonnement applicable au titre des revenus de 2009. L'éventuel excédent est alors ajouté à l'imposition du contribuable.

En quatrième lieu, il est souligné qu'en cas de proposition de rectification de la part de l'administration fiscale ou de procédure contentieuse, le montant du plafonnement global est revu à la hausse en cas de rehaussement du revenu ou à la baisse en cas de remise en cause ou de reprise d'un avantage fiscal.

*

* *

Article 82

Verdissement graduel de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'investissement locatif « Scellier »

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'assurer le verdissement du dispositif en maintenant les taux en vigueur au titre de l'acquisition d'un logement présentant un niveau élevé de performance énergétique et en dégradant progressivement les taux applicables aux logements ne respectant que la réglementation thermique en vigueur. Cette réduction s'applique aux seuls investissements éligibles en métropole.

Si les conditions encadrant le bénéfice de la réduction d'impôt demeurent pour l'essentiel inchangées, le montant de l'avantage est désormais calculé en appliquant aux logements respectant la réglementation thermique en vigueur un taux de 25 % en 2010, de 15 % en 2011 et de 10 % en 2012. Une majoration de ces taux de 10 points est prévue pour les logements acquis ou construits en 2011 et 2012 présentant un niveau de performance énergétique supérieur à celui imposé par la législation en vigueur (actuellement les logements bénéficiant du label « bâtiment basse consommation énergétique »).

Par ailleurs, cet article prévoit que le dispositif de report des fractions de réduction d'impôt qui n'ont pu être imputées lors de la période de location de neuf ans et qui était auparavant admis au titre des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement, est conditionné par le maintien en location du logement ayant ouvert droit à la réduction d'impôt au titre de ces années.

L'article prévoit enfin de supprimer toute possibilité de cumul entre le dispositif Scellier et le prêt locatif social (PLS).

b) Application :

Le décret n° 2010-823 du 20 juillet 2010 pris pour l'application de l'article 199 *septvicies* du code général des impôts relatif à la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'investissement immobilier locatif ne nécessite pas de commentaires.

L'instruction fiscale 5 B-8-11 (BOI n° 30 du 7 avril 2011) apporte, dans un premier temps, des précisions sur les investissements ouvrant droit à la majoration de la réduction d'impôt en faveur des logements BBC.

Elle exclut du bénéfice de la majoration les locaux non affectés à usage d'habitation que le contribuable transforme en logement ainsi que les logements acquis en vue de leur réhabilitation. De même, elle subordonne l'octroi de la majoration aux souscriptions de parts de SCPI à la condition que 95 % du montant de la souscription servent à financer un immeuble bénéficiant du label BBC (si la souscription porte sur plusieurs logements, chacun d'entre eux doit également bénéficier de ce label).

Par ailleurs, l'instruction rappelle que si les contribuables ne sont pas tenus de joindre un justificatif correspondant à la majoration du taux de la réduction d'impôt, ce document peut être demandé dans le cadre de l'exercice du droit de contrôle de l'administration au plus tôt lors de la déclaration des revenus de l'année d'acquisition du logement ou de l'année au cours de laquelle l'achèvement de l'immeuble a eu lieu. Dans le cas où l'obtention du label nécessiterait des travaux complémentaires à ceux réalisés, l'administration admet néanmoins que la délivrance du label puisse intervenir dans un délai de douze mois à compter de l'achèvement du logement.

Enfin, l'instruction souligne que lorsque le contribuable ne peut apporter la preuve du respect de la législation thermique BBC, l'administration ne remet en cause que la fraction de la réduction d'impôt correspondant à la majoration indûment obtenue.

Dans un second temps, elle précise que la disposition prévoyant l'obligation du contribuable de maintenir le logement en location pour bénéficier de la possibilité de report du solde de réduction d'impôt non imputée pendant les neuf années d'engagement de location sur les six années suivantes s'applique quelle que soit la date de réalisation de l'investissement. Toutefois, le contribuable n'est alors plus tenu de respecter les plafonds de loyer et, le cas échéant, les plafonds de ressources des locataires qui conditionnaient le bénéfice de la réduction d'impôt. De même, les revenus tirés de la location peuvent ne plus être imposés dans la catégorie des revenus fonciers et le logement peut être donné en location nue ou meublée.

*
* *

Article 83

Assouplissement du zonage de la réduction d'impôt « Scellier »

a) Contenu :

Cet article assouplit le dispositif de zonage qui conditionne le bénéfice de la réduction d'impôt Scellier. Ainsi, des logements situés dans des communes classées en zone C et qui, par conséquent, sont réputées ne pas connaître de déséquilibre entre l'offre et la demande de logements, pourront bénéficier de la réduction d'impôt lorsqu'elles auront fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du logement, dans des conditions définies par décret, après avis du maire de la commune d'implantation ou du président de l'établissement public de coopération intercommunale territorialement compétent en matière d'urbanisme. Par ailleurs, la décision du ministre de délivrer ou non l'agrément devra tenir compte des besoins en logements adaptés à la population.

b) Application :

Le décret n° 2010-1112 du 23 septembre 2010 relatif à l'agrément prévu au X de l'article 199 *septvicies* du code général des impôts prévoit la parution d'un arrêté du ministre chargé du logement visant à établir une liste d'indicateurs statistiques afin d'apprécier les besoins en logements de la population des communes pour lesquelles un dossier de demande d'agrément est déposé. Cette demande doit faire apparaître, pour au moins la moitié de ces indicateurs, des dépassements de seuils établissant l'existence de besoins notables non satisfaits. Le ministre chargé du logement peut également recourir à tout élément d'expertise complémentaire.

Dans le cas où le ministre ne répondrait à la demande de dérogation dans un délai de cinq mois à compter de la date de la réception du dossier, ce silence vaut décision de rejet. L'agrément a une durée de validité de trois ans à compter de son entrée en vigueur.

L'instruction fiscale 5 B-8-11 (BOI n° 30 du 7 avril 2011) qui présente ces dispositions n'appelle pas de commentaires.

*
* *

Article 84

Verdissement graduel dans le logement neuf du crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt d'acquisition d'habitation principale

a) Contenu :

Le présent article prévoit le verdissement graduel du crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale prévu par l'article 200 *quaterdecies* du code général des impôts. Si les dispositions encadrant le bénéfice de cet avantage fiscal demeurent pour l'essentiel inchangées, les taux appliqués aux logements neufs respectant la législation thermique en vigueur sont progressivement abaissés, tandis que ceux appliqués aux logements anciens ou aux logements dont le niveau de performance énergétique est supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur (soit actuellement les logements bénéficiant du label « bâtiment basse consommation énergétique ») sont maintenus.

Pour les logements acquis ou construits qui ne répondent pas à la norme BBC, les taux de 40 % pour la première annuité et de 20 % pour les quatre annuités suivantes sont respectivement abaissés à :

- 30 % et 15 % pour les logements acquis ou construits en 2010 ;
- 25 % et 10 % pour les logements acquis ou construits en 2011 ;
- 15 % et 5 % pour les logements acquis ou construits en 2012.

Par conséquent, cet article introduit une variation très sensible du montant de l'avantage fiscal en faveur des logements anciens (pour lesquels s'appliquent les taux de 40 % pour la première annuité et de 20 % pour les quatre annuités suivantes) et des logements satisfaisant la norme BBC (qui bénéficient d'un taux de 40 % sur sept ans).

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-21-10 (BOI n° 92 du 2 novembre 2010) rappelle, dans un premier temps, que la baisse des taux ne s'applique qu'aux logements neufs ou aux logements achevés faisant l'objet de travaux d'addition de construction assimilée à des parts de logement neuves et que, en conséquence, dans ce dernier cas, les intérêts d'emprunt afférents à l'acquisition du logement ouvrent droit au taux applicable aux logements anciens, tandis que ceux afférents aux travaux d'addition de construction ouvrent droit au taux applicable aux logements neufs (si un même prêt a financé l'acquisition et les travaux d'addition, un prorata est déterminé afin d'appliquer les différents taux aux intérêts d'emprunt). Cette disposition s'applique également dans le cas où les travaux d'addition portent sur des constructions répondant au label « bâtiment basse consommation ».

Dans un second temps, l'instruction propose des mesures transitoires pour l'application de l'éco-conditionnalité en l'absence de parution du décret prévu à l'article 200 *quaterdecies* du CGI relatifs aux justifications à apporter par le contribuable pour bénéficier du crédit d'impôt. Ces mesures s'appliquent aux logements ayant fait l'objet d'un dépôt de permis de construire à compter du 1^{er} janvier 2010. Elles prévoient que le contribuable peut apporter la justification de son respect de la réglementation thermique en vigueur par tous les moyens et, notamment, par la production de la synthèse d'étude thermique standardisée RT 2005, telle que définie par l'arrêté du 24 mai 2006 relatif aux caractéristiques thermiques des nouveaux bâtiments. Une telle synthèse n'étant pas prévue pour les logements acquis en outre-mer, la preuve du respect de la réglementation thermique, obligatoire dans les départements d'outre-mer à compter du 1^{er} mai 2010, peut être apportée par tous les moyens, soit, par exemple, par la production d'une attestation de la part du maître d'ouvrage.

*
* *

Article 87

Modification du régime de reprise de la réduction d'impôt pour investissement dans une résidence de tourisme

a) Contenu :

L'article assouplit les conditions de reprise des réductions d'impôt sur le revenu accordées au titre d'investissements locatifs dans des résidences de tourisme classées. Ainsi, la réduction d'impôt pratiquée ne fait pas l'objet d'une reprise si les copropriétaires substituent au gestionnaire défaillant de la résidence de tourisme une ou plusieurs entreprises qui assurent les mêmes prestations sur la période de location restant à couvrir, conformément aux dispositions légales encadrant le bénéfice de la réduction et dans le respect de conditions fixées par

décret. Cette faculté leur est ouverte au bout d'une année écoulée sans qu'il ait été possible de retenir la candidature d'un autre gestionnaire pouvant reprendre l'exploitation. Pour en décider, les copropriétaires doivent néanmoins détenir au moins 50 % des appartements de l'exploitation.

b) Application :

Un décret d'application est en cours de préparation.

L'instruction fiscale B-22-10 (BOI n° 94 du 4 novembre 2010) précise que la possibilité de substituer au gestionnaire défaillant non pas un nouvel exploitant mais une ou un ensemble d'entreprises assurant les mêmes prestations est ouverte aux copropriétaires si aucun autre gestionnaire ne s'est porté candidat ou si les copropriétaires détenant au moins 70 % des appartements de la résidence ont refusé la proposition de reprise des candidats. Par ailleurs, l'administration accepte que le délai de douze mois ne soit pas écoulé avant la reprise par une ou un ensemble d'entreprises à la condition que les copropriétaires justifient par tous les moyens que les perspectives de reprise de l'exploitation par un nouveau gestionnaire ne peuvent pas aboutir et que ce choix constitue donc la seule solution pour assurer l'exploitation de la résidence.

Dans le cas d'une reprise dérogatoire, il est admis que l'imposition des revenus tirés de la location s'effectue non pas dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, comme ce devrait être le cas en l'absence d'un exploitant, mais dans la catégorie des revenus fonciers. Cette dérogation ne s'applique cependant que pour la durée de l'engagement de location restant à couvrir.

Les propriétaires de logements minoritaires qui s'opposent à la reprise de l'exploitation par une ou un ensemble d'entreprises ou concluent un mandat avec un autre gestionnaire s'exposent à la reprise de leur avantage fiscal.

Enfin, il est également admis que ces dispositions, dont l'application est conditionnée par la parution du décret mentionné ci-dessus, pourront s'appliquer aux propriétaires de logements situés dans une résidence dont l'exploitant est défaillant depuis plus de douze mois. Ils bénéficieront alors d'un délai maximum de six mois pour substituer à ce gestionnaire une ou un ensemble de personnes permettant d'assurer la reprise de l'exploitation.

*

* *

11-22.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 12

Aménagement de la réduction d'impôt pour investissement dans le logement social outre-mer

a) Contenu :

Cet article prévoit deux aménagements au régime de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement immobilier social en outre-mer par des personnes physiques, telle que prévue à l'article 199 *undecies* C du code général des impôts.

Il est spécifié que l'opération peut prendre la forme d'un crédit-bail immobilier. Il s'agit d'une précision au regard de la rédaction antérieure qui n'entraîne pas de modification de fond pour le fonctionnement de la réduction d'impôt.

Par ailleurs, l'article renforce l'avantage lié à ce type d'investissement. En effet, l'article 199 *undecies* C dans sa rédaction initiale prévoit que le bénéfice de la réduction d'impôt s'applique dans le cas d'un investissement réalisé par l'intermédiaire d'une société civile de placement immobilier, d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues uniquement par des contribuables domiciliés en France et à la condition que ses actions aient pour objet exclusif l'acquisition, la construction et la location de logements éligibles à la réduction d'impôt, ou d'une société dont les parts ou les actions sont détenues, directement ou par l'intermédiaire d'une société unipersonnelle à responsabilité limitée, par des contribuables domiciliés en France dont la quote-part des revenus de la société est imposée en leur nom à l'impôt sur le revenu.

Dans ce dernier cas, le présent article ajoute que les sociétés de portage, par l'intermédiaire desquelles l'investissement est réalisé, pourront ouvrir leur capital aux sociétés anonymes d'HLM. La réduction d'impôt sera donc pratiquée par les associés dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société au titre de l'année au cours de laquelle les parts ou actions sont souscrites, sous réserve des parts détenues par les sociétés HLM.

Cet aménagement se traduit concrètement par l'instauration d'un double avantage en faveur de ces investissements, puisque les contribuables, associés au sein d'une même société aux sociétés d'HLM, pourront désormais bénéficier des financements privilégiés auxquels ces dernières ont droit, en plus de la réduction d'impôt prévue pour ces mêmes investissements.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*

* *

Article 18

**Alignement du traitement fiscal des activités illicites
sur les activités occultes**

a) Contenu :

Cet article vise à résoudre le paradoxe selon lequel le traitement fiscal des activités occultes illicites pouvait apparaître plus favorable que celui des activités occultes licites en alignant le traitement fiscal des premières sur celui des secondes.

Dans un premier temps, il redéfinit la notion d'activité occulte. À présent, l'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et, soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite.

Dans un second temps, il aligne les sanctions prévues sur le plan fiscal pour l'ensemble des activités occultes, qu'elles soient licites ou illicites.

Le délai de reprise de l'administration applicable aux activités occultes illicites en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxe professionnelle, de cotisation foncière des entreprises et de cotisation sur la valeur ajoutée est ainsi porté de trois ans à dix ans, à l'instar du délai appliqué aux activités occultes licites, et ce, pour les délais venant à expiration après le 31 décembre 2009. En effet, auparavant la distinction établie par les juridictions administratives entre les activités occultes licites et les activités occultes illicites ne permettait pas d'appliquer les sanctions prévues pour ces premières aux secondes. Le délai de reprise était donc celui de droit commun.

La procédure d'imposition d'office sans envoi préalable d'une mise à demeure, jusqu'alors appliquée aux seules activités occultes licites, s'applique désormais aux activités occultes illicites pour les procédures de contrôle intervenant à compter du 1^{er} janvier 2010.

Enfin, les activités occultes, licites ou illicites, et soumises ou non à la TVA, sont explicitement exclues des régimes d'imposition des micro-entreprises à compter de l'imposition des revenus de 2009. Les contribuables concernés seront donc imposés selon le régime réel. Pour rappel, ces activités se voient appliquer la majoration de 80 % des droits mis à la charge du contribuable prévue à l'article 1728 du CGI.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*

* *

Article 19

Lutte contre les activités lucratives non déclarées

a) Contenu :

Cet article vise à introduire deux nouveaux dispositifs afin de faciliter le travail mené par les agents fiscaux en matière de lutte contre les activités lucratives non déclarées. Le premier permet d'établir une présomption de revenu pour les contribuables se livrant à un trafic illicite constituant l'une des infractions visées par le dispositif. Le second introduit une évaluation forfaitaire du revenu global imposable à l'impôt sur le revenu pour les personnes disposant d'un train de vie fortement disproportionné au regard de leurs revenus déclarés.

Le nouvel article 1649 *quater-0 B bis* du code général des impôts précise les modalités d'application du dispositif de présomption de revenus. Dans le cadre des procédures prévues par le code pénal permettant de constater la libre disposition de biens ou de sommes d'argent (qu'il s'agisse d'une enquête de flagrance, d'une enquête préliminaire ou d'une information judiciaire) et de la transmission de cette information à l'administration fiscale par le ministère public, l'autorité judiciaire ou les agents et officiers de police judiciaire, l'administration peut présumer que le contribuable concerné a perçu un revenu imposable équivalent à la valeur vénale de ce bien ou à ces sommes d'argent au titre de l'année au cours de laquelle cette disposition a été constatée.

Cette présomption ne s'applique que si la possession des biens et sommes d'argent est liée à une des infractions pénales suivantes : crimes et délits de trafic de stupéfiants, crimes de fausse monnaie, crimes et délits en matière de législation sur les armes, délits à la réglementation sur les alcools et tabacs et délits de contrefaçon.

Afin de pouvoir appréhender de la même façon un vendeur et un acheteur lors de la conclusion d'un trafic, l'article spécifie que la présomption peut porter sur les biens objet des infractions (par exemple, la drogue), les biens ayant servi à commettre l'infraction (par exemple, une voiture) et les sommes d'argent constituant le produit direct de ces infractions. Par ailleurs, les personnes sur lesquelles porte la présomption doivent nécessairement avoir eu la libre disposition de ces biens. Cette précision permet de ne viser que les véritables propriétaires des biens.

Cette présomption est une présomption simple et elle peut être combattue par tous les moyens. Si une preuve contraire était apportée, l'article prévoit qu'elle serait appréciée dans le cadre des procédures de contrôle sur pièces ou d'examen contradictoire de situation fiscale personnelle.

D'un point de vue pratique, l'article introduit une nouvelle procédure d'imposition. Les agents des impôts, destinataires de l'information ayant permis d'établir la présomption de revenus, peuvent modifier sur ce fondement la base

d'imposition du contribuable à condition que cette décision soit prise par un agent de catégorie A, détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'État. Par la suite, les revenus ainsi déterminés sont imposés à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux au titre de l'année au cours de laquelle la disposition a été constatée. Ils sont soumis à une majoration de 80 % des droits rappelés, à l'instar de la majoration pratiquée en cas de découverte d'une activité occulte.

Par ailleurs, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale, les agents des impôts peuvent dresser à l'encontre du contribuable un procès-verbal de flagrante fiscale. À nouveau, seul un agent de catégorie A pourra prendre la décision de mise en œuvre de cette procédure.

À ce dispositif de présomption de revenu, s'ajoute la création d'une mesure d'évaluation forfaitaire du revenu global. L'article prévoit en effet la création d'un nouvel article 1649 *quater-0 B ter* selon lequel l'administration fiscale est autorisée, sur le fondement d'informations transmises par les agents ou officiers de police judiciaire témoignant d'une disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, à porter la base d'imposition à l'impôt sur le revenu à une somme forfaitaire déterminée en appliquant aux éléments de train de vie retenus un barème défini par l'article.

Cette disproportion marquée est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème est au moins égale au double du montant du revenu net global déclaré. En cas d'absence de déclaration, ce revenu est compté pour zéro.

Les éléments de train de vie pris en compte sont la résidence principale, les résidences secondaires, les voitures, les motocyclettes, les clubs de sports ou de loisirs, les voyages, les appareils électroménagers et les articles de joaillerie et métaux précieux. Si le contribuable dispose de plus de quatre de ces éléments, une majoration de 50 % est opérée sur la somme forfaitaire d'imposition supplémentaire (le cas échéant, cette majoration est prise en compte pour l'appréciation de la disproportion marquée). Les revenus déterminés dans ces conditions sont soumis à l'impôt sur le revenu, à la CSG et à la CRDS.

Des garanties sont apportées au contribuable qui peut avancer la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

Pour ces deux nouveaux dispositifs, si plusieurs personnes disposent conjointement des biens, sommes ou éléments de train de vie visés, la base de revenu imposable supplémentaire est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles.

b) Application :

Le décret n° 2010-672 du 18 juin 2010 relatif aux agents compétents pour exercer les attributions prévues au I *bis* de l'article L. 16-0 BA et à l'article L. 76 AA du livre des procédures fiscales n'appelle pas de commentaires.

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 35

Aménagement du régime du mécénat

a) Contenu :

Cet article étend le régime fiscal du mécénat aux dons consentis au profit d'organismes étrangers situés dans un État de l'Union européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale, à la condition que l'organisme bénéficiaire poursuive des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes éligibles au dispositif dont le siège est situé en France.

Ces organismes étrangers peuvent déposer une demande d'agrément auprès de l'administration française afin d'assurer l'éligibilité des dons qui leur sont accordés. Dans le cas où l'organisme n'a pas sollicité d'agrément, le donateur doit produire, dans le délai légal de dépôt de déclaration, les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit ces mêmes objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes français éligibles. En l'absence de ces documents, la réduction d'impôt fera l'objet d'une reprise.

Ces dispositions s'appliquent aux dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

Un décret d'application et une instruction fiscale commentant le dispositif sont en cours de préparation.

*
* *

Article 39

Extension de la réduction d'impôt « Malraux » aux souscriptions de parts de SCPI

a) Contenu :

Cet article étend le bénéfice de la réduction d'impôt Malraux aux souscriptions par les contribuables de parts de sociétés civiles de placement immobilier, effectuées dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, et dont la quote-part de revenu est soumise en leur nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Il précise que la réduction d'impôt, qui ne s'applique pas aux titres dont le droit de propriété est démembré, est accordée à la condition que 65 % au minimum du montant de la souscription servent exclusivement à financer des opérations de restauration d'un immeuble bâti et que 30 % au minimum servent exclusivement à financer l'acquisition d'immeubles ouvrant droit à l'avantage fiscal. Par ailleurs, le produit de la souscription doit être intégralement affecté dans les dix-huit mois qui suivent sa clôture.

La réduction d'impôt est alors égale à 30 % du montant de la souscription affectée au financement des dépenses destinées à la restauration d'un immeuble situé dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager, retenu dans la limite de 100 000 euros. Ce taux est porté à 40 % lorsque les dépenses de restauration s'appliquent à un immeuble situé dans un secteur sauvegardé ou dans un quartier ancien dégradé.

L'article précise également que la société doit prendre l'engagement de louer l'immeuble au titre duquel les dépenses ont été engagées pendant neuf ans, la location devant prendre effet dans les douze mois suivant l'achèvement des travaux. L'associé de la SCPI, qui a bénéficié de la réduction d'impôt, doit conserver ses titres jusqu'au terme de l'engagement de location souscrit par la société.

Seuls les immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée à compter du 1^{er} janvier 2009 ouvrent droit au bénéfice de la réduction d'impôt.

Enfin, le plafonnement du montant de la souscription affectée au financement des dépenses est précisé : il ne peut excéder globalement 100 000 euros par contribuable et par année d'imposition. Ce plafonnement est le même lorsque, au titre d'une même année, un contribuable réalise des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt (directement ou par l'intermédiaire d'une société) et souscrit des parts de SCPI ouvrant également droit à la réduction.

Parallèlement à la présentation de ce dispositif, l'article exclut du bénéfice de la réduction d'impôt les immeubles détenus par des fonds de placement immobilier.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 58

Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable » et report de l'éco-conditionnalité de certains avantages fiscaux

a) Contenu :

L'article tend à adapter la liste et les caractéristiques des équipements et des travaux éligibles au crédit d'impôt « développement durable », ainsi que les taux qui leur sont applicables.

Dans un premier temps, il prévoit d'élargir le champ d'application du dispositif à partir du 1^{er} janvier 2010 en faveur :

- des travaux de pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermique (taux fixé à 40 %) ;
- des pompes à chaleur thermodynamiques, autres que air/air, produisant exclusivement de l'eau chaude sanitaire (taux fixé à 40 % également).

Dans un second temps, des baisses de taux sont opérées :

- le taux appliqué aux dépenses d'acquisition de parois vitrées et de chaudières à condensation est abaissé de 25 % à 15 % ;
- le taux appliqué aux pompes à chaleur, à l'exception des pompes à chaleur géothermiques (qui conservent un taux à 40 %, identique à celui des travaux de pose relatifs à l'échangeur de chaleur qui leur est rattaché), est abaissé de 40 % à 25 % ;
- le taux appliqué aux chaudières et équipements de chauffage ou de production d'eau chaude fonctionnant au bois ou autres biomasses passe de 40 % à 25 % dans le cas général (maintien du taux à 40 % en cas de remplacement des mêmes matériels à la condition que soit présentée une facture portant mention de la reprise, par l'entreprise qui a réalisé les travaux, de l'ancien matériel et les coordonnées de l'entreprise qui procède à sa destruction).

Dans un troisième temps, le taux majoré à 40 % au titre des travaux effectués dans un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977 et au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de son acquisition, est supprimé.

Dans un quatrième temps, l'article prévoit une clause de non cumul des dispositions de l'article 200 *quater* avec les dispositions de l'article 199 *sexdecies* du code général des impôts au titre d'une même dépense.

b) Application :

L'instruction fiscale 5B-20-10 (BOI n° 77 du 23 août 2010) prévoit une mesure transitoire à l'entrée en vigueur de ces dispositions. Il est ainsi admis de retenir les conditions applicables à la date de réalisation ou d'engagement de la dépense afférente pour les dépenses engagées ou réalisées au plus tard le 31 décembre 2009 (soit ayant donné lieu à la production d'un devis et au versement d'un acompte) et dont le paiement intervient à compter du 1^{er} janvier 2010.

*
* *

Article 95

Transformation en réduction d'impôt de la déduction du revenu global des contribuables qui réalisent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel

a) Contenu :

Cet article transforme en réduction d'impôt plafonnée la déduction du revenu global sans limitation des déficits provenant des dépenses engagées par les contribuables en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel. Cette réduction est codifiée au nouvel article 199 *octovies* du CGI.

Les contribuables bénéficiant de cet avantage au titre des espaces naturels qu'ils possèdent sont soit des personnes physiques, soit les associés de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés (ceux-ci bénéficient de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part de dépenses correspondant à leurs droits dans la société). Dans le cas d'une propriété en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part des dépenses correspondant à ses droits indivis sur le bien concerné. La notion d'espace naturel et la nature des dépenses engagées ne sont pas modifiées.

À raison des dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, qu'ils supportent en vue de la protection du patrimoine naturel entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2013, les contribuables concernés peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 25 % de ces dépenses dans une limite annuelle de 10 000 euros (soit une réduction maximale de 2 500 euros par année). Si le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû au titre d'une année d'imposition, le solde peut être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

11-23.— Première loi de finances rectificative pour 2010

Article 15

Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable »

a) Contenu :

Dans un premier temps, cet article tend à ouvrir à deux nouvelles catégories d'équipements le bénéfice de l'article 200 *quater* relatif au crédit d'impôt « développement durable » et à préciser le taux qui leur est applicable.

Ainsi, les volets isolants et les portes d'entrée donnant sur l'extérieur bénéficient d'un taux de 15 %, tandis que les matériaux de calorifugeage de tout ou partie d'une installation de production ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire ouvrent droit à l'avantage fiscal au taux de 25 %.

Dans un second temps, l'article précise la disposition adoptée en troisième loi de finances rectificative pour 2009 (*cf.* article 58 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) qui étendait l'application du crédit d'impôt au coût d'installation des pompes à chaleur thermodynamiques, en limitant son bénéfice aux seules pompes dédiées à la production d'eau chaude sanitaire.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

L'instruction fiscale 5B-20-10 (BOI n° 77 du 23 août 2010) prévoit une mesure transitoire à l'entrée en vigueur de ces dispositions. Il est ainsi admis de retenir les conditions applicables à la date de réalisation ou d'engagement de la dépense afférente pour les dépenses engagées ou réalisées au plus tard le 31 décembre 2009 (soit ayant donné lieu à la production d'un devis et au versement d'un acompte) et dont le paiement intervient à compter du 1^{er} janvier 2010.

*
* *

11-24.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 4

Prorogation d'un an du régime transitoire accompagnant l'extinction de la demi-part accordée aux contribuables vivant seuls et ayant eu à leur charge un ou plusieurs enfants

a) Contenu :

Cet article tend à aménager le dispositif transitoire de suppression de l'avantage en impôt lié à l'octroi d'une demi-part supplémentaire aux contribuables ayant supporté seuls la charge à titre exclusif ou principal d'un ou plusieurs enfants pendant moins de cinq années. En effet, l'article 92 de la loi de finances initiale pour 2009 a réservé le bénéfice de cette demi-part supplémentaire aux seuls contribuables pouvant apporter la preuve qu'ils ont supporté cette charge pendant au moins cinq ans.

Cependant, afin de limiter les ressauts d'imposition à l'impôt sur le revenu, le législateur a introduit concomitamment un dispositif transitoire visant à organiser la suppression progressive de l'avantage fiscal pour les contribuables le perdant suite à ce changement de règle en maintenant le bénéfice d'une demi-part supplémentaire pour l'imposition du revenu des années 2009 à 2011 tout en diminuant progressivement le plafond de l'avantage en impôt. Celui-ci s'établit à 855 euros au titre de l'imposition des revenus de 2009, à 570 euros au titre de l'imposition des revenus de 2010 et à 285 euros au titre de l'imposition des revenus de 2011.

Le présent article proroge ce dispositif jusqu'en 2012 et modifie en conséquence la dégressivité de l'avantage en impôt attaché à la demi-part de sorte que le plafond de réduction d'impôt au titre des revenus de 2010 est porté à 680 euros, puis à 400 euros au titre des revenus de 2011 et à 120 euros au titre des revenus de 2012. Par conséquent, les contribuables concernés ne perdront la totalité de leur avantage qu'à compter de l'imposition des revenus de 2013.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 6

Contribution supplémentaire de 1 % sur les hauts revenus et les revenus du capital

a) Contenu :

Cet article présente les conditions de mise en œuvre de la contribution supplémentaire de 1 % sur les hauts revenus d'activité et les revenus du capital destinée au financement du système de retraite. Celle-ci se décline en plusieurs relèvements de taux d'un point :

– la majoration de la tranche supérieure du barème de l'impôt sur le revenu (dont le taux est ainsi porté de 40 % à 41 %) ;

– le relèvement de 18 % à 19 % du taux du prélèvement libératoire sur les dividendes et les revenus de placement à revenu fixe, et du taux de la retenue à la source qui s'applique aux revenus distribués par une société française à des personnes physiques ou morales non-résidentes ;

– la majoration de 18 % à 19 % du taux d'imposition des plus-values de cessions de valeurs mobilières et droits sociaux ;

– la majoration du taux de l'avantage tiré de la levée d'options sur actions pour la fraction supérieure à 152 500 euros composée de titres conservés moins de deux ans après la période d'indisponibilité ;

– la majoration du taux forfaitaire applicable aux plus-values immobilières (de 16 % à 19 %).

Cet article précise également que les suppléments d'imposition résultant de ces dispositions ne donnent pas droit à restitution au titre du bouclier fiscal.

En matière d'impôt sur le revenu, la majoration du taux de la dernière tranche s'appliquera pour la première fois en 2011 au titre de l'imposition des revenus de 2010. L'augmentation des taux dérogatoires au barème bénéficiant aux revenus du capital ne s'appliquera quant à elle qu'aux revenus, plus-values, gains et profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 92

Suppression de la réduction d'impôt pour l'acquisition de résidences de tourisme

a) Contenu :

Le présent article tend à supprimer la réduction d'impôt au titre de l'acquisition de logements neufs ou à réhabiliter faisant partie d'une résidence de tourisme classée et destinés à être mis en location pendant au moins neuf ans (telle que prévue par l'article 199 *decies* E du code général des impôts). Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, la résidence doit être située dans une zone de revitalisation rurale, dans une zone rurale éligible aux fonds structurels européens, à l'exclusion de celles situées dans des agglomérations de plus de 5 000 habitants, ou dans une zone de tourisme classée située sur le périmètre d'une agglomération nouvelle. En cas d'acquisition d'un logement achevé depuis plus de quinze ans et faisant l'objet de travaux de réhabilitation, ce bien doit être situé dans une station classée ou dans une commune touristique.

Cette suppression constitue une extinction anticipée du dispositif dit « Demessine » à compter du 1^{er} janvier 2011. L'article prévoit néanmoins une exception : en cas de signature d'une promesse d'achat ou d'une promesse synallagmatique avant cette date, le contribuable peut bénéficier de la réduction d'impôt. Par ailleurs, ces dispositions ne remettent pas en cause les avantages acquis au titre d'investissements réalisés antérieurement à cette date.

Enfin, on notera que les dispositions propres à la réduction d'impôt pour la réhabilitation et la réalisation de travaux au sein de logements situés dans une résidence de tourisme (prévues à l'article 199 *decies* F du même code) ne sont pas modifiées et restent applicables jusqu'au 31 décembre 2012.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 93

Extension aux sociétés d'économie mixte de la possibilité de prendre des parts dans les sociétés de portage investissant dans l'immobilier locatif social défiscalisé en outre-mer

a) Contenu :

Cet article étend le bénéfice de la réduction d'impôt en faveur du logement locatif social (prévue à l'article 199 *undecies* C du code général des impôts) aux investissements réalisés par l'intermédiaire d'une société de portage dont les parts sont détenues par les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux visés à l'article L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 95

Modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu des couples qui se constituent ou se séparent

a) Contenu :

Cet article vise à simplifier les modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu des foyers dont la situation de famille est modifiée en cours d'année en supprimant l'obligation de recourir à des déclarations multiples.

Ainsi, en cas de mariage, de conclusion ou de rupture d'un PACS, de séparation ou de divorce, les contribuables ne seront plus soumis qu'à une seule déclaration de revenus. Une exception demeure néanmoins en cas de décès pour lesquels, le cas échéant, les règles préexistantes sont maintenues (déclaration commune pour les revenus acquis entre le 1^{er} janvier et la veille du décès, puis déclaration séparée du conjoint ou partenaire survivant du jour du décès au 31 décembre de l'année d'imposition).

Par ailleurs, les couples qui se constituent conservent le choix de déposer une déclaration conjointe ou séparée pour l'ensemble des revenus qu'ils ont perçus au cours de l'année de l'événement (mariage ou conclusion d'un PACS), tandis que les couples qui se séparent sont obligatoirement imposés distinctement au titre des revenus qu'ils ont acquis l'année du divorce, de la séparation de fait ou de la rupture du PACS.

En cas d'imposition séparée, chaque contribuable déclare les revenus dont il a disposé pendant l'année de l'événement, ainsi que la quote-part des revenus communs lui revenant. À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires.

Dans tous les cas, l'option est exercée de manière irrévocable dans les délais de droit commun de dépôt de la déclaration des revenus.

Les règles d'appréciation de la situation de famille sont également simplifiées de façon à ne plus prendre en compte que la situation des personnes au 31 décembre de l'année de l'événement. Cette nouvelle règle s'impose en cas de changements successifs de situation (par exemple, dans le cas d'un mariage menant à un divorce la même année, les personnes divorcées seront considérées comme deux contribuables distincts pour l'imposition des revenus qu'elles auront acquis au cours de cette année).

Parallèlement, les règles d'appréciation des charges de famille sont précisées. Elles sont appréciées au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ou au 31 décembre en cas d'augmentation de ces charges en cours d'année.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2011.

b) Application :

Un décret et une instruction fiscale commentant le dispositif sont en cours de préparation.

*
* *

Article 98

Exclusion des sociétés de participation du champ des sociétés pouvant porter des montages en défiscalisation des investissements productifs en outre-mer

a) Contenu :

Le présent article vise à supprimer la possibilité de bénéficier des dispositifs de défiscalisation en outre-mer pour les sociétés en participation (qu'il s'agisse d'investissements productifs neufs ou d'investissements immobiliers, ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu ou à une déduction de l'impôt dû au titre de l'impôt sur les sociétés). Cette disposition est applicable à compter de l'imposition des revenus de 2011.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 101

Encadrement des activités des cabinets de conseil en défiscalisation

a) Contenu :

Dans un premier temps, le présent article introduit deux nouveaux articles dans le code général des impôts, ainsi que des dispositions propres aux cabinets de défiscalisation ayant leur siège social en outre-mer.

Le nouvel article 242 *septies* prévoit d'encadrer l'activité des cabinets de défiscalisation dont la vocation est l'obtention pour des tiers d'avantages fiscaux spécifiques à l'outre-mer (au titre d'investissements productifs neufs, d'investissements immobiliers ou de bénéfices investis). Si ces cabinets ne sont pas d'ores et déjà conseillers en investissements financiers, ils devront désormais se soumettre aux mêmes obligations (respect du code de bonne conduite prévu à l'article L. 541-8-1 du code monétaire et financier, immatriculation auprès de l'Organisme pour le registre des intermédiaires en assurance).

Ces cabinets seront également contraints de déclarer chaque année à l'administration fiscale les opérations réalisées ouvrant droit à un avantage fiscal, quel que soit leur montant, en précisant notamment la nature et le montant de l'investissement, sa localisation, ses conditions d'exploitation, l'identité de l'exploitant, le montant de la base éligible à l'avantage en impôt (ainsi que, le cas échéant, la part de l'investissement rétrocédé) et les frais de commission demandés aux investisseurs.

Par ailleurs, l'article prévoit une transmission automatique de ces informations au représentant de l'État par l'administration fiscale pour les investissements réalisés dans une collectivité d'outre-mer ou en Nouvelle-Calédonie.

Une mise en concurrence des cabinets de défiscalisation est également introduite dans le cas où le montant de l'investissement ouvrant droit à un avantage en impôt dépasse le seuil conditionnant sa réalisation à un agrément préalable du ministre du budget et qu'il est exploité par une société dont plus de la moitié du capital est détenue par une ou plusieurs personnes publiques.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux investissements réalisés avant la date de promulgation de la loi de finances pour 2011, ainsi qu'aux investissements ayant fait l'objet d'une demande d'agrément avant cette date.

Le nouvel article 1740-00 AB dispose qu'en cas de non-respect de ces obligations, les cabinets seront soumis à une amende égale à 50 % du montant des avantages fiscaux indûment obtenus.

Dans un second temps, l'article prévoit un régime de déclaration particulier aux cabinets de défiscalisation ayant leur siège social en outre-mer : ils ne peuvent désormais plus exercer leur activité professionnelle qu'après l'avoir déclarée au représentant de l'État dans le département ou la collectivité dans lequel se situe leur siège social. Cette déclaration s'accompagne de la présentation, pour chacun des dirigeants et associés, d'un casier judiciaire vierge de toute infraction et de la signature d'une charte de déontologie.

Ces dispositions sont applicables à compter du 1^{er} février 2011.

b) Application :

Un décret et une instruction fiscale commentant le dispositif sont en cours de préparation.

*
* *

Article 104

Déconcentration de la procédure de contrôle de la défiscalisation des investissements productifs en outre-mer

a) Contenu :

Cet article prévoit que l'administration locale (soit, en pratique, la direction régionale des finances publiques) dispose, dans les départements d'outre-mer, d'un pouvoir de contrôle relatif au respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit aux réductions d'impôt au titre d'investissements réalisés dans les territoires ultramarins.

Il précise également que, dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, ces mêmes contrôles demeurent réalisés par des agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

b) Application :

Un décret et une instruction fiscale commentant le dispositif sont en cours de préparation.

*
* *

Article 105

Réduction homothétique de l'avantage en impôt procuré par certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu

a) Contenu :

Le présent article vise à appliquer une réduction de 10 % de l'avantage en impôt résultant des réductions et crédits d'impôt retenus dans le périmètre du plafonnement global, à l'exception :

- de la réduction d'impôt et du crédit d'impôt au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile ;
- du crédit d'impôt au titre des frais de garde des jeunes enfants ;
- de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif dans des logements sociaux en outre-mer.

Cette réduction porte sur les taux et les plafonds d'imputation annuelle exprimés en euros ou en pourcentage du revenu imposable des réductions ou des crédits d'impôt, tels qu'ils sont prévus pour l'imposition des revenus de 2011 et après prise en compte de leurs majorations éventuelles (à l'exception du plafonnement global prévu à l'article 200-0 A du code général des impôts). Concrètement, ces taux et montants sont multipliés par 0,9, puis arrondi à l'unité inférieure. Il est précisé que le droit pris en compte comme référence est celui applicable au 1^{er} janvier 2010.

L'article prévoit que la traduction mathématique des taux et des montants qui résultent de cette opération est introduite dans le CGI par un décret en Conseil d'État avant le 30 avril 2011.

Le surplus d'imposition lié à la diminution de l'avantage en impôt procuré par les dépenses fiscales concernées par la mesure est exclu du calcul déterminant le droit à restitution au titre du bouclier fiscal (le montant de l'imposition dû au titre de l'impôt sur le revenu est donc calculé en appliquant les taux en vigueur avant application de la réduction de 10 %). Ces règles s'appliquent pour la détermination du droit à restitution au titre des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011.

Par ailleurs, l'article traite plusieurs cas particuliers.

Dans un premier temps, les modalités relatives à l'application de la réduction de 10 % sur les avantages en impôt au titre d'investissements en outre-mer sont détaillées dans le cas d'investissements productifs neufs donnés en location de longue durée à un exploitant ultramarin. En effet, le contribuable est alors soumis à une obligation de rétrocession d'une partie de l'avantage en impôt dont il bénéficie. Le présent article décline, pour ce seul cas, les taux applicables

de sorte que seule la part de réduction d'impôt conservée par l'investisseur (soit après déduction de la part rétrocédée) soit minorée de 10 %. Le bénéficiaire ultramarin n'est donc pas pénalisé par la mesure.

Le plafonnement spécifique aux réductions d'impôt outre-mer est également modifié afin de prendre en compte le traitement particulier des réductions d'impôt donnant lieu à une rétrocession en faveur de l'exploitant ultramarin de sorte que la diminution du plafond ne s'applique qu'à la part de la réduction d'impôt conservée par le contribuable.

Ces dispositions s'appliquent aux réductions d'impôt au titre d'investissements en outre-mer à compter de l'imposition des revenus de 2011. Une exception est portée à ce principe lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt porte sur des investissements agréés par le ministre du budget avant le 5 décembre 2010.

Dans un second temps, un traitement particulier est réservé aux investissements immobiliers (qu'ils soient menés en métropole ou en outre-mer). En effet, par exception à la règle d'entrée en vigueur, le présent article prévoit que les taux de 2011 non minorés par la réduction de 10 % s'appliquent lorsque le contribuable justifie qu'il a pris, avant le 31 décembre 2010, l'engagement de réaliser un investissement immobilier (cet engagement pouvant prendre la forme d'une réservation à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2010 et que l'acte authentique soit passé avant le 31 mars 2011).

b) Application :

Un décret commentant le dispositif est en cours de préparation.

L'instruction fiscale 5 B-8-11 (BOI n° 30 du 7 avril 2011) qui présente les dispositions relatives à l'application du rabot aux investissements locatifs n'appelle pas de commentaires.

*

* *

Article 106

Renforcement du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu

a) Contenu :

Cet article prévoit d'abaisser, à compter de l'imposition des revenus de 2011, le montant du plafonnement global de certains avantages fiscaux propres à l'impôt sur le revenu, défini à l'article 200-0 A du code général des impôts.

Cet article 200-0 A prévoyait que l'effet cumulé des avantages fiscaux visés par la mesure ne pouvait procurer, à compter de l'imposition des revenus de 2010 et sous réserve de l'effet d'investissements engagés antérieurement, une réduction d'impôt supérieure à la somme de 20 000 euros et d'un montant égal à 8 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu.

À compter de l'imposition des revenus de 2011, le montant de la part forfaitaire est ramené à 18 000 euros et le montant de la part proportionnelle à 6 % du revenu imposable.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 107

Abrogation du compte épargne co-développement et du livret d'épargne pour le co-développement

a) Contenu :

Le présent article vise à abroger le compte épargne co-développement introduit par la loi 2006-911 du 24 juillet 2006 relative à l'immigration et l'intégration et le livret d'épargne pour le co-développement créé par la loi n° 2007-1631 du 20 novembre 2007 relative à la maîtrise de l'immigration, à l'intégration et à l'asile. Conséquemment, la réduction d'impôt accordée au titre des versements effectués sur ce type de compte est également supprimée.

En effet, l'article 199 *quinquies* du code général des impôts prévoyait que les contribuables domiciliés en France pouvaient bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 40 % du montant des sommes versées retenues dans la limite annuelle de 25 % du revenu net global et de 20 000 euros.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

11-25.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 53

Allègement des obligations déclaratives des ayants droit l'année du décès

a) Contenu :

Cet article tend à alléger les obligations déclaratives des ayants droit d'une personne décédée au cours de l'année du décès au travers de deux dispositions.

Dans un premier temps, l'obligation de déclaration des revenus au titre de l'impôt sur le revenu dans les six mois suivant le décès est supprimée (elle est néanmoins maintenue en matière d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune). Cette disposition s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2011.

Dans un second temps, l'article prévoit que le notaire chargé de la succession peut produire les déclarations à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune, à la demande des ayants droit, si la succession n'est pas liquidée à la date de production de ces déclarations. Si le notaire accepte cette charge, il devient personnellement responsable des majorations d'imposition prévues en cas de défaut de déclaration ou de déclaration tardive. En contrepartie, il dispose d'un droit de recours contre les parties. Cette disposition s'applique aux propositions de rectification notifiées à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*

* *

Article 59

Fiscalisation des prestations de retraite versées sous forme de capital

a) Contenu :

Le présent article modifie les conditions d'imposition des prestations de retraite versées sous forme de capital.

Dans un premier temps, il pose le principe de la prise en compte de ces prestations pour la détermination du revenu global soumis à l'impôt sur le revenu.

Il dispose également que sont imposables à l'impôt sur le revenu les seuls produits attachés aux prestations de retraite versées sous forme de capital dans le cadre d'un contrat souscrit auprès d'une entreprise établie hors de France, si le

bénéficiaire justifie que les sommes versées durant la phase de constitution des droits n'étaient pas déductibles du revenu imposable et n'étaient pas afférentes à un revenu exonéré.

Les prestations de retraites versées sous forme de capital sont imposées selon les règles des pensions de retraite, à l'exception de celles versées en exercice des facultés de rachats effectués pour cause d'accidents de la vie (notamment en cas de chômage, d'invalidité ou de décès) qui sont expressément exclues de l'imposition.

Par ailleurs, afin d'atténuer les ressauts d'imposition, cet article prévoit que le montant des prestations de retraite versées sous forme de capital peut, sur demande expresse du contribuable, être divisé par quinze. Le résultat obtenu est alors ajouté au revenu net global afférent à l'année de paiement du capital. L'impôt est alors égal au produit de la cotisation supplémentaire multiplié par quinze. Toutefois, cette disposition ne s'applique qu'aux prestations dont le montant est supérieur à 6 000 euros, lorsque leur montant n'est pas fractionné et que le bénéficiaire justifie que les cotisations versées pendant la phase de constitution des droits étaient déductibles de son revenu imposable ou afférentes à un revenu exonéré. La limite de 6 000 euros est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des prestations de retraites sous forme de capital versées à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 68

Participation d'un tiers de confiance à la déclaration annuelle de revenus

a) Contenu :

Cet article prévoit que les contribuables qui sollicitent le bénéfice d'une déduction sur le montant de leur revenu global, d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt dans le cadre de la déclaration d'ensemble de leurs revenus peuvent remettre les pièces justificatives des charges ouvrant droit à ces avantages à une personne exerçant la mission de tiers de confiance. En pratique, il s'agit de membres des professions réglementées d'avocat, de notaire ou de l'expertise comptable.

Sur la base d'un contrat conclu avec le contribuable, le tiers de confiance a pour mission de réceptionner les pièces, d'en établir la liste, d'en assurer la conservation jusqu'à l'extinction du délai de reprise et de les transmettre à l'administration sur sa demande.

Pour la mise en œuvre de ce dispositif, les autorités ordinales de ces professions concluent une convention avec l'État, tandis que le professionnel conclut avec l'administration une convention individuelle d'une durée de trois ans dans laquelle il s'engage notamment à télétransmettre aux services fiscaux les déclarations annuelles de ses clients.

En cas de manquement constaté aux obligations contenues dans la convention individuelle, l'administration la résilie et retire au professionnel la faculté d'exercer la mission de tiers de confiance.

L'entrée en vigueur de cette mesure est subordonnée à la parution d'un décret en conseil d'État.

b) Application :

Un décret et une instruction fiscale commentant le dispositif sont en cours de préparation.

*
* *

12.– REVENUS MOBILIERS

12-01.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 104

Ouverture du PEA aux titres de SIIC et SCR étrangères

a) Contenu :

Le présent article étend aux sociétés foncières européennes cotées l'éligibilité aux PEA. Deux conditions sont posées à cette extension de l'éligibilité aux PEA, qui s'applique aux titres souscrits ou acquis à compter du 1^{er} janvier 2010 :

- le siège de la société doit être établi dans l'un des États membres de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'Espace économique européen 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 ;

- les sociétés doivent avoir des caractéristiques similaires aux SIIC françaises.

b) Application :

Une instruction du 15 novembre 2010 (**instruction 5 C-8-10 au BOI n° 101 du 25 novembre 2010**), outre le rappel de tous les titres émis par des sociétés européennes déjà éligibles au PEA, précise les caractéristiques que doivent remplir les sociétés foncières européennes cotées :

- la cotation sur un marché réglementé, le montant du capital minimum n'étant toutefois pas obligatoirement de 15 millions d'euros mais étant fixé par la législation interne de chaque État ;

- un objet social principal consistant en l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de leur location, la sous-location d'immeubles pris en crédit-bail, la location d'immeubles exploités en tant que titulaires de droits réels et droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur ceux-ci ou la détention directe ou indirecte de participations dans des personnes morales ayant le même objet social ;

- l'exonération dans l'État du siège de l'impôt équivalent à l'IS subordonnée à la distribution à leurs actionnaires d'une fraction majoritaire de leurs bénéfices immobiliers exonérés.

La circulaire cite des exemples de structures répondant à ces caractéristiques dans certains autres États.

*
* *

12-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 26

Réforme de l'épargne logement

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'apporter des modifications au régime de l'épargne logement.

De manière générale, le recours aux prêts auxquels ouvrent droit ces comptes d'épargne est restreint à l'acquisition, l'extension, la rénovation ou l'aménagement de la résidence principale pour les comptes épargne logement (CEL) et les plans épargne logement (PEL) ouverts à compter du 1^{er} mars 2011.

En ce qui concerne les prélèvements sociaux sur les intérêts des PEL, le système d'un prélèvement au dénouement du plan ou à la date du dixième anniversaire du plan (puis au fil de l'eau pour les intérêts produits par les plans de plus de dix ans) est maintenu pour les plans ouverts jusqu'au 28 février 2011, mais pour les nouveaux PEL, ouverts à compter du 1^{er} mars 2011, il est remplacé par un système de prélèvement au fil de l'eau dès le début du plan.

Enfin, des conditions sont mises au versement de la prime d'épargne-logement pour les PEL ouverts à compter du 1^{er} mars 2011 : un décret en Conseil d'Etat fixera un montant minimal de prêt auquel sera subordonné l'octroi de cette prime, et un arrêté fixera le montant maximal de cette prime, dont le montant pourra être supérieur lorsque le prêt financera une opération d'acquisition ou de construction en fonction du niveau de performance énergétique globale du logement.

En outre, cet article a habilité le Gouvernement à réformer le régime de l'épargne-logement en Nouvelle-Calédonie et en Polynésie française par voie d'ordonnance dans un délai de six mois à compter du 29 décembre 2010.

b) Application :

En application des nouvelles dispositions législatives, le **décret n° 2011-209 du 25 février 2011 relatif aux comptes et plans d'épargne logement** prévoit, conformément à ce qui avait été annoncé :

– que les PEL ouverts à compter du 1^{er} mars 2011 ne pourront subsister plus de cinq ans au-delà de la date limite prévue par le contrat (laquelle ne peut être de plus de dix ans) et que les droits à prêt afférents à ces PEL ne pourront subsister plus d'une année après clôture du PEL ;

– que l'obtention de la prime d'épargne pour les PEL ouverts à compter du 1^{er} mars 2011 sera subordonnée à l'octroi d'un prêt d'un montant minimum de 5 000 euros.

Dans le même temps, **l'arrêté du 25 février 2011 portant application de l'article R. * 315-40 du code de la construction et de l'habitation et relatif à la prime d'épargne-logement afférente au plan d'épargne-logement et à sa majoration** fixe une nouvelle règle de calcul de la prime d'épargne et plafonne son montant à 1 000 euros, majoré à 1 525 euros lorsque le prêt contribue au financement d'une opération de construction ou d'acquisition d'un logement répondant à des critères élevés de performance énergétique.

Par ailleurs, sans que ces dispositions soient des dispositions d'application du présent article, il est opportun de signaler deux autres mesures réglementaires qui viennent parachever la réforme du PEL. Un arrêté du 20 janvier 2011 (arrêté modifiant le règlement n° 86-13 du 14 mai 1986 modifié du Comité de la réglementation bancaire et financière relatif à la rémunération des fonds reçus par les établissements de crédit) modifie les règles

de calcul de la rémunération des PEL, pour ceux ouverts à compter du 1^{er} mars 2011, en prévoyant une formule garantissant une rémunération évolutive et plus proche de celle des produits financiers ayant la même maturité que le PEL. Un autre arrêté, du 4 février 2011 (arrêté relatif au taux plancher de rémunération, hors prime d'État, du plan d'épargne logement), fixe pour sa part ce taux plancher à 2,50 %.

Ainsi, pour les PEL ouverts courant 2011 (à compter du 1^{er} mars 2011), le taux de rémunération retenu pour l'année 2011 est de 2,50 % et la prime d'épargne correspondra à 2/5^{ème} des intérêts acquis à l'échéance du contrat.

Enfin, une instruction fiscale devrait être publiée, pour préciser les modalités selon lesquelles sera effectué le prélèvement au fil de l'eau des cotisations sociales sur les PEL ouverts depuis le 1^{er} mars 2011.

Par ailleurs, **l'ordonnance n° 2011-592 du 27 mai 2011 modifiant le régime de l'épargne-logement en Polynésie française et en Nouvelle-Calédonie**, publiée au *Journal officiel* du 28 mai 2011, permet d'adapter à la Nouvelle-Calédonie et à la Polynésie française les dispositions du nouveau régime de l'épargne-logement. L'entrée en vigueur des nouvelles règles, relatives au financement exclusif de logements destinés à l'habitation principale, est prévue pour les comptes d'épargne-logement ouverts à compter du 1^{er} juin 2011. Comme en métropole et dans les départements d'outre-mer, le versement de la prime d'épargne-logement est conditionné à la réalisation d'un prêt. Enfin, cette ordonnance appelle un décret en Conseil d'État, afin de fixer le montant minimal du prêt d'épargne ouvrant droit à la prime d'épargne-logement, ainsi qu'un arrêté fixant le montant maximal de cette prime.

*
* *

13.— REVENUS FONCIERS

13-13.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 99

Aménagement du crédit d'impôt pour travaux dans le périmètre d'un plan de prévention des risques technologiques

a) Contenu :

Le présent article supprime le crédit d'impôt au titre des dépenses de prévention des risques technologiques prévu par l'article 200 *quater* C du code général des impôts et proroge, en contrepartie, jusqu'au 31 décembre 2011 le

crédit d'impôt afférent, pour partie, aux mêmes dépenses prévu à l'article 200 *quater* A du même code.

Ce dernier article est également modifié afin de majorer l'avantage en impôt procuré par le crédit d'impôt pour les seules dépenses de prévention des risques technologiques. Le taux de 15 % est porté à 30 % pour une assiette de dépenses inchangée (soit 5 000 euros pour un célibataire et 10 000 euros pour un couple, le cas échéant majoré de 400 euros par personnes à charge). Ce plafond de dépenses est apprécié au titre d'une période de cinq années consécutives comprises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2011.

Par ailleurs, le champ des bénéficiaires du crédit d'impôt pour ces seules dépenses est étendu aux propriétaires de logements achevés avant l'approbation du plan de risques technologiques qu'ils louent ou s'engagent à louer pendant au moins cinq années à des personnes autres que leur conjoint ou membres de leur foyer fiscal et qui en font leur habitation principale.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses de prévention des risques technologiques payées à compter du 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

14.– PLUS-VALUES DES PARTICULIERS

14-01.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 28

Régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Application :

Le présent article a donné lieu à la publication de deux décrets : **décret n° 2007-1481 du 16 octobre 2007** (effet de la souscription de chaque action de l'OPCI sur les comptes de régularisation et définition des frais de gestion et autres frais et charges) et **décret n° 2007-561 du 16 avril 2007** insérant l'article 46 *quater-0 ZZ bis C* dans l'annexe III au code général des impôts (obligations déclaratives pour le bénéfice du taux réduit sur les plus-values de cession de biens ou droits immobiliers à des SIIC ou SPPICAV). Le **décret n° 2008-293 du 31 mars 2008** a modifié l'article 46 *quater-0 ZZ bis C* précité par suite de l'adoption de l'article 29 de la loi de finances pour 2008 ayant étendu le bénéfice du taux réduit aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière.

Par ailleurs, l'instruction commentant le régime applicable aux OPCI est en cours de préparation.

*
* *

14-02.— Loi de finances rectificative pour 2006

Article 140

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

a) Contenu :

Le présent article a apporté plusieurs modifications au régime des organismes de placement collectif immobilier (OPCI).

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

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

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

Pour le calcul du quota d'investissement immobilier de 60 % des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) et des fonds de placement immobilier (FPI), cet article permet également, que soient pris en compte les organismes de placement collectif immobilier français ou

étranger dans lesquels les OPCI sont autorisés à investir. En contrepartie, les OPCI doivent distribuer les revenus et plus-values reçus d'autres OPCI dans les mêmes conditions que s'ils les avaient perçus directement.

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

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

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

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

b) Application :

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

S'agissant du régime fiscal des OPCI (article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005 et aménagements opérés par le présent article), l'instruction est en cours de préparation.

*

* *

14-03.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 27

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

a) Contenu :

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

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

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

– les fonds de placement immobilier (FPI) étrangers ;

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

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

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

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

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

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

b) Application :

L'instruction est en cours de préparation, les consultations ayant déjà eu lieu. Elle constituera une opportunité de consolider la doctrine relative à l'article 244 *bis* A et intégrera les modifications apportées par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2009 (personnes établies ou domiciliées dans des États ou territoires non coopératifs).

*

* *

14-05.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 43

**Exonération des gains réalisés par les associés dits « passifs »
de société de personnes**

a) Contenu :

Le présent article institue un dispositif d'exonération d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux, pour les gains réalisés par les associés personnes physiques dits « passifs » de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu lors de la cession de leurs parts ou droits dans ces sociétés.

Ces associés ne bénéficiaient d'aucun mécanisme d'atténuation de l'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession de leur participation dans des sociétés de personnes, contrairement aux associés qui exercent leur activité professionnelle dans ces sociétés ou aux associés de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés qui bénéficieront d'un abattement pour durée de détention et d'une exonération au terme de huit ans, applicable en pratique à compter du 1^{er} janvier 2012.

Le dispositif d'exonération institué pour les associés « passifs » de sociétés de personnes est proche de celui prévu pour les associés professionnels. L'exonération s'applique en effet aux plus-values de cession en fonction d'un

montant de recettes déterminé au niveau, d'une part, de l'associé et, d'autre part, de la société. Elle est totale lorsque ces recettes n'excèdent pas 250 000 euros pour les entreprises d'achat-revente ou 90 000 euros pour les autres activités et devient dégressive lorsque les recettes n'excèdent pas, selon le cas, 350 000 euros ou 126 000 euros.

Pour autant, s'agissant d'associés passifs, des conditions prévues pour le bénéfice de l'abattement pour durée de détention applicable aux associés de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont transposées. L'exonération ne s'applique que si les titres ou droits sont détenus depuis plus de huit ans et le dispositif s'applique aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014.

b) Application :

L'instruction 5 C-7-10 du 7 octobre 2010 (BOI n° 89 du 15 octobre 2010) est venue préciser les conditions d'application de cette disposition. Cette publication n'est pas tardive, dans la mesure où le dispositif d'exonération n'est applicable qu'à compter des cessions réalisées en 2014 (pour les titres ou droits cédés qui ont été acquis avant le 1^{er} janvier 2006).

Cette instruction permet de détailler comment est décomptée la durée de détention, en envisageant les différentes situations particulières. En cas de cession de parts acquises à des dates différentes, elle prévoit que, lorsque les parts sont fongibles, les quantités cédées sont réparties en fonction de leur durée de détention, en retenant le principe selon lequel les parts cédées sont celles réputées acquises ou souscrites le plus anciennement et en évaluant le gain net total de cession par référence à la valeur moyenne pondérée d'acquisition.

Cette instruction précise également comment sont appréciées les conditions relatives aux seuils de recettes de la société ouvrant droit à l'exonération ainsi que les obligations déclaratives incombant aux contribuables.

*

* *

14-06.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 8

Suppression du seuil de cession pour l'imposition à l'impôt sur le revenu des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés par les particuliers

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de supprimer le seuil annuel de cessions en-deçà duquel les plus-values de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par les particuliers sont exonérées d'impôt sur le revenu (seuil

fixé à 25 830 euros en 2010), pour les cessions réalisées à compter de l'année 2011. L'assujettissement aux prélèvements sociaux de ces plus-values quel que soit le montant annuel de cessions avait déjà été instauré par l'article 17 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2010, à compter des gains de cession réalisés en 2010.

b) Application :

L'instruction 5 I-5-10 (BOI n° 2 du 11 janvier 2011) a commenté l'assujettissement de l'ensemble des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux aux prélèvements sociaux.

Elle a dans le même temps renvoyé à une instruction à paraître le commentaire de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux quel que soit le montant annuel de cessions du foyer fiscal.

Cette instruction devrait notamment apporter des précisions sur le traitement fiscal des moins-values en report liées à des cessions de titres inférieures au seuil de cession applicable jusqu'en 2010.

*
* *

Article 22

Aménagement des règles d'imposition aux prélèvements sociaux de la part en euro des contrats d'assurance-vie multi-supports

a) Contenu :

Le présent article instaure, à compter du 1^{er} janvier 2011, un prélèvement au fil de l'eau des prélèvements sociaux sur les produits des compartiments euros des contrats d'assurance-vie multi-supports, à l'instar du dispositif déjà existant pour les contrats d'assurance-vie en euros.

Le présent article prévoit également un dispositif de régularisation en cas de rachat ou de dénouement du contrat par le décès de l'assuré.

b) Application :

L'instruction est en cours de préparation. Elle a déjà fait l'objet d'une consultation en avril.

*
* *

Article 91

Limitation de l'exonération de plus-values immobilières des non résidents

a) Contenu :

Le présent article supprime l'exonération des plus-values réalisées par des non-résidents qui ont été fiscalement domiciliés en France lors de la seconde cession de leur habitation en France, lorsque cette seconde cession intervient plus de cinq ans après la première cession exonérée et qu'elle porte sur l'unique propriété en France du non-résident. La suppression de cette exonération est applicable aux cessions intervenant à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

L'instruction qui avait été publiée pour commenter la création du dispositif supprimé par le présent article (instruction 8 M-1-06 au BOI n° 29 du 16 février 2006) considérait que l'appréciation du nombre de cessions ne devait prendre en compte que les cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2006.

Une nouvelle instruction est en cours de préparation. Elle devrait notamment préciser comment seront appréciées les cessions intervenant à compter du 1^{er} janvier 2011.

*

* *

14-07.- Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 18

Mise en conformité avec le droit communautaire de l'exonération des plus-values mobilières applicable aux cessions au sein du groupe familial et assujettissement de ces plus-values aux prélèvements sociaux

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'étendre le régime de l'exonération des plus-values de cessions de valeurs mobilières lorsque cette cession intervient à l'intérieur du groupe familial et qu'elle porte sur plus de 25 % des droits dans les bénéfices sociaux, aujourd'hui réservé aux seules sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et ayant leur siège en France, aux sociétés établies dans un État de l'Union européenne, ou un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu une convention d'assistance avec la France, et soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés.

Dans le même temps, le présent article assujettit l'ensemble de ces plus-values de cessions au sein du groupe familial aux prélèvements sociaux, à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée au cours du deuxième trimestre 2011.

*

* *

Article 57

Prélèvement à la source sur les gains résultant de la levée de stock-options, de l'attribution d'actions gratuites et de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprises pour les personnes non domiciliées en France

a) Contenu :

Le présent article institue une retenue à la source sur les gains issus de l'attribution gratuite d'actions, de la cession de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise ou de la levée d'options sur actions à des personnes non domiciliées en France. Cette retenue est applicable aux gains et avantages réalisés à compter du 1^{er} avril 2011.

Le taux de la retenue à la source sera celui correspondant aux régimes d'imposition particuliers de ce type de gains (30 % en deçà de 152 500 euros et 41 % au-delà pour la levée de stock-options ; 30 % pour l'attribution gratuite d'actions ; 19 % pour les bons de souscription en parts de créateurs d'entreprises), mais le contribuable pourra opter pour le régime d'imposition des traitements et salaires. Ce dernier régime d'imposition s'appliquera de plein droit aux avantages et gains ne répondant pas aux conditions posées par le code de commerce.

La retenue à la source ne sera libératoire de l'impôt sur le revenu que pour les bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise et pour l'attribution d'actions gratuites. Dans le cas des stock-options, elle sera imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu. Le taux de la retenue à la source sera porté à 50 % si la personne est domiciliée dans un État ou territoire non coopératif et sera alors libératoire de l'impôt sur le revenu et non remboursable.

Enfin, le présent article confie conjointement au ministre chargé de l'économie et au ministre chargé du budget le soin de fixer le lieu d'imposition des personnes physiques exerçant des activités en France ou y possédant des biens sans y avoir leur domicile fiscal.

b) Application :

Une instruction fiscale est en cours de préparation. De plus, un décret en Conseil d'État est en cours d'examen.

*

* *

II.- FISCALITÉ DES ENTREPRISES

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

22-14.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 21

Régime fiscal des « parachutes dorés »

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de limiter la déduction des rémunérations différées visées aux articles L. 225-42-1 et L. 225-90-1 du code de commerce (« parachutes dorés » et « retraites chapeaux » alloués par les sociétés anonymes cotées dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au bénéfice de leurs présidents, directeurs généraux, directeurs généraux délégués ou membres du directoire) à leur fraction ne dépassant pas, par bénéficiaire, six fois le plafond annuel de la sécurité sociale.

b) Application :

Une instruction doit préciser les modalités d'application du présent article.

Comme l'année dernière, votre Rapporteur général souhaite qu'elle soit publiée rapidement dans la mesure où le champ d'application de la mesure peut donner lieu à des interprétations divergentes. Une interprétation souple de la loi conduirait, en effet, à n'appliquer celle-ci qu'aux seules rémunérations différées directement versées par l'entreprise à ses dirigeants et anciens dirigeants à l'exclusion donc des primes, cotisations et versements de toute nature de l'entreprise à un tiers (par exemple un assureur).

*

* *

22-15.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 41

Aménagement du crédit d'impôt recherche

a) Contenu :

Le présent article apporte plusieurs modifications ponctuelles au crédit d'impôt recherche en :

– pérennisant le remboursement immédiat de l'éventuelle créance sur l'État pour les PME au sens communautaire, les entreprises nouvelles, les jeunes entreprises innovantes et les entreprises en difficulté financière,

– révisant le calcul forfaitaire des frais de fonctionnement (50 % des frais de personnel et des dotations aux amortissements entrant dans l'assiette du CIR au lieu de 75 % des seuls frais de personnel),

– plafonnant les dépenses éligibles sous-traitées au triple des dépenses directement supportées par l'entreprise,

– réduisant les taux majorés au titre des deux premières années de bénéfice du dispositif (respectivement à 40 % et à 35 %),

– prévoyant la déduction des frais d'intermédiaires proportionnels à l'avantage obtenu ou excessifs (supérieurs à 5 % des dépenses éligibles ou, si ce montant est supérieur, à 15 000 euros) de l'assiette du CIR,

– introduisant deux obligations déclaratives nouvelles (obligation pour les entreprises créées depuis moins de deux ans de présenter à l'appui d'une demande de remboursement immédiat de créance de crédit d'impôt les pièces justificatives attestant de la réalité des dépenses de recherche effectuées ; obligation pour les entreprises engageant plus de 100 millions d'euros de dépenses de recherche de joindre à leur déclaration de crédit d'impôt recherche un état décrivant la nature de leurs travaux de recherche en cours, l'état d'avancement de leurs programmes ainsi que les moyens matériels et humains, directs ou indirects, qui y sont consacrés).

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 90

Création d'un prêt à taux zéro renforcé

a) Contenu :

Le présent article introduit un nouveau crédit d'impôt au profit des établissements de crédit qui émettent des prêts à taux zéro renforcés dits « PTZ + » en faveur de personnes physiques qui souhaitent acquérir, dans le cadre d'une primo-accession, un logement avec ou sans travaux devant constituer leur résidence principale. Le bénéfice de ce prêt n'est pas conditionné à un niveau de ressources.

Le nouveau dispositif « PTZ + » (introduit au chapitre X au livre III du code de la construction et de l'habitation) et le crédit d'impôt aux établissements de crédit qui lui est associé (en vertu du nouvel article 244 *quater* V du code général des impôts) remplacent l'ancien dispositif PTZ (prévu à l'article 244 *quater* J du même code) à compter du 1^{er} janvier 2011.

Désormais, seules les avances émises avant le 31 décembre 2010 ouvrent droit à l'ancien régime du PTZ et ces avances ne donnent droit à un crédit d'impôt qu'à la condition que l'offre de prêt ait été acceptée avant le 1^{er} juillet 2011 ou que les fonds aient été mis à la disposition de l'emprunteur, en totalité ou partiellement, avant le 1^{er} juillet 2012.

Le crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt supportés pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale (prévu à l'article 200 *quaterdecies* du même code) est modifié de façon à ne s'appliquer qu'aux prêts ayant fait l'objet d'une offre émise avant le 1^{er} janvier 2011, sous réserve que l'acquisition du logement achevé ou en l'état futur d'achèvement intervienne au plus tard le 30 septembre 2011 ou, s'agissant d'opérations de construction de logements, que la déclaration d'ouverture de chantier intervienne au plus tard à la même date.

Par ailleurs, il est précisé que le bénéficiaire du PTZ+ est exclusif de celui de l'ancien PTZ.

Dans un premier temps, cet article précise les dispositions encadrant le nouveau PTZ +. Le prêt ne peut être consenti que soit pour l'acquisition d'une résidence principale en primo-accession, soit par des personnes physiques qui n'ont pas été propriétaires de leur logement au cours des deux années précédant l'émission de l'offre de prêt. Il peut être fait exception à cette dernière condition si le bénéficiaire du prêt ou l'un des occupants du logement est titulaire d'une carte d'invalidité (deuxième ou troisième catégorie de l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale), bénéficie d'une allocation aux adultes handicapés ou a été victime d'une catastrophe ayant rendu sa résidence principale inhabitable.

Par ailleurs, les modalités du prêt sont fonction d'un certain nombre d'éléments venant majorer ou minorer son montant :

- le nombre de personnes destinées à occuper le logement au titre de résidence principale (qui permet de déterminer le coefficient familial à appliquer pour calculer le montant du prêt) ;

- l'ensemble des ressources de ces personnes (qui correspond au montant le plus élevé entre la somme des revenus fiscaux de référence des personnes occupant le logement au titre de l'avant dernière année précédant celle de l'émission de l'offre de prêt et le dixième du coût total de l'opération) ;

- la localisation de la résidence dans une zone qualifiée ou non par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements ;

- le caractère neuf ou ancien du logement ;

- la performance énergétique du logement ;
- l'appartenance initiale du logement ancien au patrimoine immobilier d'un organisme HLM ;
- le coût total de l'opération toutes taxes comprises (ce coût est plafonné dans la limite du montant maximal d'opération admis pour une personne seule qui ne peut être supérieur à 156 000 euros ni inférieur à 79 000 euros, selon la localisation et les caractéristiques du logement, multiplié par le coefficient familial).

La durée du prêt est déterminée à la date de l'émission de l'offre de prêt en fonction des ressources de l'emprunteur. Le remboursement peut s'effectuer sur une seule période ou sur deux périodes si l'emprunteur bénéficie d'un différé de remboursement sur une fraction du montant de prêt (le montant de cette fraction ne pouvant dépasser 45 % du montant total du prêt). Dans ce dernier cas, la première période ne peut être plus longue que la durée des autres prêts concourant à l'opération (avec un plafond de durée maximale de 23 ans) et ne peut être réduite, à la demande de l'emprunteur, à moins de quatre ans (le seuil de durée minimale étant de 5 ans). La seconde période ne peut être supérieure à 7 ans, ni inférieure à 2 ans. Un décret doit préciser les modalités relatives à la fraction de prêt différée. Par ailleurs, la première période de remboursement peut être précédée d'une période de mise à disposition des fonds ne faisant pas l'objet de remboursement de la part de l'emprunteur.

Il est également précisé que tant que le prêt n'est pas remboursé, le logement doit demeurer la résidence principale de l'emprunteur (sauf exceptions prévues par décret). En cas de mutation, l'emprunteur conserve le bénéfice du prêt sous la forme d'un transfert du capital restant dû pour l'acquisition ou la construction d'une nouvelle résidence principale.

Dans un second temps, le présent article introduit les conditions d'application du nouveau crédit d'impôt.

Les établissements de crédit habilités à délivrer les prêts, et donc à bénéficier de ce crédit d'impôt, doivent avoir conclu une convention avec l'État approuvée par arrêté conjoint du ministre de l'économie et du ministre du logement. Les conditions d'attribution et les modalités des prêts sont fixées chaque année par décret auquel est jointe une étude d'impact visant à limiter à 2,6 milliards d'euros le coût annuel du crédit d'impôt afférent au PTZ +.

Le crédit d'impôt constitue la contrepartie du renoncement aux intérêts d'emprunt de la part de l'établissement de crédit (son montant est égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre du PTZ + et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de même montant et de même durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt). Il s'impute sur l'impôt dû en fractions égales réparties sur cinq années.

Dans l'hypothèse où une erreur aurait été commise par l'établissement de crédit, la reprise de crédit d'impôt est proportionnelle à la différence entre le crédit d'impôt réellement octroyé et celui qui aurait dû être octroyé.

Si les conditions de maintien du prêt ne sont pas respectées ou si le prêt fait l'objet d'un remboursement anticipé, les fractions de crédit d'impôt ne peuvent plus être imputées par l'établissement de crédit. Si celui-ci ne déclare pas spontanément ce type d'événement à la SGFGAS (soit la société de gestion à laquelle les ministres de l'économie et du logement ont confié un droit de contrôle sur les crédits d'impôts versés), le montant de crédit d'impôt à reverser est majoré de 40 %.

Ces dispositions s'appliquent aux prêts émis du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2014.

b) Application :

Le décret n° 2010-1728 du 30 décembre 2010 relatif aux obligations déclaratives et aux modalités de détermination et d'imputation du crédit d'impôt en faveur des établissements de crédit qui consentent des prêts ne portant pas intérêt pour financer la primo-accession précise les modalités de calcul du montant du crédit d'impôt, ainsi que les délais dont disposent les établissements de crédit pour informer la SGFGAS de l'occurrence d'événements de nature à modifier le montant du crédit d'impôt. Ce décret prévoit également les délais dont dispose cet organisme pour transmettre au service chargé des grandes entreprises un état relatif au crédit d'impôt pour chaque établissement de crédit lui ayant déclaré des prêts ne portant pas intérêt.

Enfin, il rappelle les obligations déclaratives qui incombent aux établissements de crédit bénéficiaires du crédit d'impôt.

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 126

Modification du régime de déduction des redevances de concession de brevets

a) Contenu :

Le présent article modifie sur plusieurs points le régime fiscal applicable aux droits de la propriété industrielle en :

– autorisant la déduction dans les conditions de droit commun pour des entreprises liées sauf lorsque l'entreprise concessionnaire n'exploite pas de manière effective le droit rémunéré,

– élargissant le champ des gains relevant du régime des plus-values à long terme aux perfectionnements apportés aux brevets et aux inventions brevetables,

– étendant sous condition le bénéfice du même régime aux sous-concessions.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 129

Aménagement du régime fiscal des entreprises qui se créent ou qui sont reprises dans les zones de revitalisation rurale

a) Contenu :

Le présent article :

– proroge de trois ans le régime d'exonération des entreprises nouvelles créées dans des zones d'aide à finalité régionale (AFR),

– remplace le régime antérieurement applicable aux entreprises nouvelles créées dans des zones de revitalisation rurale par un nouveau dispositif :

– organisant une exonération complète d'impôt sur les bénéfices pendant 5 ans puis une exonération partielle décroissante pendant 3 ans,

– ouvert au titre des créations et des reprises d'entreprises,

– dont le bénéfice est réservé aux entreprises indépendantes de moins de dix salariés et est plafonné conformément aux règles *de minimis*.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 131

Recentrage du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement

a) Contenu :

Le présent article :

– réserve le bénéfice du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement aux entreprises de moins de 50 salariés et, conséquemment, en plafonne le bénéfice conformément aux règles *de minimis*,

– porte de 20 à 30 % le taux de cet avantage fiscal,

– définit l'assiette comme la différence entre le montant des primes versées au titre de l'exercice et le montant moyen des primes dues au titre de l'accord d'intéressement précédent (définition antérieure de l'assiette) ou, si ce montant est plus élevé, le montant des primes dues au titre de l'exercice précédent.

– s'applique à compter des primes versées à partir du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

Un projet d'instruction opposable a été mis en consultation le 18 mars 2011.

Ce projet précise notamment que la condition d'effectifs s'apprécie au niveau de chaque société pour les sociétés membres d'un groupe fiscal.

Par tolérance, il prévoit de maintenir le bénéfice de l'état du droit antérieur pour le calcul du crédit d'impôt au titre des primes non encore versées au 1^{er} janvier 2011 mais dues au titre d'exercices clos en 2010.

*

* *

22-16.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 13

Réforme du statut fiscal des sociétés de personnes

a) Contenu :

Outre la commande d'un rapport sur le régime fiscal des sociétés de personnes, le présent article :

– étend aux titulaires de bénéfices non commerciaux le régime d'imposition des revenus accessoires déjà prévu en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices agricoles,

– neutralise les effets de la théorie dite du bilan en organisant l'extourne du résultat professionnel déterminé selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux (également applicables aux bénéfices agricoles) des charges et produits ne relevant pas directement de l'activité professionnelle.

b) Application

Une instruction fiscale commentant le dispositif, qui s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012, est en cours de préparation.

*
* *

Article 51

Conditions d'application de l'abattement sur le résultat imposable dans le cas d'entreprises appartenant à un groupe

a) Contenu :

Le présent article ouvre le bénéfice du régime des zones franches d'activité d'outre-mer aux sociétés membres d'un groupe fiscal intégré pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

23.– PLUS-VALUES ET PATRIMOINE PROFESSIONNELS

23-05.– Loi de finances initiale pour 2005

Article 26

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

a) Contenu :

Le présent article aménage le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) sur trois points.

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

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

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

b) Application :

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation. L'instruction devrait apporter quelques précisions d'ordre technique, mais aussi et surtout procéder à une mise à jour de l'instruction antérieure relative aux SIIC.

À noter que l'**instruction 4 H-1-09 (BOI n° 34 du 30 mars 2009)** commentant l'article 210 E du code général des impôts précise, dans l'attente de la parution des instructions relatives aux régimes des SIIC et des SPPICAV, que les filiales de SIIC ou de SPPICAV peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt à l'occasion d'une première acquisition rendant effectif leur objet social lorsque la cession intervient dans le premier exercice suivant l'option pour le régime d'exonération.

*

* *

23-10.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 60

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

a) Contenu :

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

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

b) Application :

Cet article n'a toujours pas fait l'objet de mesures d'application (décret et instruction en attente).

*

* *

23-12.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 35

Extension aux SPPICAV des dispositions applicables aux SIIC

a) Contenu :

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

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

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

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

b) Application :

Les mesures d'application devront être commentées dans l'instruction à paraître relative aux OPCI. Toutefois le **décret n° 2009-683 du 12 juin 2009** est venu fixer les obligations déclaratives des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable et de leurs filiales eu égard aux nouvelles dispositions favorables dont elles sont susceptibles de bénéficier.

À noter que l'**instruction 4 H-1-09 (BOI n° 34 du 30 mars 2009)** commentant l'article 210 E du code général des impôts précise, dans l'attente de la parution des instructions relatives aux régimes des SIIC et des SPPICAV, que les filiales de SIIC ou de SPPICAV peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt à l'occasion d'une première acquisition rendant effectif leur objet social lorsque la cession intervient dans le premier exercice suivant l'option pour le régime d'exonération.

*

* *

23-17.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 31

**Neutralisation des opérations d'échange de titres
en présence de reports antérieurs**

a) Contenu :

Cet article insère un article 151-0 *octies* dans le code général des impôts afin de prévoir que les reports de plus-values professionnelles sont maintenus lorsqu'un événement donne lui-même lieu à report ou sursis. Les plus-values antérieurement en report seront imposées lorsque le dernier report ou sursis prend fin, ou lorsque des événements mettant fin au report en vertu de dispositions expresses interviennent sans pouvoir eux-mêmes donner lieu à sursis ou report.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation, pour le deuxième trimestre 2011.

*
* *

23-18.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 34

**Réforme de l'imposition des revenus patrimoniaux
des organismes sans but lucratif**

a) Contenu :

Cet article uniformise le régime d'imposition des revenus du patrimoine perçus par les organismes sans but lucratif (OSBL) en créant un taux unique de 15 % quelles que soient l'origine des dividendes, la nature des sociétés et la localisation de l'OSBL sur le territoire européen. Il résulte de ces modifications :

– un relèvement du niveau d'imposition de 10 à 15 % pour les dividendes de titres de certaines sociétés à statut particulier (sociétés immobilières de gestion, SICOMI, sociétés agréées pour le financement des télécommunications, sociétés immobilières d'investissement, sociétés d'investissements immobiliers cotées) perçus par un OSBL français ;

– un relèvement du niveau d'imposition de 0 à 15 % pour les autres dividendes de source française perçus par un OSBL français ;

– une baisse du niveau d'imposition de 24 % à 15 % des dividendes de source étrangère perçus par un OSBL français ;

– une baisse du niveau d'imposition de 25 à 15 % des dividendes de source française perçus par un OSBL étranger.

Le nouveau taux s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

b) Application :

Parallèlement à l'adoption du présent article, une **instruction du 29 décembre 2009 (4 B-1-10, BOI n° 6 du 13 janvier 2010)** est venue tirer les conséquences de la décision du Conseil d'État du 13 février 2009 et prévoir, d'une part, les documents à fournir par les OSBL dont le siège est situé dans un autre État membre de l'UE ou de l'EEE pour obtenir l'alignement de leur régime fiscal sur celui applicable à ceux dont le siège est en France, d'autre part, que les OSBL puissent solliciter jusqu'au 31 décembre 2011, sur présentation de ces mêmes documents, la restitution du trop perçu de retenue à la source ou de prélèvement acquitté depuis le 1^{er} janvier 2006.

Ces documents tendent notamment à démontrer le caractère désintéressé de la gestion et le caractère significativement prépondérant des activités non lucratives. Ces documents comprennent un questionnaire extrêmement détaillé figurant en annexe de l'instruction, les statuts, ainsi que les procès-verbaux des assemblées générales, les budgets et, le cas échéant, les bulletins de salaires des dirigeants pour les trois derniers exercices. L'administration peut également exiger des justificatifs sur la localisation du siège. La DRESG délivre sur cette base une attestation valable deux années civiles dont la présentation permet d'appliquer les taux prévus pour les OSBL français.

S'agissant de l'application des nouvelles dispositions, une instruction est en cours de préparation.

*
* *

Article 41

Option pour le régime SIIC des sociétés détenues conjointement

a) Contenu :

Cet article étend l'option pour le régime des SIIC, jusqu'alors ouvert aux filiales détenues à au moins 95 % par plusieurs SIIC, aux filiales détenues conjointement à hauteur de 95 % :

– par une ou plusieurs SPPICAV,

– par une ou plusieurs SIIC et une ou plusieurs SPPICAV.

b) Application :

L'instruction à venir sur le régime des SIIC devrait intégrer le commentaire de cet article.

*
* *

Article 42

Neutralité des opérations de fusion de SCPI et de SPPICAV

a) Contenu :

Cet article permet de considérer comme intercalaires les fusions de SCPI et les fusions de SPPICAV pour permettre à la société absorbante de se substituer à la société absorbée dans l'engagement de conservation des immeubles. En présence d'une telle fusion, cet engagement, consistant en une obligation de conserver les immeubles ou droits 5 ans sous peine d'une pénalité égale à 25 % de la valeur d'achat des immeubles, n'est pas considéré comme rompu.

b) Application :

Un décret d'application (**décret n° 2010-394 du 20 avril 2010** pris en application des dispositions de l'article 210 E du code général des impôts) a prévu qu'une copie de l'engagement de conservation devra être jointe à la déclaration de résultat de la personne morale absorbante.

L'instruction 4 H-8-10 du 21 mai 2010 (BOI n° 59 du 3 juin 2010) commente ces nouvelles dispositions, qui s'appliquent aux opérations de fusion réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010. Cette instruction précise notamment que les opérations de scissions et d'apports partiels d'actifs sont exclues de ce dispositif de neutralité, mais qu'en revanche les opérations de fusion successives en bénéficient. Elle rappelle qu'il conviendra de faire parvenir au service des impôts des entreprises dont dépend la société une copie de l'acte de fusion ou de la déclaration de dissolution, cet acte ou cette déclaration devant mentionner l'engagement pour la durée de conservation restant à courir.

*
* *

23-20.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 75

Aménagement du régime fiscal des SIIC

a) Contenu :

Le présent article a prévu plusieurs aménagements au régime fiscal des SIIC qui leur permet de bénéficier d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés (19 %) :

- le bénéfice de ce taux réduit est étendu aux plus-values nettes résultant de la cession d'immeubles ou de droits réels au profit de sociétés réalisant des opérations de crédit-bail, lorsque la cession intervient entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2011 ;

- l'engagement de conservation n'est pas considéré comme rompu dès lors que le bien immobilier est cédé par une SIIC à une de ses filiales ou à une autre SIIC avec laquelle il existe des liens de dépendance ;

- l'engagement de conservation n'est pas considéré comme rompu dès lors que le bien immobilier est cédé à une entreprise de crédit-bail qui en confère immédiatement la jouissance au cédant par un contrat de bail.

b) Application :

Le décret nécessaire pour fixer les conditions d'application de ce régime aménagé devrait être publié au cours du deuxième trimestre 2011, et une instruction fiscale devrait dans le même temps être publiée.

*

* *

24.— RÉGIME DE GROUPE

24-04.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 22

Mesures de lutte contre les États ou territoires non coopératifs et fixant des obligations documentaires relatives à la politique des prix de transfert

a) Contenu :

Cet article propose quatre types de mesures.

- La création d'une liste noire :

L'article introduit une liste française d'États ou territoires non coopératifs (ETNC), à laquelle un certain nombre de mesures fiscales, voire non fiscales, pourront désormais se référer. Il définit les critères de définition de la liste à la date du 1^{er} janvier 2010, qui renvient en pratique aux États figurant sur la liste noire de l'OCDE et n'ayant pas signé avec la France de convention permettant l'échange effectif de renseignements, et les conditions de sa mise à jour au 1^{er} janvier des années suivantes, reposant en priorité sur la conclusion et l'application d'une convention avec la France et, en l'absence d'une telle convention, dans le cas de figure où elle n'aurait pas été demandée par la France avant le 1^{er} janvier de l'année précédente, aux positions qui seront celles du Forum mondial créées par la décision de l'OCDE du 17 septembre 2009. Les dispositions du code général des impôts relatives aux ETNC cessent de s'appliquer à ceux qui sont retirés chaque année de la liste et s'appliquent à ceux qui sont ajoutés à la liste à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

- L'introduction ou l'alourdissement d'une fiscalité pénalisante pour les flux en provenance ou en direction des ETNC :

- la non déduction des sommes payées ou dues par une personne physique ou morale établie en France, au profit de personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC, sauf preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent un caractère ni anormal ni exagéré et qu'elles ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC, et à l'exclusion des sommes afférentes à des emprunts contractés avant le 1^{er} mars 2010 et assimilables ;

- la non application du régime des sociétés mères et filiales aux produits des titres d'une société établie dans un ETNC ;

- la non application de l'exonération des plus-values à long terme sur titres de sociétés établies dans un ETNC ;

- un taux de prélèvement forfaitaire de 50 % sur les produits de placement à revenu fixe payés dans un ETNC, à l'exclusion de ceux afférents à des emprunts contractés avant le 1^{er} mars 2010 et assimilables, sauf preuve que les opérations ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un ETNC ;

- un taux de prélèvement de 50 %, quelle que soit la durée du contrat, sur les produits des bons ou contrats de capitalisation lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un ETNC ;

- un taux de retenue à la source de 50 % sur les revenus de capitaux mobiliers payés dans un ETNC ;

– un taux de retenue à la source de 50 % sur certaines rémunérations payées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC : les sommes versées en rémunération des activités professionnelles relevant de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, les produits des droits d'auteur et de la propriété industrielle, commerciale et assimilés, les sommes payées à raison des prestations sportives ou artistiques fournies ou utilisées en France non compris les salaires, les sommes payées en rémunérations de prestations de toute nature (prestations de service) fournies ou utilisées en France. Pour les deux dernières catégories, la majoration de taux ne s'applique pas si la preuve est apportée qu'il s'agit d'opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif ;

– un taux de retenue de 50 % sur les plus-values réalisées par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC.

● Le renforcement des dispositifs anti-abus existants en direction des régimes fiscaux privilégiés :

– une application du dispositif de l'article 209 B du code général des impôts (imposition à l'impôt français des revenus réalisés hors de France) lorsque les entités ou entreprises contrôlées sont constituées ou établies dans un ETNC, sauf à ce que la société française démontre l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale effective et le non franchissement des seuils de revenus passifs prévus à l'article 209 B ou justifie que les opérations de l'entreprise ou de l'entité ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ses bénéficiaires dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié et qui est non coopératif ;

– une application du dispositif de l'article 123 *bis* (imposition en France des revenus acquis à une personne physique au titre de ses droits sur les bénéficiaires ou les résultats non distribués par des entités juridiques) lorsque l'entité est établie dans un ETNC, le seuil de détention de 10 % étant présumé franchi.

● Les prix de transfert :

Cet article institue une obligation de documentation des prix de transfert. A cet effet, il insère deux nouveaux articles, respectivement L. 13 AA et L. 13 AB, dans le livre des procédures fiscales, instituant une obligation nouvelle de documentation des prix de transfert pour les personnes morales répondant à certaines conditions fixées en référence aux critères établis pour relever de la Direction des grandes entreprises. Sont concernées les transactions de toute nature réalisées avec des entreprises liées. Le contenu de cette documentation est défini et comprend à la fois des informations générales sur le groupe d'entreprises liées et des informations spécifiques à l'entreprise vérifiée.

L'article L. 13 AB prévoit une documentation complémentaire pour chaque entreprise liée établie dans un État ou territoire non coopératif, qui comprend l'ensemble des documents comptables qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat.

Il est prévu une procédure de mise en demeure en cas de non respect de l'obligation. Par ailleurs, l'article modifie également l'article 1735 *ter* du code général des impôts pour instituer une amende en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à la mise en demeure. Cette amende peut atteindre compte tenu de la gravité des manquements, pour chaque exercice vérifié, 5 % des bénéfices transférés, avec un plancher de 10 000 euros.

- Par ailleurs, cet article conforte le principe d'imposition en France des revenus et plus-values perçus par une société implantée dans un État non conventionné au titre d'immeubles situés en France ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière françaises sont imposables en France. C'est une clarification rendue utile à la suite de la jurisprudence « Overseas » du Conseil d'État du 31 juillet 2009. Il précise la restituabilité et l'imputabilité de l'excédent d'impôt acquitté en France par la personne morale étrangère selon qu'elle est ou non résidente d'un État européen et coopératif. Il prévoit également de mettre en conformité avec le droit communautaire le prélèvement sur certains revenus immobiliers réalisés par des non-résidents avec un alignement sur le taux de l'impôt applicable à une société résidente, soit 33,33 %, sauf pour les résidents d'un ETNC.

b) Application :

- Le premier arrêté comportant la **liste des ETNC** a été publié au *Journal officiel* du 17 février 2010. Les États et territoires figurant dans la liste étaient sans surprise les 18 suivants : Anguilla, Belize, Brunei, Costa Rica, Dominique, Grenade, Guatemala, Iles Cook, Iles Marshall, Liberia, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Philippines, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie et Saint-Vincent et les Grenadines. Cette liste a été actualisée par arrêté du 14 avril 2011 ; les Iles Turques-et-Caïques et Oman y figurent désormais, ce qui n'est plus le cas de Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie.

- Trois rescrits, déjà présentés l'an dernier, ont été publiés sur **l'application des retenues à la source** : le rescrit n° 2010/11 du 22 février 2010 sur les produits de placement à revenu fixe et le rescrit n° 2010/30 du 4 mai 2010 sur les revenus distribués. Ces deux rescrits précisent la notion de paiement hors de France dans un ETNC. Surtout, le rescrit n° 2010/11 du 22 février 2010 interprète de façon très favorable la clause de sauvegarde applicable aux produits de placement, et étend cette interprétation à la non déductibilité des revenus et produits payés (article 238 A du code général des impôts). Il réduit très fortement la probabilité que la retenue à la source soit appliquée en pratique.

Le décret relatif à l'application des taux majorés de retenue à la source et de prélèvement obligatoire sur les dividendes et produits de placement à revenu fixe et sur les revenus de capitaux mobiliers payés dans un ETNC et l'instruction fiscale correspondante n'ont toujours pas été publiés.

• Le II du présent article, instituant une obligation de documentation relative aux **prix de transfert**, n'appelle pas de mesure d'application spécifique. **L'instruction 4 A-10-10 (BOI n° 1 du 4 janvier 2011)** précise la portée de cette obligation.

S'agissant du champ d'application, elle indique dans quelles conditions les personnes morales étrangères disposant en France d'un établissement stable sont concernées par l'obligation documentaire.

S'agissant des informations générales concernant le groupe d'entreprises, le niveau de détail des informations relatives à chacune des entités sera fonction de sa place dans l'organisation du groupe et de sa contribution à l'ensemble des activités, et de la place que ses fonctions et actifs occupent dans la détermination de la politique de prix de transfert du groupe.

S'agissant des informations spécifiques concernant l'entreprise associée faisant l'objet d'une vérification de comptabilité, un cas particulier est fait pour les établissements de crédits et les entreprises d'investissements.

La documentation doit être fondée sur des éléments contemporains et tenue à jour. Elle est considérée comme complète lorsqu'elle permet à l'administration d'évaluer la politique de prix de transfert de l'entreprise dans son ensemble. L'entreprise vérifiée peut solliciter, en la motivant, une prolongation du délai de réponse de deux mois au plus.

La pénalité maximale est appliquée en l'absence de toute documentation, ou de lacunes privant cette documentation de toute pertinence. Un simple désaccord sur la méthode de fixation des prix de transfert la plus appropriée ne saurait motiver l'application de la pénalité. Cette amende ne constitue pas une pénalité grave au sens de la convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées et de l'instruction 14 F-1-06 du 23 février 2006 relative aux procédures amiables : le droit aux procédures amiables conventionnelles est donc maintenu. L'amende prévue à l'article 1735 *ter* du CGI doit être, le cas échéant, recalculée sur la base des rectifications confirmées à l'issue des procédures amiable ou d'arbitrage.

Les règles relatives au secret fiscal s'appliquent aux informations transmises dans le cadre de l'obligation documentaire : le caractère confidentiel d'une information ne peut être opposé à l'administration.

• **L’instruction fiscale 4 H-9-10 (BOI n° 69 du 22 juillet 2010)** commente les dispositions du N du I du présent article, clarifiant le **champ d’application territorial de l’impôt sur les sociétés** à la suite de la décision « Overseas » du Conseil d’État du 31 juillet 2009.

Ces dispositions ayant un caractère interprétatif, l’instruction précise qu’elles s’appliquent de manière rétroactive et notamment aux impositions dues au titre des années soumises au droit de reprise de l’administration au 31 décembre 2009, ainsi qu’aux instances en cours à cette date, sous réserve des décisions passées en force de chose jugée.

*
* *

Article 33

Aménagement du régime de l’intégration fiscale

a) Contenu :

Cet article fait suite à l’arrêt « Papillon » de la Cour de justice des communautés européennes en date du 27 novembre 2008. Il procède à deux types de modifications :

- La définition du périmètre du groupe et les formalités d’entrée dans le groupe : elles sont modifiées pour permettre l’entrée de sociétés détenues via des sociétés établies dans les autres États membres ou l’EEE, désignées par l’expression « sociétés intermédiaires », qui s’entendent des sociétés ou établissements stables détenus à 95 %, avec neutralisation de certaines participations salariés, de manière directe, indirecte par des sociétés du groupe ou indirecte par l’intermédiaire de sociétés intermédiaires.

- Les règles de retraitement intragroupe : elles sont adaptées aux groupes « Papillon » pour isoler au sein des sociétés intermédiaires les opérations assimilables à des opérations intragroupes. L’ensemble des retraitements « Papillon » doit faire l’objet d’un suivi.

Ces retraitements concernent d’abord les produits des participations, les provisions constituées par une société sur les créances, titres et risques qu’elle détient sur une autre société du groupe, les subventions ou abandons de créances à une société intermédiaire ou consentis à société du groupe par une société intermédiaire, et les règles dérogatoires pour l’imputation des intérêts différés des entreprises appartenant à un groupe de sociétés au titre du mécanisme de lutte contre la sous-capitalisation. Ils ne sont autorisés que si la mère apporte un certain nombre de justifications.

Les règles de neutralisation et « déneutralisation » des plus-values sont également adaptées. Il en est de même du mécanisme d'imputation des déficits sur une base élargie.

Par ailleurs, le régime dit de l'amendement Charasse est modifié pour appréhender la substance économique des opérations en présence de sociétés intermédiaires qui ne sont pas dans le groupe. Il est prévu son application lorsque sont acquis les titres d'une société qui est déjà dans le groupe, lorsque sont acquis les titres d'une société intermédiaire, lorsque la substance économique de la société achetée est maintenue dans le groupe, alors même que la société dont les titres sont acquis n'est pas dans le groupe. Le montant à réintégrer est celui de la valeur vénale des titres des sociétés du groupe directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire acquise. Il est mis fin à la réintégration en cas de sortie de la substance économique de la société acquise.

L'article 33 prévoit également diverses mesures sans lien avec l'arrêt Papillon :

- l'instauration d'un suivi des plus-values intragroupe ;
- la possibilité pour une société d'être mère lorsqu'elle est détenue à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés ou en application des articles 214 et 217 *bis*, si c'est par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales et que leur capital n'est pas détenu directement ou indirectement à 95 % au moins par l'autre personne morale qui détient la société à au moins 95 % ;
- le maintien du mécanisme de l'imputation sur base élargie en cas de fusion ou opération assimilée de la société titulaire du déficit imputable ;
- la limitation de la neutralisation des produits n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères et filiales à ceux provenant de sociétés membres du groupe depuis plus d'un exercice ;
- la réintégration du montant des jetons de présence et tantièmes déduits du résultat par les sociétés filiales du groupe, et non plus l'intégralité du montant distribué ;
- la réduction des acomptes d'IS dus par une société bénéficiaire qui intègre un groupe déficitaire, au titre de l'exercice d'entrée dans le groupe ;
- un alignement du régime applicable aux groupes d'assurances mutuelles sur celui des banques mutualistes, en permettant l'absence de cessation d'un groupe lorsqu'à la suite de son option pour ce dispositif, une société mère ne crée pas de nouveau groupe mais élargit son groupe préexistant.

Les mesures liées à l'arrêt Papillon s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009 et les autres aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010, à l'exception de celle relative à la cession de groupes lors de la création d'un groupe mutualiste applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.

Peuvent être formulées des réclamations contentieuses pour le bénéfice rétroactif des dispositions introduites. Ces réclamations ne peuvent être exercées que pour le bénéfice des modifications effectuées en lien avec l'arrêt Papillon. Elles peuvent porter sur les exercices clos du 1^{er} septembre 2004 au 30 décembre 2009 et à compter de l'exercice choisi pour tous les exercices suivants.

b) Application :

S'agissant de la réintégration des jetons de présence et tantièmes, une **instruction 4 H-5-10 du 29 janvier 2010 (BOI n° 15 du 2 février 2010)** est venue préciser la doctrine, compte tenu de la décision de la Cour administrative de Nancy du 3 juin 2009 SA Sifcorc./ ministre : les contentieux et litiges en cours donneront lieu à l'application d'une réintégration limitée conformément à la nouvelle rédaction issue de l'article 33 de la loi de finances rectificative pour 2009.

S'agissant des autres dispositions, une instruction devrait être prochainement publiée.

*
* *

24-05.- Loi de finances initiale pour 2011

Article 11

Neutralisation des opérations de fusion/absorption sur les distributions et moins-values

a) Contenu :

Afin de mettre fin à la possibilité pour une entreprise de déduire une perte résultant de la dépréciation de titres d'une filiale résultant de distributions perçues au cours des deux années précédentes par la société mère sous le régime fiscal des sociétés-mères ou à l'intérieur d'un groupe intégré fiscalement, le présent article :

– prévoit l'interruption de la durée de détention conditionnant le bénéfice du régime fiscal des sociétés mères en cas d'opération de restructuration dont la perte est comprise dans le résultat de l'exercice de sa réalisation,

– corrige, pour le calcul des plus-value ou moins-value de cession dans le cadre le régime d'intégration fiscale, le prix de revient des titres qui n'ont pas été conservés pendant un délai de deux ans du montant des produits de participation ayant été exonérés.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 12

Durcissement du régime de sous-capitalisation

a) Contenu :

Le présent article prévoit d'assimiler, sous certaines conditions, les intérêts versés à raison d'une créance garantie par une entreprise liée à des intérêts versés à une entreprise liée pour l'application du régime de sous-capitalisation défini au II de l'article 212 du code général des impôts.

b) Application :

Un projet d'instruction a été mis en consultation publique le 17 mai 2011.

Outre le commentaire des dispositions légales, ce projet précise, en premier lieu, la nature des exceptions prévues par la loi quant à la nature des créances garanties prises en compte.

La première de ces exceptions (1° du 3 du II de l'article 212) concerne les sommes laissées ou mises à disposition sous la forme d'obligations émises dans le cadre d'une offre au public au sens de l'article L. 411-1 du code monétaire et financier, ou d'une réglementation étrangère équivalente. Le projet précise que, conformément à l'article L. 411-1 précité, l'offre au public de titres financiers est constituée :

– soit par une communication adressée sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit à des personnes et présentant une information suffisante sur les conditions de l'offre et sur les titres à offrir, de manière à mettre un investisseur en mesure de décider d'acheter ou de souscrire ces titres financiers,

– soit par un placement de titres financiers par des intermédiaires financiers.

Il n'est pas fait référence aux dispositions de l'article L. 411-2 du code monétaire et financier qui définit, par dérogation, des opérations ne constituant pas une offre au public au sens de l'article L. 411-1. Il s'agit, en particulier, des opérations s'adressant à « *des investisseurs qualifiés ou à un cercle restreint d'investisseurs* » agissant pour leur propre compte ainsi que des opérations que l'on peut qualifier de concentrées entre les mains de quelques acteurs (valeur nominale des titres ou montant souscrit par investisseur excédant 50 000 euros).

Ces exceptions interdisent, en principe, de considérer comme émise dans le cadre d'une offre publique une créance qui serait souscrite par un établissement de crédit. Afin que l'exception prévue par la loi ne soit pas entendue d'une manière si large que le dispositif perdrait toute portée, il importe donc qu'elles soient applicables au présent dispositif ce que ne prévoit pas l'instruction.

La deuxième exception (3^o du 3 du II de l'article 212) concerne les dettes résultant du « *remboursement d'une dette préalable, rendu obligatoire par la prise de contrôle du débiteur, dans la limite du capital remboursé et des intérêts échus à cette occasion* ». Le projet d'instruction interprète strictement cette disposition, conformément à la lettre de la loi.

Une troisième exception concerne les centrales de trésorerie, exclues du dispositif de sous-capitalisation à raison des intérêts servis aux sociétés liées dans le cadre de la convention de gestion centralisée de trésorerie, et pour lesquelles l'instruction prévoit, par analogie, que les intérêts qu'elles serviront au titre de sommes mises à disposition par des sociétés tierces et garanties par des entreprises liées à la centrale de trésorerie ne sont également pas soumis au dispositif.

Enfin, le projet d'instruction étend au nouveau dispositif l'exception doctrinale existante pour les avances accordées dans le cadre de relations commerciales normales.

En second lieu, le projet d'instruction précise les garanties concernées par l'extension du dispositif.

Il interprète la rédaction générale de la loi (qui vise de manière générale les créances garanties par une sûreté) comme visant soit l'ensemble des sûretés réelles (c'est-à-dire organisant l'affectation d'un bien aux créanciers), soit celles des sûretés personnelles « *qui constituent des garanties de remboursement* », le projet précisant qu'il peut s'agir de lettres d'intention comportant une obligation de résultat susceptible de garantir le remboursement des sommes mises à disposition du débiteur, mais que « *ne sont pas visées les lettres d'intention comportant uniquement une simple obligation de moyens, ou comportant une obligation de résultat qui ne garantit pas au créancier le remboursement des sommes empruntées* ».

Cette interprétation très restrictive de la lettre de la loi s'appuie sur l'intention du législateur telle qu'elle ressort de l'exposé des motifs de l'amendement de M. Philippe Marini dont est issu le dispositif, lequel précisait

notamment que « *les sûretés concernées peuvent être personnelles (caution, garantie à première demande, et le cas échéant une lettre de confort si elle comporte une obligation de résultat)* ».

*
* *

Article 13

Assimilation des cessions de titres de participation entre sociétés liées à des cessions au sein de groupes intégrés

a) Contenu :

Le présent article organise, de manière dérogatoire, l'imposition des cessions de titres de participation détenus depuis de moins de deux ans entre sociétés liées en plaçant les plus-values ou les moins-values correspondantes en report d'imposition ou de déduction jusqu'à la sortie des titres du groupe économique ou, si cet événement est antérieur, l'expiration d'un délai de deux ans.

Il en résulte qu'une moins-value de court terme ne pourra être constatée à raison d'une cession intra-groupe d'un titre conservé plus de deux ans à l'intérieur du groupe et que, symétriquement, une plus-value résultant d'une cession intra-groupe intervenue moins de deux ans après l'acquisition du titre sera imposée sous le régime du long terme si le titre reste dans le groupe.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 14

Création d'un report de crédit d'impôt sur les distributions et intérêts perçus de sociétés étrangères et création d'un mécanisme anti-abus

a) Contenu :

Le présent article réduit le plafond d'imputation des crédits d'impôt étrangers afférents à des distributions attachés à des titres acquis d'un cédant s'étant engagé ou s'étant réservé la possibilité d'en retrouver ultérieurement la propriété, en réduisant les revenus correspondants du montant des charges engagées pour leur acquisition par le contribuable ou une entreprise liée.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

25.– AUTRES IMPOSITIONS DIRECTES SUR LES ENTREPRISES

25-01.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 23

Taxation des sommes placées sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance

a) Contenu :

Le présent article instaure une « exit tax » exceptionnelle de 10 % sur les sommes mises en réserve en franchise d'impôt par les entreprises d'assurance sur leurs réserves de capitalisation et prévoit, pour l'avenir, que les dotations à ces reprises et leurs reprises ne seront plus prises en compte pour la détermination du résultat imposable.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 24

Adaptation de la taxe sur les véhicules de sociétés

a) Contenu :

Le présent article substitue au concept antérieur de voiture particulière le nouveau concept de véhicule de tourisme, englobant la catégorie des voitures particulières, définie sur le plan communautaire, mais comprenant également les véhicules à usages multiples destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens, pour l'application de différents dispositifs fiscaux (à titre principal, la taxe sur les véhicules de sociétés mais également les règles d'amortissement, les dispositifs de malus et la taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation).

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

Article 42

Création d'une taxe de risque systémique sur les banques

a) Contenu :

Le présent article institue, à compter de 2011, une taxe de risque systémique assise sur les exigences minimales en fonds propres exigées par la réglementation prudentielle et due au taux de 0,25 % par des entreprises du secteur financier dont le montant de ces exigences excède 500 millions d'euros.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

III.- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

31.– CHAMP D'APPLICATION

31-02.– Première loi de finances rectificative pour 2010

Article 16

Aménagement du régime de la TVA immobilière

a) Contenu :

Afin de mettre le droit français en conformité avec la directive 2006/11/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le présent article aménage le régime de la TVA immobilière sur les cinq points suivants :

- la définition du terrain à bâtir ;
- le redevable de la TVA sur les ventes de terrain à bâtir ;
- l'exonération de TVA en faveur des terrains à bâtir ;
- le régime des marchands de biens ;
- l'exigibilité de la TVA s'agissant des ventes en état futur d'achèvement.

b) Application :

L'instruction 3 A-3-10 du 15 mars 2010 a fixé les **règles transitoires** dont pourront se prévaloir les redevables pour les opérations en cours.

En effet, les cessions de biens immobiliers sont le plus souvent précédées d'un avant-contrat (promesse unilatérale ou synallagmatique de vente, vente sous seing privé) par lequel les parties conviennent d'un prix de cession qui tient compte de la fiscalité applicable à l'opération, qu'il en soit fait explicitement mention, ou non, dans l'avant-contrat.

Afin de ne pas remettre en cause l'équilibre économique résultant de ces avant-contrats, l'instruction admet que lorsque la cession doit être réalisée par acte authentique, l'opération puisse demeurer soumise aux règles applicables à la date de conclusion de l'avant-contrat si celle-ci est antérieure à l'entrée en vigueur du texte, quand bien même d'éventuelles conditions suspensives sont levées après cette entrée en vigueur.

Il en est de même pour les opérations réalisées en matière de logement social.

L'instruction fiscale a également précisé les règles applicables aux opérations de cession de terrain à bâtir dans le cas de terrains acquis sous le régime révolu de la TVA immobilière par un acquéreur ayant exercé la déduction de la TVA autoliquidée et revendus à un particulier après le 10 mars 2010.

Le décret en Conseil d'État n° 2010-1075 du 10 septembre 2010 a précisé plusieurs points :

– pour la TVA, les conditions dans lesquelles les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq ans sont considérés comme des immeubles neufs ;

– les conditions d'exigibilité de la TVA pour les prestations de service effectuées à titre onéreux ;

– les conditions de déclaration de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même.

Le décret n° 2011-263 du 11 mars 2011 fixe les conditions d'exonération de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement en cas d'engagement de production d'un immeuble neuf.

Un projet d'instruction commentant les dispositions applicables aux opérations immobilières en matière de droits de mutation à titre onéreux a été mis en consultation jusqu'au 8 avril 2011, distinguant le droit commun des mutations d'immeubles à titre onéreux et les exonérations liées à un engagement du redevable.

L'instruction 3 A-5-10 du 22 septembre 2010 présente le régime général applicable aux opérations locatives sociales et certaines règles relatives aux dispositifs d'accession à la propriété.

L'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 présente l'ensemble du dispositif en matière de TVA.

*

* *

31-03.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 70

Mise en conformité ou en cohérence avec le droit communautaire de diverses mesures applicables en matière de TVA

a) Contenu :

Le présent article comporte sept mesures.

I. Transposition en droit interne des dispositions de la directive 2009/162/UE du Conseil du 22 décembre 2009 modifiant diverses dispositions de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, relatives aux **livraisons de chaleur et de froid**.

Le paragraphe I du présent article aligne les règles de territorialité applicables aux livraisons de chaleur et de froid, et aux prestations de services qui leur sont liées sur celles déjà applicables aux livraisons de gaz naturel et d'électricité. Le lieu de livraison sera situé en France lorsque ces biens sont consommés en France, ou lorsque l'acquéreur est établi en France, contrairement au principe de l'imposition de l'opération en fonction du lieu où se trouvent les biens. Les transferts et affectations de chaleur ou de froid sont exclus du dispositif des transferts-affectations intracommunautaires. Le présent article tire les conséquences du changement de règles de territorialité s'agissant de la détermination du redevable, du contenu de sa déclaration de TVA, des achats de biens en franchise de TVA et d'importations. L'accès aux réseaux de chaleur et de froid et les services liés à l'acheminement relèveront des règles relatives aux prestations dites immatérielles.

II. Exonération de taxe sur la valeur ajoutée des **mandataires judiciaires à la protection des majeurs** qui remplacent les gérants de tutelle.

III. Mise en conformité du II de l'article 262 du code général des impôts relatif aux exonérations de TVA suite à l'avis motivé de la Commission européenne du 18 mars 2010.

Le paragraphe III du présent article limite l'exonération de TVA prévue pour certaines opérations portant sur les navires de commerce maritime à ceux de ces navires affectés à la **navigation en haute mer**. Il exclut les provisions de bord destinées aux bateaux affectés à la **petite pêche côtière** de l'exonération dont bénéficie l'avitaillement des navires

IV. Mise en œuvre de la faculté, offerte par la directive n° 2010/23/UE du Conseil du 16 mars 2010 modifiant la directive 2006/112/ CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude, de prévoir une autoliquidation pour certaines prestations de services présentant un risque de fraude dans les échanges intracommunautaires de **quotas d'émission de gaz à effet de serre**.

V. **Simplification** des règles fiscales applicables aux opérations immobilières.

Le paragraphe V du présent article supprime des dispositions devenues obsolètes.

VI. Modification relative au régime fiscal des **cessions de créance**.

L'exigibilité de la TVA en cas de cession de créance interviendra désormais à la date du paiement de la dette transmise entre les mains du bénéficiaire de la cession, et non plus à la date de la cession. Le débiteur pourra effectuer la déduction de TVA afférente à sa dette une fois la cession effectivement payée.

VII. suppression du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux prestations rendues par les avocats et les avoués dans le cadre de **l'aide juridictionnelle**.

Cette disposition tire les conséquences de l'arrêt de la CJUE du 17 juin 2010 (affaire C-492/08).

b) Application :

Les paragraphes I et n'appellent pas de mesure d'application.

Une instruction doit commenter le paragraphe II, qui n'appelle pas de mesure d'application.

Un décret simple et une instruction doivent préciser les dispositions du paragraphe III.

L'instruction 3-A-1-11 (BOI n° 6 du 24 janvier 2011) commente les dispositions du paragraphe IV.

Le paragraphe VI n'appelle pas de mesure d'application. Une instruction fiscale est annoncée par l'administration.

Le paragraphe VII n'appelle pas de mesure d'application. **L'instruction fiscale 3 C-1-11 (BOI n° 17 du 3 mars 2011)** indique que le fait générateur ayant lieu à l'exécution complète du service, le taux normal est applicable aux prestations rendues par les avocats et les avoués dans le cadre de l'aide juridictionnelle pour lesquelles la date d'achèvement de la mission d'assistance figurant sur l'attestation de mission délivrée par le greffe, ou à défaut la date de délivrance de l'attestation, intervient à compter du 31 décembre 2010. Elle admet que le taux réduit s'applique aux provisions versées avant cette date à un avocat ou avoué agissant dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

*

* *

33.— OBLIGATIONS DES REDEVABLES - RECOUVREMENT

33-01.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 50

Création d'un régime de consolidation du paiement de la TVA

a) Contenu :

Le présent article crée, à compter du 1^{er} janvier 2012, un régime optionnel de consolidation du paiement de la TVA et des taxes assimilées au sein des groupes de sociétés conformément à la possibilité offerte par l'article 11 de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

Une société mère d'un groupe pourra désormais acquitter la TVA due par celles de ses filiales intégrées dans le périmètre de consolidation, se substituant à elles comme redevable commun pour le paiement de la taxe. Dès lors, un redevable de la TVA pourra, sur option, choisir d'acquitter celle-ci ainsi que les taxes assimilées déclarées sur l'annexe de la déclaration CA3 dues par les sociétés membres du groupe qu'il constitue avec des assujettis dont il détient, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote. Il obtiendra le remboursement des excédents de taxes déductibles dont ceux-ci bénéficient éventuellement.

Pour bénéficier de cette option, les sociétés membres doivent remplir trois conditions : relever des catégories mentionnées au I de l'article 1649 *quater* B *quater* du CGI, soumises à l'obligation de transmission électronique ; ouvrir et clôturer leurs exercices comptables aux mêmes dates ; relever du régime normal d'imposition en matière de TVA.

L'option ne pourra être exercée « *qu'avec l'accord des membres du groupe intéressés* ». Le redevable commun pourra, toujours avec leur accord, exclure certains membres du groupe ou en introduire de nouveaux. Ces modifications ne pourront cependant prendre effet qu'à compter du second exercice compris dans la période d'option et seront sans incidence sur la durée initiale de celle-ci.

Des aménagements sont apportés au livre des procédures fiscales pour tenir compte de ce régime de consolidation. L'indication des conséquences financières des rectifications envisagées portera, pour la TVA, sur les montants dont la société ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité aurait été redevable en l'absence d'appartenance au groupe. La taxe mentionnée sur les déclarations des membres du groupe ayant concouru à la détermination du crédit de taxe de la société mère pourra être remise en cause à la hauteur de ce crédit,

même après expiration du délai de reprise. Les sociétés membres d'un groupe devront justifier du montant de la taxe et du crédit de taxe dont la société mère aura demandé à bénéficier.

b) Application :

L'article doit entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2012. L'option pour le nouveau régime sera alors possible, mais celui-ci ne s'appliquera qu'à compter du premier jour du premier exercice comptable suivant.

Un décret en Conseil d'État en attente de publication doit fixer les conditions de remboursement auprès de l'administration du solde négatif de TVA.

Un arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget est en attente de publication. Il devra préciser les dates de dépôt mensuel des déclarations, et fixer des délais permettant à la société mère de consolider les déclarations des sociétés membres du groupe.

Une instruction fiscale est également attendue d'ici l'été 2011.

*
* *

Article 72

Modalités de régularisation de la TVA pour les contribuables relevant du régime simplifié d'imposition

a) Contenu :

Jusqu'à présent, les entreprises soumises au régime simplifié de TVA étaient tenues de déposer une déclaration de TVA au titre de chaque année civile ou exercice comptable. Celles qui clôturaient leur exercice en cours d'année pouvaient choisir de déposer leur déclaration annuelle dans les mêmes conditions que les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, ou, sur option expresse, dans les trois mois de la clôture de l'exercice.

De nombreuses entreprises clôturant leurs comptes en cours d'année déposaient des déclarations de TVA au titre de l'année civile, ce qui rendait le rapprochement entre les déclarations de résultats et les déclarations de TVA plus complexe.

Le présent article a pour objet d'aligner les périodes des déclarations de TVA des entreprises au régime simplifié sur celles du compte de résultat, afin de simplifier les obligations des contribuables et de faciliter le contrôle des services fiscaux.

b) Application :

Cette obligation s'applique pour la première fois pour les exercices clos à compter du 30 septembre 2011.

Un décret en Conseil d'État doit préciser les modalités d'application de cet article, et adapter les dispositions de l'article 242 *septies* A et suivants de l'annexe II du CGI, relatifs au régime optionnel pour les entreprises dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile

Une instruction fiscale est prévue pour la fin du premier semestre 2011.

*

* *

**IV.- ENREGISTREMENT – IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE – TAXES
DIVERSES**

41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT

41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 21

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

a) Contenu :

Cet article ouvre droit à l'abattement de 75 % sur les droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission de titres de société avec pacte de conservation de six ans, lorsque les bénéficiaires ont préalablement constitué une holding ayant vocation à détenir ces titres. Le bénéfice de cette disposition est soumis à deux conditions devant être respectées pendant toute la durée de l'engagement de conservation : les héritiers ou donataires doivent individuellement poursuivre cet engagement et aucun actionnaire extérieur ne doit entrer dans la holding.

b) Application :

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Cette instruction est attendue depuis plusieurs années mais ce régime est complexe et ne cesse d'être modifié.

*

* *

41-15.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 31

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Le **décret n° 2009-1092 du 3 septembre 2009** fait application de cet article, ainsi que de l'article 15 de la loi de finances initiale pour 2008. Il fixe dans l'annexe II au code général des impôts les obligations déclaratives qui incombent aux descendants s'engageant à poursuivre l'engagement de conservation, afférentes aux conditions du pacte, une attestation de la société certifiant l'existence du pacte.

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Cette instruction est attendue depuis plusieurs années mais ce régime est complexe et ne cesse d'être modifié.

*

* *

41-16.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 12

**Assouplissement de l'exonération partielle de DMTG liée
à un pacte de conservation**

a) Contenu :

Cet article permet que l'apport par les héritiers ou donataires des titres reçus à une holding de gestion sans remise en cause de l'exonération partielle de droits de mutations à titre gratuit lié à un pacte de conservation puisse être pur et simple ou partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage.

De plus, il améliore la rédaction de la disposition permettant à la holding de gérer également des titres d'autres sociétés du groupe, en substituant à la condition que ces sociétés aient une activité similaire, connexe ou complémentaire, celle qu'elles aient une activité soit similaire, soit connexe et complémentaire.

b) Application :

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Cette instruction est attendue depuis plusieurs années mais ce régime est complexe et ne cesse d'être modifié.

*

* *

41-17.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 28

Exonération de droits de mutation par décès des successions des militaires décédés en opérations extérieures

a) Contenu :

Cet article crée une nouvelle exonération de droits de mutation à titre gratuit à l'article 796 du code général des impôts en faveur des successions des militaires décédés pendant une opération extérieure (OPEX) ou des suites de leur participation à une telle opération dans les trois années suivantes, ainsi que des successions des policiers, gendarmes et agents des douanes décédés dans l'accomplissement de leur mission et cités, à ce titre, à l'ordre de la Nation.

Conformément aux dispositions de l'article 796, l'exonération ne profite qu'à la part nette recueillie par les ascendants, les descendants, les frères et sœurs ou leurs descendants. En outre, elle n'entraîne pas la dispense de la déclaration de succession qui doit être accompagnée, selon le cas, d'un certificat de l'autorité militaire ou civile compétente.

b) Application :

Une **instruction du 30 juillet 2010 (instruction 7 G-4-10 au BOI n° 76 du 12 août 2010)** est venue commenter cette disposition, ainsi que les autres dispositions de la loi de finances pour 2010 concernant les droits de mutation à titre gratuit.

Cette instruction rappelle que l'exonération s'applique aux successions ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2008, ce qui peut permettre, pour les déclarations de succession déjà souscrites, d'obtenir la restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés en présentant une réclamation d'ici le 31 décembre 2011. Elle précise que l'exonération est subordonnée à la production du certificat de l'autorité militaire en même temps que la déclaration de succession.

En ce qui concerne l'exonération relative aux gendarmes, policiers et agents des douanes décédés dans l'accomplissement de leur mission et cités à l'ordre de la Nation à ce titre, l'instruction rappelle, dans la ligne d'une réponse ministérielle du 26 janvier 2010 à une question écrite, que cette disposition s'applique à l'ensemble des militaires décédés lors d'une mission intérieure de sécurité et cités à ce titre à l'ordre de la Nation.

*

* *

Article 33

Ouverture aux tontiniers de la possibilité d'opter pour le régime des droits de mutation à titre gratuit

a) Contenu :

Cet article prévoit que le conjoint ou le partenaire survivant partie à un pacte de tontine relatif à une habitation principale dont la valeur est inférieure à 76 000 euros puisse opter pour l'imposition de l'accroissement résultant du pacte entre le régime des droits de mutation à titre onéreux et celui des droits de mutation à titre gratuit. Jusqu'alors, en deçà de ce seuil et pour la seule résidence principale, la mutation était considérée comme effectuée à titre onéreux.

b) Application :

L'instruction du 30 juillet 2010 précitée (instruction 7 G-4-10 au BOI n° 76 du 12 août 2010) se contente de donner un exemple d'application de cette nouvelle disposition à deux partenaires liés par un PACS, en précisant que, du fait de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit des conjoints et partenaires liés par un PACS, le conjoint ou partenaire survivant a intérêt à opter pour l'application des droits de mutation à titre gratuit. Toutefois, la disposition n'est en théorie pas réservée aux seuls conjoints ou partenaires mais peut s'appliquer à toute personne, dès lorsqu'elle a acquis une habitation principale en commun avec le prédécédé et selon une clause de tontine.

*

* *

Article 34

Aménagement du régime des pactes d'actionnaires ouvrant droit à une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit

a) Contenu :

Cet article autorise le maintien de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit ouverte par un pacte d'actionnaires lorsque la participation des sociétés intermédiaires augmente. En effet, le seuil de 20 % de droits permettant de bénéficier du régime est apprécié en tenant compte des participations des sociétés intermédiaires. Jusqu'alors, la loi prévoyait que les participations devaient rester inchangées afin de ne pas autoriser une diminution de la participation. Le fait qu'une augmentation était possible avait été toléré par doctrine.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Cette instruction est attendue depuis plusieurs années mais ce régime est complexe et ne cesse d'être modifié.

*
* *

Article 35

Relèvement de la limite d'âge applicable à l'exonération des dons manuels

a) Contenu :

Cet article relève de 65 à 80 ans la limite d'âge du donateur pour le bénéfice de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 30 000 euros des sommes d'argent consenties en pleine propriété aux descendants (article 790 A *bis* du code général des impôts) lorsque le don bénéficie aux petits enfants, arrière petits-enfants, petits neveux, arrière petits neveux.

b) Application :

L'instruction du 30 juillet 2010 précitée (instruction 7 G-4-10 au BOI n° 76 du 12 août 2010) se contente de souligner que l'augmentation de la limite d'âge est relevée lorsque le don est consenti avec un « saut de génération », et que la limite d'âge demeure en revanche fixée à 65 ans lorsque le don est consenti à un enfant ou à un neveu (bien que, dans ce dernier cas, le degré de parenté entre le donateur et le donataire ne soit pas plus grand que dans le cas d'une donation à un petit enfant).

*
* *

Article 36

Restitution en cas de clause de retour conventionnel

a) Contenu :

Cet article prévoit la restitution des droits d'enregistrement acquittés lors d'une donation si le donataire vient à décéder prématurément, avant le donateur (clause de retour conventionnel).

b) Application :

L'**instruction du 30 juillet 2010 précitée (instruction 7 G-4-10 au BOI n° 76 du 12 août 2010)** rappelle que cette disposition législative consacre une jurisprudence de la Cour de cassation, qui a considéré que la restitution des droits acquittés lors d'une donation ne saurait être refusée en cas de retour conventionnel du bien antérieurement transmis à une personne décédée. Elle précise que la demande de restitution devra être effectuée dans le délai légal de réclamation à compter du décès du donataire, lequel expire à la fin de la deuxième année suivant le décès. Elle précise également que la demande devra être formulée par les héritiers ou légataires lorsque les droits avaient été acquittés par le donataire et par le donateur lorsque ce dernier les avait acquittés.

*
* *

41-18.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 19

**Application du droit de partage aux réincorporations de donations
antérieures dans une donation-partage**

a) Contenu :

Le présent article soumet les donations-partages réincorporant un bien dans cette donation au régime fiscal applicable aux donations-partages, y compris lorsque le bien est réattribué à un descendant du premier donataire.

Par exception à ce principe général, le présent article prévoit que, lorsqu'une donation-partage transgénérationnelle incorpore des donations antérieures et réattribue un bien à un descendant du donataire, le bien ainsi réattribué doit être soumis aux droits de mutation à titre gratuit si la donation initiale est intervenue moins de six ans avant la donation-partage. Les droits acquittés lors de la première donation sont alors imputés sur les droits dus à raison du même bien lors de la donation-partage. Ce nouvel assujettissement aux droits de mutation à titre gratuit vaut pour les donations-partages consenties à compter du 15 décembre 2010.

b) Application :

Une instruction devrait éclairer l'application de cette nouvelle disposition.

*
* *

44.- DROITS DE TIMBRE – DROITS ET TAXES DIVERS

44-07.- Loi de finances initiale pour 2007

Article 25

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Cet article n'a toujours pas fait l'objet de mesures d'application. Trois arrêtés prévus par l'article sont en attente de publication. L'article 25 dispose en effet que les appareils automatiques mis en service à partir du 1^{er} juillet 1987 doivent être munis d'un compteur de recettes dont les caractéristiques et les modalités de fonctionnement sont fixées par arrêté. Il dispose par ailleurs que lors de l'installation d'un appareil automatique chez un tiers, l'exploitant est tenu de déclarer à l'administration la part des recettes revenant à ce tiers. Le modèle de cette déclaration doit être fixé par arrêté. Enfin, un arrêté du ministre chargé du budget doit déterminer le modèle et les modalités de dépôt de la déclaration à l'administration. En revanche, les mécanismes de compensation ont été mis en place fin 2007.

*

* *

44-10.- Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 54

Volet fiscal de la réforme portant fusion des professions d'avocats et d'avoués

a) Contenu :

Cet article, d'une part, crée, à compter du 1^{er} janvier 2011 et jusqu'au 31 décembre 2018, un droit de 150 euros dû en appel lorsque le ministère d'avocat est obligatoire, acquitté par toutes les parties de l'appel, et affecte le produit de ce droit au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel. D'autre part, il prévoit une exonération des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du salaire du conservateur pour les opérations de restructuration liées à la suppression de la profession d'avoué.

Enfin, l'article admet le bénéfice de l'article 151 *septies* A du code général des impôts ouvrant droit à une exonération de plus-values de cession à l'occasion d'un départ à la retraite, normalement conditionnée à la reprise de l'activité, pour la plus-value réalisée au titre de la cession d'une charge par les avoués faisant valoir leurs droits à la retraite dans l'année suivant l'entrée en vigueur de la réforme, c'est-à-dire à compter de celle de la loi portant réforme de la représentation devant les cours d'appel.

b) Application :

La loi n° 2011-94 du 25 janvier 2011 portant réforme de la représentation devant les cours d'appel prévoit la fusion, au 1^{er} janvier 2012, des professions d'avocat et d'avoué près les cours d'appel. Elle met en place une commission nationale d'indemnisation chargée de formuler une offre d'indemnisation à l'avoué qui cesse son activité. L'indemnité sera versée dans les trois mois par un fonds d'indemnisation dont les modalités de fonctionnement sont définies par **le décret n° 2011-419 du 18 avril 2011**.

Un décret en Conseil d'État, prévu par l'article 54 de la loi n° 2009-2674, doit encore préciser les modalités de perception et de justification de l'acquittement du droit affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel.

*

* *

44-11.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 27

Création d'une taxe sur les services de publicité en ligne

a) Contenu :

Sont redevables de cette taxe, dite « taxe Google », les annonceurs assujettis à la TVA et établis en France, y compris pour leurs activités ou opérations exonérées de TVA. La taxe concerne les achats de prestations de communication électronique autres que les services téléphoniques, de radiodiffusion et de télévision, dont l'objet est de promouvoir l'image, les produits ou les services du preneur. Le taux de 1 % s'applique sur le montant hors TVA des sommes versées par l'annonceur. La taxe est liquidée et payée au titre de l'année précédente lors de la déclaration de TVA. Elle est recouvrée et contrôlée dans les mêmes conditions que la TVA.

Applicable à partir du 1^{er} juillet 2011, la taxe sera payée à partir d'avril 2012.

b) Application :

Une instruction fiscale est en cours de préparation, qui doit notamment préciser l'assiette de la taxe compte tenu de la modification rapide des pratiques commerciales sur Internet.

*
* *

Article 44

Aménagement du régime du droit de passeport pour les navires de plaisance ou de sport

a) Contenu :

Le présent article exonère de droit de passeport, à compter de 2011, les sociétés propriétaires d'un navire de plaisance ou de sport faisant l'objet à l'exportation d'un financement de type location avec option d'achat (LOA) ou crédit-bail, quelle que soit la valeur de ce navire, afin de préserver la compétitivité des sociétés de leasing françaises exerçant leur activité à l'exportation et jouant un rôle d'entraînement important pour l'industrie française du yachting.

Tout navire battant pavillon étranger et prenant la mer doit avoir à bord un passeport délivré par le service des douanes, ainsi que le requiert l'article 237 du code des douanes. En application de l'article 238, le passeport délivré aux navires de plaisance ou de sport donne lieu à la perception d'un droit à la charge du propriétaire ou de l'utilisateur du navire.

L'article 81 de la loi n° 2009-1674 de finances rectificative pour 2009 exonère, depuis le 1^{er} janvier 2010, les sociétés propriétaires d'un navire de plaisance ou de sport d'une valeur inférieure à 500 000 euros hors taxes faisant l'objet d'un contrat de location avec option d'achat ou de crédit-bail conclu avec une personne physique n'ayant pas sa résidence principale en France ou avec une personne morale ne disposant pas d'établissement en France, à l'exclusion de celles qui seraient contrôlées directement ou indirectement par une personne physique ayant sa résidence principale en France.

La vente à l'exportation des navires de plaisance ou de sport s'effectue de plus en plus souvent grâce à de nouveaux modes de financement avec des contrats de LOA, de location-vente ou de crédit-bail, qui ne transfèrent juridiquement la propriété du navire qu'au moment où l'option d'achat est levée. Ils ont donc pour effet de soumettre au droit de passeport, au titre de leur qualité de propriétaire, les sociétés françaises de financement des navires de plaisance ou de sport. Intervenant dans des opérations de financement portant sur des navires de valeur très souvent supérieure à 500 000 euros HT, ces sociétés sont ainsi pénalisées par un désavantage compétitif au regard de certaines de leurs concurrentes étrangères.

b) Application :

La **circulaire du 18 avril 2011** présente le régime administratif et fiscal des navires de plaisance ou de sport sous pavillon étranger. Elle définit la valeur plafond de 500 000 euros du navire au titre de 2010, précise les modalités d'application du dispositif de décote pour apprécier la valeur du navire au 1^{er} janvier 2010 et énumère les documents justificatifs à fournir au bureau de douane.

*
* *

44-12.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 73

Réforme de la fiscalité sur les tabacs

a) Contenu :

Le présent article vise à aménager le régime fiscal des produits de tabac sur les cinq points suivants :

– Il substitue à la notion de « *cigarette de la classe de prix la plus demandée* » (CPPD) la notion de « *prix moyen pondéré* » conformément à la nouvelle directive 2010/12/CE du 16 février 2010. La rédaction de l'article 575 du CGI s'en trouve donc modifiée.

– Il augmente les taux du droit de consommation et du minimum de perception applicables aux cigarettes et au tabac fine coupe destiné à rouler des cigarettes. Le relèvement de ces taux est rendu nécessaire par le changement de l'assiette du droit de consommation et la substitution de la cigarette de la classe de prix de référence à celle de la CPPD.

– Il supprime les prix seuils en dessous desquels les cigarettes ne peuvent être légalement vendues sur le territoire français.

– Il aménage les règles de détention et de circulation des produits de tabac, notamment en supprimant le plafond d'un kilogramme au-dessus duquel ceux-ci ne peuvent être légalement introduits par des particuliers sur le territoire français.

– Enfin, il rend applicable le droit de consommation aux produits de tabac commercialisés dans le département de Mayotte, après délibération du conseil général de Mayotte n° 022/2010/CG du 15 février 2010.

b) Application :

Pour 2011, l'**arrêté du 31 janvier 2011** a fixé le prix moyen pondéré de vente au détail des cigarettes à 268,87 euros les 1 000 unités pour les cigarettes vendues en France continentale et à 207,14 euros les 1 000 unités pour les cigarettes vendues en Corse. La classe de prix de référence s'établit à 270 euros les mille unités pour les cigarettes vendues en France continentale et à 210 euros les mille unités pour les cigarettes vendues en Corse.

Un rapport sur la possibilité d'une harmonisation européenne de la fiscalité du tabac doit être publié avant le 1^{er} juillet 2011,

*
* *

Article 81

Modulation de la taxe sur les ventes au détail de poissons, crustacés et mollusques marins

a) Contenu :

Le présent article vise à permettre la modulation du taux de la taxe sur les ventes au détail de poissons, crustacés et mollusques marins en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise redevable, dite contribution pour une pêche durable, pour alléger le poids de la contribution sur les poissonneries indépendantes de taille intermédiaire plus fragiles par rapport aux entreprises de plus grande dimension, telles que les grandes surfaces qui, par un effet de taille, peuvent mieux supporter la taxe.

Par conséquent, les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 777 000 euros continuent de ne pas être soumises à la taxe. Les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 777 000 euros et 2 millions d'euros bénéficient d'une mesure de plafonnement progressif. Ce plafonnement est le résultat de l'application d'un coefficient permettant à ces entreprises de bénéficier d'un plafonnement de la taxe compris entre 0 et 2 % de leur valeur ajoutée totale.

En outre, les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 2 millions d'euros sont soumises à une taxe plafonnée à 2 % de leur valeur ajoutée totale.

b) Application :

La filière pêche demandait la suppression de la taxe, ou sa réduction progressive. Le 11 mai dernier, le Président de la République a annoncé la suppression de la taxe, et la création d'un fonds interprofessionnel privé, en partie financé par les enseignes de la grande distribution. Il devrait être constitué en 2011 avec une dotation initiale de 10 millions d'euros, avec un budget prévisionnel en année pleine de 35 millions.

45.– IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

45-02.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 15

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

a) Contenu :

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

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

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

– un engagement collectif d'une durée minimale de deux ans, remplacé dans le cadre de la transmission d'une entreprise individuelle par une condition de détention de deux ans, suivie d'un engagement individuel de conservation de quatre ans. Pour l'ISF, l'engagement individuel débute à l'expiration de l'engagement collectif ; pour les mutations, il débute à compter de la transmission ;

– l'exercice par un des signataires du pacte collectif d'une fonction de direction ou, s'agissant des sociétés de personnes, d'une activité professionnelle principale, pendant une durée minimale de cinq ans démarrant à compter de la conclusion de l'engagement collectif pour les sociétés et de trois ans à compter de la transmission pour les entreprises individuelles.

Par ailleurs, s'agissant des pactes en matière d'ISF, certaines dispositions supplémentaires doivent être soulignées : la dérogation à la condition de conservation attachée aux opérations de restructuration, prévue pendant la période d'engagement collectif, est transposée à la période d'engagement individuel ; l'exonération n'est pas remise en cause non plus après deux ans d'engagement collectif quand bien même ce dernier aurait une durée plus longue si l'engagement individuel est respecté ; enfin, l'exonération est acquise au terme d'un délai global de six ans et sa remise en cause ne peut plus porter que sur l'année au cours de laquelle les conditions de son application ne sont plus réunies.

Cet article ouvre également la possibilité pour les titres de sociétés faisant l'objet d'un pacte de mutation à titre gratuit, sous condition, d'être apportés à une holding dont l'unique objet est la gestion de son propre patrimoine mobilier, aux holdings dont le patrimoine est constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe ayant une activité similaire, connexe ou complémentaire, dont les parts ou actions ont été transmises.

b) Application :

Le décret n° 2009-1092 du 3 septembre 2009 s'agissant des mutations à titre gratuit et le **décret n° 2010-423 du 28 avril 2010** s'agissant de l'ISF modifient l'annexe II au code général des impôts pour prévoir notamment les obligations déclaratives qui incombent aux descendants s'engageant à poursuivre l'engagement de conservation, afférentes aux conditions du pacte.

Les instructions commentant les exonérations partielles sont toujours en cours de préparation, compte tenu de la complexité des dispositifs mais aussi des aménagements successifs dont ils ont fait l'objet.

*
* *

45-03.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 41

Maintien de l'abattement de 75 % sur l'impôt de solidarité sur la fortune en présence d'un pacte d'actionnaires en cas de donation ou de cession de titres de sociétés interposées entre associés

a) Contenu :

Cet article autorise, sans remise en cause de l'abattement d'ISF lié à un pacte d'actionnaires, les cessions ou donations entre actionnaires des sociétés interposées qui détiennent la participation dans la société dont les titres font l'objet du pacte. La faculté de cession ou de donation ne concerne que les cessions entre associés d'une même société interposée bénéficiaires du régime d'exonération partielle présents à la date de signature du pacte et pour les seules actions qu'ils détenaient à cette date.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle d'ISF, qui ne cesse d'être modifié.

*
* *

45-04.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 40

Exonération de la valeur de capitalisation des rentes viagères

a) Contenu :

Cet article proroge de deux ans la dérogation dont bénéficient les PERP, PERCO et PERE pour l'exonération de la valeur de capitalisation des rentes de l'épargne retraite au titre de l'ISF. L'article 885 J du code général des impôts prévoit une exonération de la valeur de capitalisation des rentes de l'épargne retraite lorsque les conditions de constitution de celles-ci peuvent être apparentées à celles applicables dans le cadre d'un régime d'assurance vieillesse, notamment une durée minimale de quinze ans et des versements réguliers. L'article 8 de la loi de finances pour 2007 avait autorisé une dérogation à cette condition de durée pour les PERP, PERCO et PERE jusqu'au 31 décembre 2008. Cette date est repoussée au 31 décembre 2010.

b) Application :

Une instruction du 29 octobre 2010 (**instruction 7 S-6-10 au BOI n° 96 du 12 novembre 2010**) est venue préciser le traitement de la valeur de capitalisation des rentes viagères au titre de l'assiette de l'ISF.

Cette instruction prévoit notamment que « *la condition légale de régularité du versement des primes s'oppose à l'exonération d'ISF de la rente constituée après le versement de quelques annuités d'un faible montant, suivies d'un ou plusieurs versements de sommes très importantes* ».

*

* *

45-05.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 20

Aménagement de la réduction d'ISF en faveur des investissements dans les PME

a) Contenu :

Cet article accélère l'investissement des fonds d'investissement permettant à leurs souscripteurs de bénéficier d'une réduction de 25 % sur l'impôt sur le revenu ou de 50 % sur l'impôt de solidarité sur la fortune pour investissement dans les PME. Les fonds doivent atteindre 50 % du quota d'investissement au terme d'une période de huit mois à compter de la date de clôture de la période de

souscription fixée dans le prospectus complet du fonds et 100 % au plus tard le dernier jour du huitième mois suivant. La période de souscription ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds, ou huit mois après la promulgation de la loi de finances pour 2010.

Ces obligations sont assorties d'une pénalité de 20 % des montants des investissements qui auraient permis d'atteindre 50 % du quota intermédiaire ou 100 % du quota final aux dates fixées.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux fonds ayant pour objet d'investir plus de 50 % de leur actif au capital de jeunes entreprises innovantes.

L'article impose également aux holdings éligibles aux dispositifs de réduction d'impôt une obligation d'information complète des investisseurs ou porteurs (période de conservation des titres, modalités prévues pour assurer la liquidité, méthodologie, prestataires de services d'investissement incluant les modalités de calcul et décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects).

Enfin, l'article prévoit une régulation des frais et commissions des fonds et holdings. Il est renvoyé à un décret le soin de fixer les conditions dans lesquelles les investisseurs ou porteurs sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions. Ce décret prévoira également l'encadrement des frais relatifs à la commercialisation et au placement des actions de la société ou des parts du fonds. Le non respect de ces obligations est assorti d'une pénalité de 1 % du montant de la souscription qui a ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt pour l'exercice concerné, plafonnée à la moitié du montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

b) Application :

Le rescrit 2010/22 du 6 avril 2010 est venu apporter de nombreuses précisions. Il énonce que la date de constitution du fonds s'entend de la date de dépôt des fonds figurant sur l'attestation adressée par le dépositaire. Il précise dès lors les modalités de décompte des délais d'investissement pour les différents cas de figure, schémas à l'appui, ci-après résumés.

1) Le fonds est constitué après le 1^{er} janvier 2010.

Cas de figure n° 1 : Le fonds est constitué et agréé après le 1^{er} janvier 2010 :

Les délais s'appliquent sans exception, ce qui implique notamment que la période de souscription ne peut excéder huit mois, mais peut être allongée jusqu'à huit mois par avenant, et le délai de six mois supplémentaire (« joker ») prévu par le code monétaire et financier n'est pas applicable.

Cas de figure n° 2 : Le fonds est constitué après le 1^{er} janvier 2010 mais a été agréé avant le 1^{er} janvier 2010 :

Si son règlement prévoyait une durée de souscription supérieure à 8 mois, la période d'investissement débute à compter du premier jour du neuvième mois suivant celui de la constitution du fonds. Il est donc admis que la période de souscription et la période d'investissement puissent se superposer. Les pourcentages de 50 % et 100 % du quota sont toutefois bien calculés sur la totalité des souscriptions ;

2) Le fonds a été constitué avant le 1^{er} janvier 2010.

Il peut dans certains cas (*cf. infra*) avoir superposition de la période d'investissement et de la période de souscription. Les pourcentages de 50 % et 100 % du quota sont alors calculés sur la totalité des souscriptions. Par ailleurs, l'application des nouvelles dispositions ne peut avoir pour effet de porter la fin de la période d'investissement au-delà de la date de clôture du deuxième exercice du fonds. Le décompte de la période d'investissement diffère selon que la période de souscription était close ou non au 1^{er} janvier 2010.

Cas de figure n° 3 : Le fonds a été constitué avant le 1^{er} janvier 2010 et la période souscription est en cours depuis moins de huit mois :

La solution retenue est la même que dans le cas de figure n° 2, ce qui permet d'assurer une certaine égalité de traitement entre les nouveaux fonds déjà agréés au 1^{er} janvier 2010 et les fonds déjà constitués dont la période de souscription n'a pas déjà excédé huit mois.

La période d'investissement démarre une fois un délai de huit mois écoulé à compter de la constitution du fonds, même si le règlement prévoit une durée supérieure. La période de souscription et celle d'investissement se superposent donc le cas échéant à compter de ce moment. Les deux périodes de huit mois ne connaissent pas de tolérance et le « joker » de six mois supplémentaire ne peut être utilisé.

Cas de figure n° 4 : Le fonds a été constitué avant le 1^{er} janvier 2010, la période souscription est en cours et il s'est déjà écoulé au moins huit mois :

La période d'investissement démarre au 1^{er} janvier 2010 avec deux délais de huit mois. Cela signifie qu'il n'y a pas entrée en vigueur « rétroactive » des délais d'investissement au premier jour du neuvième mois si cette date est antérieure au 1^{er} janvier 2010. En revanche, il n'y a pas de délai supplémentaire accordé à compter du 1^{er} janvier 2010 pour respecter le quota dans les seize mois. La période de souscription et celle d'investissements se superposent.

Toutefois, si la clôture du deuxième exercice intervient avant le 31 août 2010, c'est-à-dire avant un délai de huit mois, le fonds n'est pas tenu d'atteindre un quota intermédiaire de 50 %, ce qui est tout à fait logique. Par ailleurs, il peut utiliser son « joker » de six mois pour atteindre le quota de 100 % à condition que le terme de la période d'investissement ne soit pas porté à une date postérieure au 30 avril 2011, c'est-à-dire 16 mois à compter du 1^{er} janvier 2010. Cette tolérance ne vaut cependant que pour le quota à respecter pour les réductions d'impôt sur le revenu, à l'exclusion donc du quota à respecter pour la réduction d'ISF.

Cas de figure n° 5 : Le fonds a été constitué avant le 1^{er} janvier 2010 et la période souscription est close :

Les décomptes sont les mêmes que dans le cas de figure n° 4, ce qui permet d'assurer une certaine égalité de traitement selon que la période est close ou a déjà eu cours sur au moins huit mois.

La période d'investissement démarre au 1^{er} janvier 2010 avec les deux délais de huit mois. Toutefois, si la clôture du deuxième exercice intervient avant le 31 août 2010, c'est-à-dire avant un délai de huit mois, le fonds n'est pas tenu d'atteindre un quota intermédiaire de 50 %. Le fonds peut dans ce cas, pour atteindre le quota de 100 %, mais pour les réductions d'IR seulement, utiliser son « joker » de six mois, à condition que le terme de la période d'investissement ne soit pas porté à une date postérieure au 30 avril 2011.

Par la suite, **l'instruction 7 S-7-10 du 15 novembre 2010** (BOI n° 100 du 24 novembre 2010) est venue confirmer les précisions apportées par le rescrit.

Il en ressort que l'intention du législateur d'appliquer la mesure aux fonds déjà constitués est tout à fait respectée, avec le souci d'appliquer de façon relativement stricte les nouveaux délais, tout en assurant la plus grande égalité de traitement possible des fonds en fonction de leurs dates de constitution, d'agrément et de clôture de la période de souscription.

Un décret (**décret n° 2010-604 du 4 juin 2010** relatif aux obligations déclaratives pour l'application de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune prévue à l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts) permet aux redevables de produire les pièces justificatives de leur souscription au capital d'une société ou d'un fonds dans les trois mois suivant la date de dépôt de la déclaration d'ISF.

Par ailleurs, le **décret n° 2010-1311 du 2 novembre 2010** relatif à l'encadrement et à la transparence des frais et commissions prélevés directement ou indirectement par les fonds et sociétés mentionnés à l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts a fixé les règles d'encadrement des frais et commissions relatifs à la commercialisation, au placement et à la gestion des FCPI. Ce décret renvoie notamment à un arrêté du ministre chargé de l'économie le soin de fixer le taux maximal de ces frais et commissions en proportion des souscriptions initiales

totales (arrêté du 2 novembre 2010 portant application du décret n° 2010-1311) et instaure une distinction entre les frais de commercialisation et de placement, lesquels ne peuvent excéder la durée de vie du fonds, et les frais de gestion. Dans le même temps, ce décret impose des obligations d'information des souscripteurs nombreuses et détaillées.

*
* *

45-06.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 38

Aménagement des réductions d'impôt sur le revenu et d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME et d'entreprises innovantes

a) Contenu :

Le présent article a procédé à des aménagements portant sur les réductions d'impôt sur le revenu et d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME non cotées ou de fonds d'investissement, afin de modifier les règles applicables à ces réductions d'impôts, de modifier les conditions d'éligibilité des sociétés et fonds d'investissement et de généraliser et de renforcer les obligations d'information.

Le présent article a introduit des contraintes nouvelles relatives aux versements ouvrant droit à la réduction d'impôt sur le revenu, afin de respecter la législation communautaire, à l'instar de ce qui est déjà prévu pour les versements ouvrant droit à la réduction d'ISF. Lorsque l'entreprise est en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion et qu'elle n'est pas qualifiable d'entreprise en difficulté, les versements qu'elle reçoit au titre de la réduction d'impôt sur le revenu ne pourront excéder un plafond annuel glissant fixé par décret. Dans les autres cas, l'entreprise ne pourra percevoir des versements plus élevés que les seuils communautaires fixés pour les aides *de minimis* (200 000 euros sur trois exercices fiscaux). Ces nouvelles règles sont applicables aux souscriptions effectuées dans des sociétés à compter du 13 octobre 2010 et dans des fonds d'investissement constitués à compter du 1^{er} janvier 2011.

Concernant la réduction d'ISF, le montant global de la réduction a été abaissé de 50 000 à 45 000 euros, le taux de la réduction d'impôt en cas de souscriptions au capital de PME non cotées a été abaissé de 75 % à 50 % du montant des souscriptions au capital, et le montant correspondant à la réduction pour souscriptions à des parts de fonds d'investissement a été abaissé de 20 000 à 18 000 euros. Ces nouvelles règles sont applicables aux souscriptions ouvrant droit à réduction d'impôt au titre de l'ISF à acquitter en 2011.

Des clauses nouvelles, interdisant à la société bénéficiaire des versements d'accorder une garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions, et interdisant des souscriptions précédées de remboursements d'apports ou donnant lieu à des contreparties, ont été introduites par le présent article, qui a également porté de cinq à dix ans le délai au cours duquel les remboursements des apports aux souscripteurs conduisent à une remise en cause de la réduction d'impôt.

Les conditions de non-cumul avec d'autres avantages fiscaux ont également été revues, afin d'exclure toute possibilité de cumul avec d'autres avantages fiscaux ainsi qu'entre l'avantage relatif à l'ISF et celui relatif à l'impôt sur le revenu.

Les conditions d'éligibilité des sociétés et fonds d'investissement, permettant de prétendre au bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu ou d'ISF ont été renforcées.

En ce qui concerne les PME non cotées, leur champ d'activité a été restreint, en excluant l'ensemble du domaine immobilier et financier (réserve faite des entreprises solidaires) ainsi que les sociétés exerçant une activité procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production. Par ailleurs, les actifs de la société ne doivent pas être constitués de façon prépondérante de métaux précieux, d'œuvres d'art, d'objets de collection, d'antiquités, de chevaux de course ou de concours, ou de vins ou d'alcools. Ces nouveaux critères sont applicables aux souscriptions effectuées à compter du 13 octobre 2010. Le nouveau critère relatif au nombre de salariés à la clôture du premier exercice est pour sa part applicable aux souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2011.

En ce qui concerne les FIP et FCPI, les nouvelles exigences d'éligibilité applicables aux investissements directs sont transposées pour apprécier le respect du quota de 60 % de titres émis par des sociétés non cotées (caractéristiques de la société, plafonnement des versements). Le quota de 6 % d'entreprises dont le capital est compris entre 100 000 euros et 2 millions d'euros est supprimé, au profit d'un quota de 40 % d'investissements en fonds propres pour les FCPI. Ce même nouveau quota d'investissements en fonds propres est appliqué aux FIP, tandis que le quota d'entreprises de moins de cinq ans est supprimé. Ces nouvelles exigences sont applicables aux fonds constitués à compter du 1^{er} janvier 2011 et aux investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011 au moyen de souscriptions reçues après le 29 septembre 2011. En outre, le bénéfice de la réduction d'impôt s'applique sur une assiette nette des frais et commissions, et elle ne peut pas s'appliquer aux parts de fonds figurant sur un PEA ni aux parts de *carried interest* en FCPI.

Enfin, le présent article renforce les obligations d'information, en transposant aux FIP et FCPI ouvrant droit à la réduction d'impôt sur le revenu l'exigence d'un décret fixant l'encadrement des frais de commercialisation et de

placement des FIP et FCPI et l'existence d'une pénalité en cas d'absence de respect des obligations d'information correspondant à 1 % du montant des souscriptions ayant donné lieu à la réduction d'impôt, en prévoyant une nouvelle obligation de transmission d'un état récapitulatif des sociétés financées par les FCPI et FIP.

b) Application :

L'absence de possibilité de cumul de la réduction au titre de l'ISF et de la réduction au titre de l'impôt sur le revenu a été précisée par une instruction du 9 décembre 2010 (**instruction 7 S-8-10 au BOI n° 104 du 10 décembre 2010**).

Le seuil qui a été retenu pour les versements ouvrant droit à la réduction d'ISF dans le décret n° 2008-336 du 14 avril 2008 relatif à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune prévue à l'article 885-0 V *bis* du code général des impôts, est de 1,5 million d'euros. Toutefois, dans la mesure où il est envisagé que la Commission européenne relève le plafond actuel de 1,5 million d'euros à 2,5 millions d'euros, le décret qui doit fixer le plafond des versements ouvrant droit à réduction d'impôt sur le revenu par société devrait tenir compte de ce relèvement. Par ailleurs, le décret devrait préciser que le plafond de versement devra faire l'objet d'une appréciation globale, à la fois pour les versements au titre de la réduction d'ISF et pour les versements au titre de la réduction d'impôt sur le revenu.

Concernant les obligations d'information, le **décret n° 2010-1311 du 2 novembre 2010** précité, complété par un arrêté du même jour, a prévu l'ensemble des dispositions d'application nécessaires pour les fonds d'investissement ouvrant droit à une réduction d'ISF.

*
* *

Article 40

Extension de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de dons aux sommes versées à certaines associations d'utilité publique

a) Contenu :

Le présent article a modifié le plafond de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des dons à des associations d'utilité publique, en réduisant ce plafond de 50 000 à 45 000 euros pour les versements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011. Dans le même temps, il a étendu la liste des associations ouvrant droit à cette réduction d'impôt en y ajoutant les associations reconnues d'utilité publique de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises dont la liste est fixée par décret.

b) Application :

Le décret fixant la liste des associations ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt a été publié au *Journal officiel* du 9 avril 2011 (**décret n° 2011-380 du 7 avril 2011** fixant la liste des associations reconnues d'utilité publique de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises prévue au 9° de l'article 885-0 V *bis* A du code général des impôts) et comprend deux associations : l'Association pour le droit à l'initiative économique (ADIE) et Réseau Entreprendre.

L'instruction commentant la disposition devrait pour sa part être publiée prochainement.

*

* *

V.- FISCALITÉ LOCALE

51.– TAXES FONCIÈRES

51-01.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 109

Exonération facultative de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les terrains à usage arboricole ou viticole

a) Contenu :

Cet article, issu d'un amendement voté au Sénat, prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2012, les communes et leurs groupements à fiscalité propre peuvent exonérer de taxe foncière sur les propriétés non bâties les vergers, les cultures fruitières d'arbres ou arbustes et les vignes.

Cette exonération, dont le contribuable peut bénéficier pendant huit ans, s'applique après les autres exonérations de TFNB déjà prévues par le code général des impôts.

Le Rapporteur général avait plaidé pour la suppression de cet article lors de son examen en commission mixte paritaire au motif principal qu'une exonération de TFNB existait déjà, sous diverses conditions, au profit des terrains plantés en bois, en futaies ou taillis, ceux plantés en truffiers, situés en zone humide ou Natura 2000, ceux plantés en noyer ou exploités en mode biologique.

Toutefois, plusieurs corrections avaient été proposées par le Sénat qui avaient permis l'adhésion des membres de la commission mixte paritaire à un article dont la portée est ainsi précisée :

– l'exonération, qui s'étendait initialement aux parts départementales et régionales de la TFNB (supprimées dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle), a été recentrée sur les parts communales et intercommunales ;

– elle a été limitée aux surfaces agricoles proprement dites, alors que le texte issu du Sénat visait tous types de terrains à usage arboricole ou viticole.

b) Application :

Contrairement à l'article 113 de la loi de finances pour 2009 – prévoyant une exonération facultative de TFNB en faveur de l'agriculture biologique adossée à la définition communautaire de ce type d'agriculture – la mise en œuvre du présent article nécessite une instruction permettant de préciser les cultures ainsi que les surfaces qui peuvent effectivement bénéficier de l'exonération.

S'agissant des types de cultures visées par cette exonération, en réponse à une question écrite de Mme Brigitte Barèges du 22 février 2011, le Gouvernement indique que les cultures concernées par cette exonération sont celles visées dans les troisième et quatrième catégories prévues par l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908.

Le Rapporteur général note que de nombreuses exonérations de fiscalité locale – principalement de TFNB – concernant les surfaces agricoles sont adossées à cette instruction ministérielle de plus de cent ans ⁽¹⁾, dont le texte présente la particularité d’être impossible à trouver au cours d’une recherche sur le site de *Légifrance*.

Conformément à l’objectif constitutionnel d’accessibilité et d’intelligibilité du droit, il pourrait être utile qu’une instruction fiscale récente permette de comprendre clairement la portée de cette exonération autant que des autres exonérations reposant sur l’instruction fiscale de 1908.

Le Rapporteur général appelle par ailleurs le Gouvernement à compléter cette instruction par des éléments permettant de déterminer les surfaces qui pourront effectivement bénéficier de l’exonération.

*
* *

51-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 38

**Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties au profit des
immeubles du patrimoine universitaire confié à des sociétés de projet**

a) Contenu :

Cet article, inséré à l’Assemblée nationale à l’initiative de MM. Michel Bouvard et Jean-Claude Flory avec un avis favorable du Gouvernement, prévoit une exonération facultative de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFB) pour les immeubles construits par les établissements d’enseignement supérieur qui font l’objet d’un contrat conférant des droits réels à un tiers, sous réserve de l’accord préalable de l’autorité administrative et de clauses permettant d’assurer la continuité du service public lorsque ces biens sont nécessaires à l’accomplissement d’un tel service.

(1) Exonération permanente et totale de TFNB pour les terres, prés, vergers, ..., en Corse (article 1394 B du GCI), exonération permanente et partielle de TFNB pour les mêmes espaces pour le reste de la France (article 1394 B bis du CGI), exonération partielle temporaire de TFNB pour les prés situés en zone humide (article 1395 D du CGI), exonération totale temporaire de TFNB pour les terrains situés en zone Natura 2000 (article 1395 E du CGI), exonération totale temporaire de TFNB pour certains terrains agricoles en Outre-mer et en cœur de parc national (article 1395 F du CGI), exonération facultative, temporaire et totale de TFNB pour les terrains en agriculture biologique (article 1395 G du CGI), exonération dégressive et temporaire pour certains terrains agricoles dans les DOM (article 1395 H du CGI).

Ce type de contrats, encadré par la loi n° 2010-1536 du 13 décembre 2010 relative aux activités immobilières des établissements d'enseignement supérieur, vise à permettre aux universités de valoriser leur patrimoine immobilier dans le cadre d'une plus grande autonomie prévue par la loi relative aux libertés et responsabilités des universités.

b) Application :

La mise en œuvre de cet article ne nécessite pas de décret. Toutefois, une instruction fiscale est prévue pour le mois de juin 2011.

*
* *

52.– TAXE D'HABITATION

52-03.– Loi de finances initiale pour 2006

Article 92

Résidences mobiles terrestres

a) Contenu :

Le présent article instituait une taxe annuelle représentative de la taxe d'habitation à la charge des personnes dont la résidence principale est constituée à titre principal d'une résidence mobile terrestre.

Compte tenu des difficultés de mise en œuvre de cette taxe, l'article 80 de la loi de finances pour 2007 (n° 2006-1666 du 21 décembre 2006) a reporté au premier janvier 2008 la date de son entrée en vigueur.

Par la suite, l'article 77 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007), compte tenu de l'impossibilité de l'administration à mettre en œuvre la taxe, a reporté son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010.

Il convient de signaler que le Gouvernement a présenté, au cours de la discussion du troisième projet de loi de finances rectificative pour 2009, un amendement repoussant une troisième fois l'entrée en vigueur de cette taxe. Cet amendement, adopté par l'Assemblée nationale, a été supprimé par le Sénat, suppression qui a ensuite été confirmée en commission mixte paritaire. Le Parlement s'est également opposé à son rétablissement lors de la lecture des conclusions de la CMP, marquant ainsi sa ferme volonté que l'article 1595 *quater* du code général des impôts et la taxe sur les résidences mobiles terrestres entrent en vigueur en 2010.

Toutefois, la mise en œuvre de cette mesure s'est heurtée à des difficultés pratiques :

– la taxe est exigible au 1^{er} janvier de l'année alors qu'il est difficile de situer ces résidences rétroactivement pour savoir dans quelle commune les imposer ;

– le tarif est fixé proportionnellement à la surface de la résidence (25 euros par mètre carré) mais il est en pratique très difficile de contrôler cette surface ;

– enfin, les contrôles par l'administration fiscale sont complexes à mettre en œuvre.

Pour l'ensemble de ces raisons, l'article 35 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 a prévu le remplacement du présent dispositif par une taxe annuelle forfaitaire dont le recouvrement sera facilité ⁽¹⁾.

b) Application :

Cet article n'a fait l'objet d'aucune mesure d'application. Les modalités de liquidation et de recouvrement de la taxe auraient dues être précisées par un décret en Conseil d'État.

Compte tenu de la réécriture de ce dispositif prévue par l'article 35 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010, il n'y a toutefois plus lieu d'attendre les mesures d'application de cette disposition.

*
* *

52-04.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 102

Dégrèvement partiel et temporaire de taxe d'habitation en cas de relogement dans le cadre d'une démolition en zone ANRU

a) Contenu :

Le présent article accorde un dégrèvement de taxe d'habitation aux contribuables concernés par une opération de démolition de leur logement réalisée dans le cadre du programme national de rénovation urbaine (opérations « ANRU » prévues par la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003).

(1) Voir infra.

Le dégrèvement est égal à la différence entre le montant de la taxe d'habitation due pour le nouveau logement et le montant acquitté au titre de l'ancien logement. Ceci revient à neutraliser l'opération de relogement pour les redevables de la taxe d'habitation dans les cas où cette taxe est plus élevée en raison de l'augmentation de la valeur locative du logement.

Le dégrèvement n'est accordé que pendant une période de trois ans. À l'issue de celle-ci, la taxe est due dans les conditions de droit commun.

b) Application :

L'instruction fiscale permettant la mise en œuvre de cette mesure a été prise le 25 mars 2011 ⁽¹⁾.

Elle complète utilement le texte de la loi en apportant les précisions suivantes :

– le montant de la taxe d'habitation à prendre en compte pour le calcul du dégrèvement s'entend de la cotisation due par le contribuable après application du plafonnement en fonction du revenu fiscal de référence, prévu par l'article 1414 A du code général des impôts ;

– le dégrèvement peut s'appliquer à la cotisation de taxe d'habitation due au titre de plusieurs logements successifs ;

– la cotisation de taxe d'habitation comprend, éventuellement, la taxe due au titre des locaux formant des dépendances et faisant l'objet d'une évaluation distincte ;

– le dégrèvement est applicable aux impositions établies au titre de l'année 2010, donc aux relogements qui ont été opérés dès 2007 compte tenu du fait que ce dégrèvement est possible pendant trois ans.

*

* *

(1) *Instruction fiscale n° 6 F-1-11 du 5 mars 2011, bulletin officiel des impôts n° 29 du 5 avril 2011.*

54.– TAXE PROFESSIONNELLE, CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE ET IMPOSITIONS FORFAITAIRES SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAU

54-12.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 100

Valeur locative des immeubles acquis par levée d'option d'un crédit bail

a) Contenu :

Le présent article neutralise l'effet de la conclusion d'un crédit-bail, ou de la levée d'option au terme d'un crédit-bail, sur la valeur locative des biens immobiliers assujettis aux impositions locales (taxe foncière et taxe professionnelle).

En effet, les immobilisations des établissements industriels passibles de la taxe foncière sont évaluées de manière comptable, par leur prix de revient inscrit au bilan. Ce prix étant égal au prix d'acquisition, les levées d'option à prix symbolique, au terme d'un crédit-bail, pouvaient conduire à des diminutions brutales de la base d'imposition des entreprises concernées. De façon symétrique à la clause de non-baisse instaurée pour les EBM pris en crédit-bail, le présent article dispose que la valeur des immeubles concernés ne peut diminuer après levée de l'option, ou conclusion d'un crédit-bail.

Cette mesure, qui peut conduire à des réévaluations substantielles, s'applique, pour les impositions établies à compter de 2009, aux opérations postérieures au 31 décembre 2006 et à celles à venir. Les contribuables ayant cédé ou acquis des biens concernés en 2007 et 2008 doivent le déclarer avant le 1^{er} mai 2009.

b) Application :

Cet article, qui ne nécessite pas de décret d'application, a été commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la circulaire « budgétaire » du ministre de l'intérieur pour 2009.

Il devrait également être précisé par une instruction fiscale en cours de préparation.

*

* *

Article 101

Évaluation des établissements industriels pour l'établissement des impositions directes locales

a) Contenu :

Le présent article réaffirme le sens qu'il convient d'accorder aux dispositions de l'article 1500 du code général des impôts, l'interprétation qu'en donnait et l'application qu'en faisait habituellement la doctrine fiscale ayant été contredites par une décision du Conseil d'État statuant au contentieux.

L'article 1500 du CGI fixe la ligne de partage entre les immeubles industriels qui doivent être évalués en fonction de leur valeur comptable inscrite au bilan de l'entreprise, et ceux qui, à défaut de présentation d'un bilan, doivent être évalués selon la méthode dite « par comparaison » utilisée pour les locaux commerciaux.

L'administration fiscale, ayant toujours légitimement cherché à faire prévaloir chaque fois que possible une évaluation comptable plus fiable et représentative qu'une évaluation administrée, analysait l'article 1500 comme justifiant la méthode comptable sitôt que le bien est inscrit à un bilan présenté par celui qui l'exploite. La juridiction administrative a estimé, pour sa part, que l'article 1500 restreignait l'usage de la méthode comptable aux seuls cas où le bien est inscrit au bilan de son propriétaire qui l'exploite, en dépit du fait que le redevable des impositions locales assises sur cette valeur locative n'est pas systématiquement ledit propriétaire.

Le présent article fixe une nouvelle rédaction de l'article 1500, à droit constant, dans le but de faire prévaloir à nouveau l'approche défendue par l'administration fiscale.

b) Application :

Compte tenu du contexte entourant l'adoption du présent article, qui ne nécessite pas en tant que tel de modifier la documentation fiscale de base, une instruction devrait commenter à nouveau les cas d'évaluation des immeubles industriels par la méthode comptable. Cette instruction est en cours de préparation.

*

* *

Article 109

Exonération de la taxe professionnelle pour les filiales des éditeurs de presse périodique écrite

a) Contenu :

Le présent article étend, par coordination, le champ d'application de l'exonération de taxe professionnelle dont bénéficient les filiales assurant le groupage et la distribution des journaux.

En effet, l'instruction 6 E-3-08 commentant la précédente extension de cette exonération, par l'article 122 de la loi de finances rectificative pour 2006, aux filiales des sociétés coopératives de messageries de presse a été publiée le 4 août 2008. Elle a fait apparaître une restriction du champ de l'exonération étrangère à l'intention du législateur, mais qui découle d'une lecture littérale de la loi :

– Antérieurement à 2006, les éditeurs de feuilles périodiques étaient exonérés de taxe professionnelle, en vertu de l'article 1458 du code général des impôts. Symétriquement, les sociétés coopératives de messageries de presse bénéficiaient d'une réduction de base à due concurrence de la détention de leur capital par lesdits éditeurs.

– L'article 122 de la loi de finances rectificative pour 2006 a étendu le bénéfice de cette exonération aux filiales assurant uniquement le groupage et la distribution, si elles sont détenues majoritairement par des sociétés coopératives de messageries de presse.

– Demeuraient donc isolées hors du champ de l'exonération, et sans motif réel, les filiales détenues majoritairement par des éditeurs de feuilles périodiques.

Le présent article gomme cette distorsion en étendant le bénéfice de l'exonération à ces filiales.

b) Application :

Cet article, qui ne nécessite pas de décret d'application, a été commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la circulaire « budgétaire » du ministre de l'intérieur pour 2009.

En revanche, son application n'a pas encore été commentée par une instruction fiscale, qui devrait pourtant être publiée prochainement, afin de préciser la condition de détention du capital fixée par le présent article.

*

* *

Article 110

Réduction de la valeur locative pour les immeubles de logements issus de la transformation de locaux industriels

a) Contenu :

Le présent article permet aux collectivités territoriales et à leurs groupements d'appliquer un abattement de 30 % sur la valeur locative des logements issus de la transformation de locaux industriels, lorsque le territoire de la commune compte une ou plusieurs ZUS.

Cet abattement facultatif requiert une délibération concordante des collectivités locales et EPCI percevant une fiscalité assise sur ces valeurs locatives. La condition tenant à la transformation de locaux industriels est réunie lorsque l'immeuble a été précédemment évalué en application des articles 1498 à 1500 du code général des impôts, fixant les règles applicables aux locaux industriels.

Enfin, le présent article prévoit que l'abattement, applicable à compter de 2010, peut aussi être consenti dès 2009, sous forme de dégrèvement à leur charge, par les collectivités qui délibéreraient en ce sens avant le 1^{er} février 2009.

b) Application :

Cet article, qui ne nécessite pas de décret d'application, a été commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la circulaire « budgétaire » précitée du ministre de l'intérieur pour 2009. Celle-ci indique notamment :

– que rien n'impose que l'immeuble soit situé en ZUS, mais que la commune d'implantation doit en compter au moins une ;

– que si les collectivités locales et EPCI ont délibéré dans le délai pour appliquer cet abattement dès 2009, le dégrèvement correspondant s'impute sur les douzièmes de fiscalité qui leur sont versés mensuellement.

Le présent article devrait également être commenté par une instruction fiscale en cours de préparation, afin de préciser les types de locaux pouvant bénéficier de l'abattement et l'application du critère tenant à la reconversion d'un site industriel.

*

* *

54-13.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 2

Suppression de la taxe professionnelle et réforme de la fiscalité locale

a) Contenu :

L'article 2 de la loi de finances pour 2010, dont le présent rapport ne commente que les mesures fiscales, substitue à la taxe professionnelle, qu'il abroge, plusieurs nouveaux impôts locaux.

Le premier de ces impôts est la **cotisation foncière des entreprises (CFE)** dont les règles sont, pour l'essentiel, identiques à celles applicables à la taxe professionnelle mais dont l'assiette ne comprend plus ni les équipements et biens mobiliers ni, compte tenu de la décision du Conseil constitutionnel, la fraction des recettes qui était imposée à la taxe professionnelle pour certains contribuables.

Outre cette modification fondamentale de l'assiette, l'abrogation de diverses dispositions obsolètes et la légalisation de nombreuses solutions doctrinales dégagées en matière de taxe professionnelle, la CFE se distingue également de la taxe professionnelle sur les points suivants :

– l'application à la valeur locative des établissements industriels d'un abattement de 30 % ;

– l'assujettissement à la CFE de l'activité de location nue d'immeubles autres qu'à usage d'habitation lorsqu'elle procure des recettes brutes supérieures à 100 000 euros par an, qui n'était pas redevable de la TP ;

– l'assimilation des transmissions universelles de patrimoine aux cessions pour la définition d'une valeur locative minimum ;

– la suppression de l'abattement général de 16 %, neutralisé par une minoration légale à due concurrence des taux ;

– la suppression des dégrèvements (en dehors du cas particulier du plafonnement à la valeur ajoutée, présenté ci-après) ;

– la fixation du montant de la cotisation minimum par le conseil municipal dans une fourchette définie par la loi (200 à 2 000 euros) et l'assujettissement des sociétés domiciliées à cette cotisation minimum.

Le second impôt créé par la réforme est la **cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)**.

Théoriquement due par les redevables de la CFE dont le chiffre d'affaires excède 152 500 euros, la CVAE est assise sur une valeur ajoutée dont la définition dépend du type d'entreprise. Le taux de la CFE est, en principe, de 1,5 % mais est, en pratique, progressif en fonction du chiffre d'affaires compte tenu d'un dégrèvement intégré au calcul de l'impôt. Compte tenu de ce dégrèvement, la CVAE est :

– nulle pour les redevables dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 euros,

– payée à un taux compris entre 0 et 1,5 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur (le taux plein étant atteint pour un chiffre d'affaires supérieur à 50 millions d'euros) avec un montant minimum de 250 euros.

Il convient de noter qu'un dispositif anti-abus vise à prévenir la diminution de plus de 10 % du montant de CVAE dû par des opérations d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprise.

La valeur ajoutée est imposée dans la commune où le contribuable la produisant dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois. Lorsqu'un contribuable dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois dans plusieurs communes, la valeur ajoutée qu'il produit est imposée dans chacune de ces communes et répartie entre elles au prorata de l'effectif qui y est employé. Une règle de répartition spécifique est applicable pour la valeur ajoutée de certains contribuables exploitant des installations de production d'électricité.

Des acomptes de CVAE doivent être versés lorsque la cotisation de l'année précédant celle de l'imposition excède 3 000 euros, cette condition ne s'appliquant toutefois pas au titre de 2010. Deux acomptes sont prévus, chacun d'un montant égal à 50 % de la cotisation complémentaire, au 15 juin et au 15 septembre. Le règlement de l'éventuel solde intervient à l'occasion de la déclaration, en mai suivant.

La somme de la CFE et de la CVAE dues est, sur demande des redevables, **plafonnée à 3 % de la valeur ajoutée.**

Une série de nouveaux impôts forfaitaires et assis sur la détention de certains équipements, dénommée **imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux**, est créée par le présent article. Il s'agit :

– de l'IFER sur les installations terrestres de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent ou l'énergie mécanique hydraulique des courants (éoliennes et « hydroliennes ») dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 kilowatts, due par l'exploitant au tarif annuel de 2,91 euros par kilowatt de puissance installée,

– de l'IFER sur les installations terrestres de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 kilowatts, due par l'exploitant au tarif annuel de 2,913 euros par kilowatt de puissance installée,

– de l'IFER sur les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme dont la puissance électrique est supérieure ou égale à 50 mégawatts, due par l'exploitant au tarif annuel de 2 913 euros par mégawatt de puissance installée,

– de l'IFER sur les transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité, due par leurs propriétaires à un tarif variant selon la tension en amont et compris entre 13 500 et 138 500 euros,

– de l'IFER sur certaines stations radioélectriques due par les personnes en disposant pour les besoins de leur activité professionnelle et dont le tarif est de 220 ou de 1 530 euros par station,

– de l'IFER sur le matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs due par les entreprises en disposant à un tarif fixé selon la nature du matériel,

– de l'IFER sur les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre due par leur propriétaire au tarif de 12 euros par ligne en service.

À l'occasion de la réforme, il a également été procédé :

– au relèvement de 2 118 914,54 à 3 583 390 euros du tarif de la **taxe sur les installations nucléaires de base due par les réacteurs de production**,

– à la création d'une taxe additionnelle à la **taxe sur les installations nucléaires de base, dite "de stockage"**,

– à la suppression de l'abattement du tiers de la **valeur locative des usines nucléaires**.

La réforme modifie également le régime de **taxes additionnelles à la taxe professionnelle**.

S'agissant des taxes spéciales d'équipement, un basculement de la charge fiscale est organisé sur la CFE. À cette fin, les produits de taxes spéciales d'équipement sont répartis entre les taxes foncières, la taxe d'habitation et la cotisation foncière des entreprises proportionnellement aux recettes que les taxes foncières, la taxe d'habitation et la taxe professionnelle ont procurées l'année précédente à l'ensemble des communes et de leurs groupements situés dans le ressort de chaque établissement public foncier. Le taux de la taxe additionnelle de cotisation foncière des entreprises est obtenu en divisant le produit de la taxe additionnelle concernant la taxe professionnelle par les bases afférentes à la cotisation foncière des entreprises.

S'agissant de la taxe additionnelle pour frais de chambre de commerce et d'industrie, il n'est prévu qu'un régime transitoire pour 2010 reposant sur la création d'une taxe additionnelle à la CFE égale à une fraction comprise entre 95 et 98 % de la taxe additionnelle à la TP acquittée au titre de l'année 2009.

Enfin, il est prévu un mécanisme transitoire de **dégrèvement en faveur des contribuables subissant un accroissement de leur impôt local du fait de la réforme**. La somme de la CFE, de la CVAE, des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat et de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux due par une entreprise au titre des années 2010 à 2013 peut ainsi, à sa demande, faire l'objet d'un dégrèvement lorsque cette somme, due au titre de l'année 2010, est supérieure de 500 euros et de 10 % à la somme des cotisations de taxe professionnelle et des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat qui auraient été dues au titre de 2010 sous l'état antérieur du droit. Le dégrèvement est, pour les impositions établies au titre de 2010, égal à la fraction excédant 10 % de la différence entre ces deux sommes puis, pour les impositions établies au titre de 2011, 2012 et 2013, respectivement à 75 %, 50 % et 25 % de cette fraction.

b) Application :

Compte tenu de son ampleur, le présent article a donné lieu à de nombreuses mesures d'application dont plusieurs sont d'ores et déjà appelées à être modifiées compte tenu des évolutions légales ultérieures (troisième loi de finances rectificatives pour 2009, loi de finances pour 2011 et quatrième loi de finances rectificative pour 2010).

1. La cotisation foncière des entreprises

Un **projet d'instruction relatif à la cotisation foncière des entreprises** a été mis en consultation le 18 juin 2010.

Il convient toutefois de noter que ce projet ne tient évidemment pas compte des modifications législatives intervenues postérieurement à sa rédaction (notamment à l'occasion de la mise en œuvre de la clause de rendez-vous par la loi de finances pour 2011). Une instruction à jour de ces modifications devrait être publiée prochainement.

2. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

S'agissant de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), les règles de calcul du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée ont été précisées par l'**instruction 6 E-1-10 du 25 mai 2010 (BOI n° 59 du 3 juin 2010)**.

S'agissant des entreprises relevant du **régime général**, du **régime spécifique des entreprises de financement** et du **régime des entreprises d'assurance**, les commentaires apportés par l'instruction ne soulèvent pas de difficulté particulière.

S'agissant des entreprises relevant du régime spécifique de la **valeur ajoutée bancaire**, on peut, en revanche, regretter que l'instruction ait retenu une définition large des reprises de provisions exclues de la valeur ajoutée taxable, en y incluant les reprises de provisions autres que celles afférentes à des opérations de location ou de crédit-bail. Ces reprises de provisions ne sont pas, en effet, retenues alors que les dotations correspondantes constituent des charges déductibles. Cette solution doctrinale favorable au contribuable traduit une interprétation littérale de la loi qui ne correspond pas à l'intention du législateur telle qu'elle ressortait du rapport général sur la loi de finances pour 2010 qui mentionnait expressément que seules les reprises aux dotations aux provisions afférentes à des opérations de location ou de crédit-bail avaient vocation à être exclues de la valeur ajoutée taxable.

S'agissant des entreprises ayant pour activité principale la **gestion d'instruments financiers**, la loi prévoit un mode de calcul spécifique de la valeur ajoutée tenant compte de la nature particulière de l'activité de ces entreprises. L'assujettissement à ce mode de calcul de la valeur ajoutée est, en principe, défavorable pour le contribuable puisqu'elle conduit à taxer des produits financiers (qui correspondent à son activité principale) qui ne sont pas taxables dans le régime de droit commun. La loi prévoit de soumettre à ce mode de calcul spécifique de la valeur ajoutée des filiales d'entreprises financières et des entreprises dont soit la majorité du chiffre d'affaires soit au moins 75 % correspond à des activités ou à des actifs financiers.

Pour des entreprises membres d'un groupe au sens du code du commerce, c'est-à-dire produisant une comptabilité consolidée, la loi prévoit d'apprécier ces critères sur le périmètre global du groupe.

L'instruction précise que *« le groupe auquel appartient la société (...) s'entend du groupe de sociétés retenu pour l'établissement des comptes consolidés et dont la société susvisée fait partie, quelle que soit la situation de cette société au sein du groupe (société tête de groupe, société faisant l'objet d'un contrôle exclusif, d'un contrôle conjoint ou d'une influence notable) et les méthodes de consolidation utilisées »*.

Cette solution conduit donc à considérer comme membre d'un groupe des sociétés exerçant une influence notable (présumée à partir de 20 % de détention des droits et démontrable en deçà), consolidées par mise en équivalence (c'est-à-dire non pas par intégration poste à poste dans les comptes mais par simple substitution à la valeur comptable des actions de la filiale de la quote-part du groupe dans les capitaux propres de la filiale).

Outre qu'elle génère des difficultés d'application (comment sera traitée une société membre de plusieurs groupes ?), cette solution, particulièrement favorable aux contribuables, a pour effet de vider largement de portée le critère relatif à la part des activités financières dans le chiffre d'affaires puisqu'il sera apprécié sur la base du chiffre d'affaires du groupe lequel n'intégrera le chiffre d'affaires des sociétés mises en équivalence mais simplement une quote-part de leur résultat.

En complément de l'instruction précitée, l'assiette de la CVAE a également été précisée par un **décret n° 2011-27 du 6 janvier 2011** relatif à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises due par les entreprises de navigation maritime ou aérienne qui exercent des activités conjointement en France et à l'étranger. Pour ces entreprises, la loi dispose qu'il n'est pas tenu compte de la valeur ajoutée provenant des opérations directement liées à l'exploitation de navires ou d'aéronefs ne correspondant pas à l'activité exercée en France.

Bien que cette disposition ne puisse être interprétée que comme exonérant une part de la valeur ajoutée de ces entreprises (donc « *en négatif* », par minoration de la valeur totale), le décret précité retient une solution inverse en disposant que ces entreprises sont assujetties à la CVAE au regard de la seule « *part de la valeur ajoutée provenant des opérations effectuées dans les limites du territoire national directement liées à l'exploitation d'aéronefs et de navires* » entendues comme les opérations « *dont le point de départ et le point d'arrivée sont situés en France* ».

Le décret précise que cette part de la valeur ajoutée est appréciée au prorata de la part des recettes totales afférentes à ces opérations et qu'elle ne peut excéder un dixième de la valeur ajoutée totale lorsque le « *trafic assuré par l'entreprise est majoritairement en provenance ou à destination de la France* ».

Il en résulte :

– que la valeur ajoutée correspondant à une prestation de transport entre la France et l'étranger n'est, en principe, pas taxée,

– que la valeur ajoutée des entreprises de transport concernées correspondant à des activités autres que l'exploitation de navires ou d'aéronefs n'est imposée qu'au prorata de la part du chiffre d'affaires de leurs opérations de transport effectuées en France dans le chiffre d'affaires total de leurs opérations de transport.

S'agissant des modalités de **déclaration des salariés pour la répartition de la CVAE**, une **instruction 6 E-2-10 du 25 mai 2010** (BOI n° 59 du 3 juin 2010) a commenté les règles initiales prévues par la loi de finances pour 2010 tout en autorisant, par dérogation, les entreprises à appliquer, pour la déclaration à souscrire en juin 2010, une règle simplifiée consistant à déclarer les salariés dans la commune où ils étaient en activité au 31 décembre 2009.

Postérieurement à cette instruction, les mêmes règles légales (qui n'auront donc jamais été appliquées en pratique) ont été précisées par le **décret n° 2010-627 du 9 juin 2010** relatif aux modalités de déclaration du nombre des salariés employés par les contribuables assujettis à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Les règles légales ayant été substantiellement modifiées par la loi de finances pour 2011 (*cf. infra*), une nouvelle **instruction (6 E-3-11)** est intervenue le **14 avril 2011** (publiée au BOI n° 36 du 21 avril 2011) pour commenter le nouvel état du droit, qui sera précisé par un décret dont le projet est annexé à l'instruction qui le commente.

Cette instruction précise que doivent être déclarés les salariés titulaires, à tout moment de la période de référence, d'un contrat de travail à durée déterminée ou indéterminée conclu avec l'entreprise assujettie, ainsi que les salariés titulaires d'un contrat de mission mentionné à l'article L. 1251-1 du code du travail (contrat d'intérim) de plus d'un mois.

L'instruction prévoit que chaque salarié est compté pour 1, quelles que soient la quotité de travail et la période d'activité. Le décompte du nombre de salariés en équivalents temps plein travaillé prévu pour la déclaration des salariés effectuée en 2010 est donc abandonné, conformément à l'intention du législateur.

L'instruction précise également que :

– les salariés sont déclarés au lieu de l'établissement ou au lieu d'emploi où ils exercent leur activité, le lieu d'emploi (entendu comme la commune où l'entreprise ne dispose pas d'établissement) pouvant être retenu si le salarié y exerce son activité pendant plus de trois mois consécutifs (période appréciée de date à date en incluant les périodes d'absence assimilées à du travail effectif comme, par exemple, les périodes pendant lesquelles l'exécution du contrat de travail est suspendue pour cause d'accident du travail ou de maladie professionnelle),

– les salariés exerçant leur activité, au cours de la période de référence, dans plusieurs établissements de l'entreprise ou lieux d'emploi sont déclarés dans celui où la durée d'activité est la plus élevée et, en cas de durée d'activité identique, au lieu du principal établissement (apprécié comme en matière de déclaration annuelle de résultat).

Enfin, l'instruction traite les cas particuliers d'établissements situés sur le territoire de plusieurs communes (en organisant la ventilation des salariés qui y sont employés au prorata de la valeur locative foncière), des salariés en télétravail à domicile (déclarés à l'établissement retenu pour la déclaration annuelle des données sociales) et des salariés affectés aux véhicules des entreprises de transport (déclarés au lieu de stationnement habituel des véhicules, à défaut au local où ils sont entretenus ou réparés et, à défaut, au lieu du principal établissement).

3. L'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux

L'instruction 6 E-2-11 du 1^{er} avril 2011 publiée au BOI n° 27 du 1^{er} avril 2011 concerne les composantes de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER), y compris l'IFER sur les installations du réseau de transport de gaz naturel et sur les canalisations d'hydrocarbures créée par l'article 121 de la loi de finances pour 2011 (*cf. infra*).

Cette instruction apporte plusieurs précisions quant à l'assiette de plusieurs de composantes de l'IFER.

Pour les IFER portant sur les installations de productions électriques, l'instruction précise que les installations ne sont imposables qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle intervient la date de premier couplage au réseau électrique. Cette tolérance interprète la règle légale (imposition due chaque année par l'exploitant de l'installation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition) en estimant implicitement qu'une installation non raccordée n'est pas exploitée, n'a donc pas d'exploitant et ne peut conséquemment être imposée avant le 1^{er} janvier suivant son raccordement au réseau.

Pour la composante de l'IFER portant sur les stations radioélectriques, l'instruction apporte une définition de la notion de stations radioélectriques. Conformément aux informations qui avaient été apportées au Parlement au cours des travaux préparatoires de la loi de finances pour 2010, l'instruction précise qu'une station peut correspondre à un ou plusieurs émetteurs ou récepteurs et prévoit qu'une station, au sens de l'article 1519 H, correspond à un ou plusieurs émetteurs ou récepteurs, y compris les appareils accessoires, appartenant à un réseau de communications électroniques donné (GSM ou UMTS) en un emplacement donné.

Confirmant l'interprétation de la lettre de la loi qui avait été donnée lors des travaux préparatoires et répondant ainsi aux inquiétudes exprimées, l'instruction précise également que les organismes qui n'exercent pas d'activité lucrative (par exemple, des radios associatives sans but lucratif) et qui disposent de stations radioélectriques ne sont pas imposés à l'IFER puisque le fait générateur de l'impôt est la disposition de l'installation pour les besoins de l'activité professionnelle et qu'il n'y a pas, comme en matière de CFE et auparavant de TP, d'activité professionnelle lorsque l'activité n'est pas un but lucratif.

S'agissant de la composante de l'IFER sur les installations du réseau de transport de gaz naturel et sur les canalisations d'hydrocarbures, l'instruction apporte une précision importante en indiquant que les canalisations d'hydrocarbures concernées sont celles relevant du décret n° 59-645 du 16 mai 1959 portant règlement d'administration publique pour l'application de l'article 11 de la loi de finances n° 58-336 du 29 mars 1958 relatif à la construction dans la métropole des *pipe-lines* d'intérêt général destinés aux transports d'hydrocarbures liquides ou liquéfiés sous pression ou du décret n° 89-788 du 24 octobre 1989

portant application de la loi du 22 juillet 1987 relative à l'organisation de la sécurité civile, à la protection de la forêt contre l'incendie et à la prévention des risques majeurs et soumettant à la déclaration et au contrôle de l'État certaines catégories d'ouvrages de transport d'hydrocarbures liquides ou liquéfiés.

L'instruction précise également l'assiette des deux composantes de l'IFER portant sur des matériels ferroviaires roulants (IFER sur le matériel ferroviaire roulant utilisé sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs, IFER sur certains matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Ile-de-France) et complète, à cet égard, **l'arrêté du 8 octobre 2010** relatif aux catégories de matériels roulants soumis à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux prévue à l'article 1599 *quater A bis* du code général des impôts.

Il convient de noter que la loi prévoit que l'IFER sur le matériel ferroviaire roulant utilisé sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs est « *due chaque année par l'entreprise de transport ferroviaire qui dispose, pour les besoins de son activité professionnelle au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, de matériel roulant ayant été utilisé l'année précédente sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs* », le III de l'article 1599 *quater A* disposant toutefois que « *les matériels roulants retenus pour le calcul de l'imposition sont ceux dont les entreprises ferroviaires ont la disposition au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui sont destinés à être utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs* ».

Ces deux dispositions s'articulent d'une manière singulièrement compliquée puisque le champ des redevables et la règle d'assiette ne coïncidant pas, « *le matériel roulant à raison duquel une entreprise est redevable de l'IFER ne coïncide pas nécessairement avec celui qui est retenu dans la base d'imposition* » comme le relève l'instruction. Une entreprise qui dispose en 2010 et en 2011 d'une locomotive en réparation et d'aucun autre matériel roulant jusqu'à ce qu'elle prenne livraison au 31 décembre 2010 d'une seconde locomotive d'occasion utilisée sur le réseau national en 2010 par son précédent propriétaire n'est pas redevable de l'IFER au titre de 2010 (elle ne dispose pas de matériel ayant été utilisé en 2009) et est redevable au titre de 2011 (à raison de sa locomotive utilisée par le précédent propriétaire en 2010) à raison de deux locomotives (la locomotive en réparation étant imposable).

On peut également s'interroger sur l'articulation pratique, d'une part, de la règle légale d'assiette imposant des matériels qui ne sont pas en circulation (mais qui sont destinés à l'être) commune aux deux IFER sur le matériel roulant et, d'autre part, de l'interprétation donnée par l'instruction d'une seconde règle légale de « *non cumul des IFER* » prévoyant que « *lorsque du matériel roulant est destiné à être utilisé à la fois sur le réseau ferré national et sur les lignes de transport en commun de voyageurs (...), ce matériel est retenu pour le calcul de l'imposition s'il est destiné à être utilisé principalement sur ces lignes* » dont l'instruction organise l'application en précisant que « *le caractère principal de*

l'utilisation s'apprécie en comparant la distance à parcourir sur le RFN et sur les lignes exploitées par la RATP », comparaison qui sera probablement délicate pour des matériels en réparation...

4. Le dégrèvement temporaire d'écrêtement des pertes

L'instruction 6 E-1-11 du 28 mars 2011 publiée au BOI n° 28 du 4 avril 2011 concerne le dégrèvement temporaire d'écrêtement des pertes.

La loi prévoit le calcul de ce dégrèvement à partir de la différence entre une cotisation réelle payée en 2010 et une cotisation théorique correspondant à l'imposition de l'assiette 2010 selon l'état du droit 2009. Il s'agit donc de comparer le nouvel impôt tel qu'il résulte de la réforme avec l'imposition qui aurait été supportée dans les mêmes conditions de fait (c'est-à-dire pour la même assiette) en l'absence de réforme.

La loi dispose que les impôts concernés sont :

– pour la cotisation réelle (les nouveaux impôts effectivement payés et issus de la réforme) : la CFE, la CVAE, les taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat et les IFRER,

– pour la cotisation théorique : la TP et les taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat.

L'instruction prévoit, en surplus, la prise en compte parmi les impôts retenus pour le calcul des taxes spéciales d'équipement (pour les deux termes de la différence) et de la cotisation de péréquation (pour le calcul de la cotisation théorique, cet impôt additionnel étant supprimé en 2010). La prise en compte de ces impôts supplémentaires constitue une extension doctrinale du champ du dégrèvement, extension probablement favorable aux contribuables s'agissant des TSE et défavorable à ceux-ci s'agissant de la cotisation de péréquation. Cette extension n'est pas incohérente avec la logique du texte de loi, s'agissant de taxes additionnelles à la TP.

*

* *

54-15.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 108

Ajustements consécutifs à la réforme de la suppression de la taxe professionnelle

a) Contenu :

Outre de nombreuses précisions rédactionnelles ou purement techniques, le présent article :

– corrige les plafonds d’assiette pouvant être exonérée de CFE dans des zones d’aménagement du territoire en les réduisant homothétiquement à l’évolution agrégée de la nouvelle assiette par rapport à celle de la taxe professionnelle (ce qui conduit à établir les nouveaux plafonds à 20 % de leur niveau antérieur),

– supprime la transparence fiscale en matière de CFE et de CVAE des sociétés civiles professionnelles, des sociétés civiles de moyens et des groupements réunissant des membres de professions libérales, dont les membres étaient antérieurement imposés en leur nom propre,

– complète les règles de fixation d’une valeur locative plancher à la CFE et à la taxe foncière, s’agissant, d’une part, des biens concernés par des opérations d’apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d’établissements ou de transmission universelle de patrimoine et, d’autre part, des biens dits isolés cédés de manière indépendante et demeurant rattachés au même établissement, pour prévoir, dans les deux cas, une valeur minimale après l’opération qui ne peut être inférieure à celle constatée avant l’opération dès que l’entité ou le bien demeure placé sous le même contrôle,

– autorise l’instauration d’une cotisation minimale spécifique aux redevables dont le chiffre d’affaires annuel hors taxes excède 100 000 euros et prévoit sa fixation dans une fourchette comprise entre 200 et 6 000 euros,

– organise la consolidation, à partir des impositions établies au titre de 2011, du chiffre d’affaires des sociétés membres d’un groupe intégré fiscalement pour le calcul des droits de chacune d’entre elles au « *dégrèvement barémique* » de CVAE,

– simplifie les obligations déclaratives des entreprises s’agissant de la déclaration des salariés commandant la répartition de la valeur ajoutée taxable à la CVAE en prévoyant la déclaration des salariés intervenant dans plusieurs lieux à celui où leur durée d’activité est la plus élevée.

b) Application :

Les mesures d'application du présent article sont présentées sous le commentaire de l'article 2 de la loi de finances pour 2010.

*
* *

Article 121

Création d'une nouvelle composante de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux afférente aux réseaux de gaz naturel

a) Contenu :

Le présent article crée une nouvelle composante de l'IFER, régie par des dispositions codifiées à l'article 1519 HA du code général des impôts et qui s'applique aux installations de gaz naturel liquéfié, aux stockages souterrains de gaz naturel, aux canalisations de transport de gaz naturel, aux stations de compression du réseau de transport de gaz naturel et aux canalisations de transport d'autres hydrocarbures.

Le montant de l'imposition forfaitaire, due par l'exploitant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et recouvrée comme en matière de CFE, est fixé à :

- 2 500 000 euros par installation de gaz naturel liquéfié ;
- 500 000 euros par site de stockage souterrain de gaz naturel ;
- 500 euros par kilomètre de canalisation de transport de gaz naturel ;
- 100 000 euros par station de compression d'un réseau de transport de gaz naturel ;
- 500 euros par kilomètre de canalisation de transport d'autres hydrocarbures.

b) Application :

L'instruction 6 E-2-11 du 1^{er} avril 2011 publiée au BOI n° 27 du 1^{er} avril 2011, commune aux différentes composantes de l'IFER et présentée *supra* au titre l'article 2 de la loi de finances pour 2010, précise le fonctionnement de cette composante de l'IFER.

*
* *

55.– DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES

55-11.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 27

Allègement de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite

a) Contenu :

Le présent article prolonge, au bénéfice des personnes âgées accueillies dans un établissement social, médico-social ou de santé, les allègements de fiscalité locale dont elles bénéficiaient précédemment au titre de leur résidence principale. Ceci concerne les logements dont la personne âgée conserve la jouissance exclusive, et qui sont libres de toute occupation.

S'agissant de la taxe d'habitation, cet article maintient pour ces contribuables le bénéfice soit de l'exonération totale de taxe (CGI art. 1414), soit du plafonnement en fonction du revenu (dégrèvement prévu par l'art. 1414 A du CGI), sous les mêmes conditions d'éligibilité et de calcul.

S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés bâties, cet article maintient également le bénéfice soit des exonérations totales réservées aux personnes âgées (CGI art. 1390 et 1391), soit du dégrèvement forfaitaire de 100 euros (CGI art. 1391 B), sous les mêmes conditions d'éligibilité et de calcul (à l'exception, bien sûr, de la condition d'occupation effective du logement).

b) Application :

Le présent article n'a toujours pas fait l'objet d'une mesure d'application, mais il a été commenté par la circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C). Toutefois, celle-ci ne peut se substituer à une nécessaire instruction fiscale précisant les établissements d'accueil des personnes âgées visés par le présent article, ainsi que les conditions d'appréciation tant de la « jouissance exclusive » du logement que de son absence d'occupation.

Selon les informations recueillies par le Rapporteur général, cette instruction serait en cours de préparation depuis plus de trois années. Ce retard ne priverait cependant pas les redevables concernés du bénéfice du présent article, puisque celui-ci se bornait à « légaliser » une pratique courante de l'administration fiscale. Dans l'attente de la publication de l'instruction, les services fiscaux continuent donc d'alléger la fiscalité locale sans base réglementaire. Le Rapporteur général relève que ce pragmatisme souple est favorable aux redevables âgés concernés par le présent article, mais qu'il ne peut être regardé comme satisfaisant, et souhaite que l'instruction soit désormais rapidement publiée.

Article 71

Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales

a) Contenu :

Le présent article modifie le régime de la taxe pour le traitement des eaux pluviales, elle-même instaurée par l'article 48 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, qui a créé une nouvelle section comprenant cinq nouveaux articles dans le code général des collectivités territoriales.

Cette taxe, affectée au service public de traitement des eaux pluviales, due par les propriétaires se raccordant à un réseau de collecte et de traitement et assise sur la surface des immeubles raccordés, peut être instituée par toute commune ou EPCI exerçant la compétence afférente. Le cas échéant, la faculté d'instituer la taxe peut être déléguée à un groupement ou à une commune appartenant à un groupement, lorsque la compétence est exercée en commun par un EPCI ou un syndicat mixte.

Le présent article modifie le régime de la taxe sur plusieurs points :

– il dispose que la collectivité instituant la taxe assurera l'assiette, la liquidation et l'émission des titres de recettes afférents, tandis que le recouvrement sera assuré par son comptable, comme en matière d'impôts directs, ceci afin de respecter la séparation entre l'ordonnateur et le comptable ;

– il permet à une commune, un EPCI ou un syndicat mixte qui exercerait partiellement les missions afférentes aux eaux pluviales, mais ne percevrait pas la taxe, de bénéficier d'un reversement partiel de son produit, sauf délibération contraire ;

– enfin, il précise que la taxe n'est pas recouvrée lorsque la superficie des immeubles assujettis est inférieure à une superficie minimale, qui peut être au plus égale à 600 m².

b) Application :

Un décret en Conseil d'État est nécessaire pour permettre l'entrée en vigueur de cette nouvelle taxe. Ce décret, prévu explicitement par l'article L. 2333-100, doit notamment définir les réseaux de collecte des eaux pluviales, les modalités de contrôle des dispositifs de raccordement et de limitation des déversements des eaux pluviales des immeubles raccordés ainsi que les modalités de calcul des abattements auxquels donnent droit ces dispositifs de limitation des déversements.

Le projet de décret a été examiné par le Comité des finances locales en juillet 2008, puis, après une demande d’instruction complémentaire, a recueilli un avis favorable de ce Comité en septembre 2008 avant d’être transmis au Conseil d’État. Celui-ci a rejeté le projet de décret au motif qu’il organisait un système déclaratif et des abattements non prévus par le législateur.

L’article 165 de la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l’environnement (dite « loi Grenelle II ») a donc adapté le dispositif dans le sens voulu par le Conseil d’État.

Un nouveau projet de décret a par conséquent été soumis au Comité des finances locales lors de sa séance du 11 février 2011 ; sa rédaction n’appelle pas de commentaire particulier, hormis s’agissant des modalités de détermination des surfaces non imperméabilisées qui déterminent directement le montant de la taxe qui devra être versé.

La loi prévoit en effet que la surface taxable – au taux de 1 euro par mètre carré au maximum – est déterminée par la différence entre la surface cadastrale du terrain (surface totale) et la partie non imperméabilisée du terrain.

S’agissant de cette partie non imperméabilisée, le dernier alinéa de l’article R. 2333-142 du projet de décret prévoit qu’il correspond « à une surface sur laquelle la servitude naturelle d’écoulement des eaux, établie par l’article 640 du code civil, est préservée ».

Le Rapporteur général s’étonne de cette définition particulièrement restrictive d’un terrain non imperméabilisé – et par conséquent de la définition extrêmement extensive de la notion de terrain imperméabilisé ; en identifiant une surface non imperméabilisée avec une surface sur laquelle le libre écoulement des eaux est assuré au regard de l’article 640 du code civil, le pouvoir réglementaire semble s’engager dans une voie qui posera de nombreux problèmes :

– en premier lieu, ces terrains seront compliqués à identifier pour le redevable, qui doit en faire la déclaration à l’administration ; cette déclaration sera encore plus compliquée à contrôler par cette dernière ;

– en outre, cette identification pose un problème eu égard à l’objet même de la taxe (lutter contre le ruissellement des eaux pluviales) ; en effet, la taxe en viendrait à pénaliser des terrains qui auraient été précisément aménagés – par exemple sous forme de terrasses ou encore grâce aux dispositifs de récupération des eaux pluviales pour lesquels la loi prévoit par ailleurs un crédit d’impôt – afin de retenir les eaux de pluie en évitant ainsi à la fois l’érosion des terrains et le ruissellement des eaux de pluie ;

– enfin, la taxe risque d’être ressentie comme une double peine lorsque le propriétaire doit également acquitter l’indemnisation prévue par l’article 641 du code civil.

Il serait certainement plus simple d'adosser cette définition aux dispositifs prévus par le code de l'urbanisme (surface faisant l'objet d'un permis de construire ou d'une déclaration, dans la mesure où l'aménagement envisagé entraîne l'imperméabilisation du sol).

*

* *

Article 75

Partage de la taxe sur les spectacles

a) Contenu :

Le présent article vise à élargir la répartition de l'impôt sur les spectacles.

La taxe sur les spectacles est un impôt indirect assis sur les recettes enregistrées lors des manifestations qui se tiennent dans la commune. Le conseil municipal dispose d'un pouvoir limité de majoration du tarif de la taxe, et d'exonération de certaines manifestations. La taxe est recouvrée par la direction des douanes et des droits indirects, qui verse mensuellement son produit à la commune siège de l'établissement accueillant les manifestations.

Dans ce cadre, le présent article – issu d'un amendement sénatorial et dont les dispositions ne sont pas codifiées – prévoit une répartition différente du produit de la taxe recouvrée. Il serait réparti entre :

– la commune sur le territoire de laquelle est installé l'établissement accueillant la manifestation ;

– l'EPCI et la ou les communes ayant assuré la maîtrise d'ouvrage de l'établissement ;

– l'EPCI et la ou les communes assurant la gestion de l'établissement.

Cette répartition est subordonnée à deux conditions :

– que l'établissement accueillant la réunion sportive soit propriété publique ou ait « *vocation à devenir propriété publique* » ;

– que les collectivités locales concernées par une éventuelle répartition élargie adoptent une délibération concordante à son sujet.

b) Application :

Cet article nécessite la publication de textes d'application et de précision, toujours en attente au 1^{er} juin 2011. Interrogée par le Rapporteur général, l'administration compétente (DGDDI) souligne l'impossibilité juridique d'appliquer le présent article dans la rédaction retenue par le législateur.

Celle-ci soulève indubitablement plusieurs difficultés d'application :

– l'administration des douanes chargée de répartir le produit de la taxe qu'elle recouvre est placée devant une alternative. Lorsqu'elle a eu connaissance (mais l'article ne prévoit aucune publicité particulière) d'une délibération concordante prévue au présent article, elle doit répartir la taxe en suivant les prescriptions de cette délibération. Qu'en est-il en l'absence de délibération concordante ? Ou encore de délibération concordante entre certaines des collectivités locales mentionnées par le présent article, d'autres parmi celles-là n'ayant pas délibéré ?

– dans l'hypothèse où l'administration des douanes disposerait d'une délibération concordante, il semble nécessaire, bien que le présent article n'en fasse aucune mention, que celle-ci fixe explicitement la clé de répartition du produit recouvré. Le cas échéant, la délibération doit également préciser, malgré le silence du présent article, la liste des équipements dont les manifestations donnent lieu à une taxe au produit partagé ;

– faute de précision, il faut également considérer que les pouvoirs de majoration du tarif de la taxe et d'exonération totale ou partielle de certaines manifestations (ou équipements) demeurent exclusivement entre les mains du conseil municipal de la commune sur le territoire de laquelle est situé l'établissement. Le régime même de la taxe demeure donc, en l'état du droit, hors du champ d'une éventuelle délibération concordante de partage du produit.

Les ministères concernés ont également précisé au Rapporteur général n'avoir enregistré aucune demande émanant de collectivités locales ou de leurs groupements concernant l'application du présent article, de sorte que l'absence de mesures rendant applicable le présent article semble ne causer aucun préjudice.

*

* *

55-14.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 97

Modernisation du régime de la taxe de balayage

a) Contenu :

Le présent article modernise le régime de la taxe de balayage et le transfère dans la partie législative du code général des impôts. Les aspects essentiels de la taxe ne sont pas modifiés : elle reste due par tous les propriétaires riverains des voies publiques de circulation, demeure assise sur la surface desdites voies, au droit de la façade de chaque propriété, sur une largeur égale à celle de la moitié desdites voies dans la limite de six mètres. Son tarif demeure également fixé par le conseil municipal ou l'organe délibérant de l'établissement public et approuvé par arrêté préfectoral, de telle sorte que le produit perçu ne dépasse pas les charges engagées par la commune pour ce service. Il est révisé tous les cinq ans.

En revanche, la procédure d'enquête préalable prévue pour recenser les propriétés riveraines de la voie publique est supprimée par le présent article. En effet, les possibilités d'accès aux informations cadastrales rendent aujourd'hui cette procédure superflue.

b) Application :

Dans sa nouvelle version, l'article 1528 du code général des impôts renvoie à un décret le soin de fixer les conditions d'application et de recouvrement de la taxe. Ce décret devra notamment préciser les conditions d'appréciation du plafond du tarif de la taxe, qui doit permettre de respecter le plafond de produit fixé par le législateur (dépenses de balayage de la voirie municipale constatées dans le dernier compte administratif).

Au cours de son élaboration, le Gouvernement s'est toutefois heurté à plusieurs problèmes pratiques qui ont nécessité le vote d'un nouvel article dans la dernière loi de finances rectificative pour 2010 ⁽¹⁾.

*
* *

(1) Voir infra.

55-15.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 28

Réforme de la fiscalité de l'urbanisme

a) Contenu :

Le présent article procède à une réforme de grande ampleur de la fiscalité de l'urbanisme, en substituant à plusieurs taxes locales pesant sur l'urbanisation ainsi qu'à diverses participations une seule taxe dite d'aménagement.

Le tableau suivant présente succinctement ces différents prélèvements qui seront progressivement supprimés au profit de la taxe d'aménagement.

| Libellé | Bénéficiaire | Texte de référence | Produit liquidé en 2007 (millions d'euros) |
|--|--------------------------|--|---|
| Taxe locale d'équipement | Communes | CGI, 1585 A et s. | 636 |
| Taxe complémentaire à la TLE en Ile-de-France | Région IDF | CGI, 1599 <i>octies</i> | 16 |
| Taxe départementale pour le financement des CAUE ⁽¹⁾ | Départements | CGI, 1599 B | 67 |
| Taxe départementale pour les espaces naturels sensibles | Départements | Code de l'urbanisme, L. 142-2 à L. 142-5 | 276 |
| Taxe spéciale d'équipement de la Savoie | Département de la Savoie | CGI, 1599-0 B | 4 |
| Versement pour dépassement du plafond légal de densité | Communes et départements | CGI, 1723 <i>octies</i> et s. | 47 |
| | | | |
| Participation pour raccordement à l'égout | Communes | Code de la santé publique, L. 1331-7 | |
| Participation pour non-réalisation d'aire de stationnement | Communes | Code de l'urbanisme, L. 332-7-1 | |
| Participation pour financement d'équipements publics exceptionnels | Communes | Code de l'urbanisme, L. 332-8 | |
| Cession gratuite de terrains | Communes | Code de l'urbanisme, L. 332-6-1 | |
| Participation des riverains en Alsace et Moselle | Communes | Code de l'urbanisme, L. 332-6-1 | |
| Participation pour voirie et réseaux | Communes | Code de l'urbanisme, L. 332-11-1 | |
| Participation à un programme d'aménagement d'ensemble | Communes | Code de l'urbanisme, L. 332-9 | |
| Participation à une convention de projet urbain partenarial | Communes | Code de l'urbanisme, L. 332-11-3 | |

(1) *Conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement.*

Compte tenu de son importance, l'ancienne taxe locale d'équipement - assise sur la valeur de l'ensemble immobilier déterminée par application à la surface hors œuvre nette (SHON) du bâtiment, telle que prévue dans le permis de construire, d'une valeur forfaitaire par mètre carré – a servi de modèle pour la nouvelle taxe d'aménagement.

Celle-ci pèsera également sur la construction ou les agrandissements des bâtiments ; toutefois, la surface taxable sera évaluée à partir d'une SHON rénovée et simplifiée. Elle réintègrera dans l'assiette de la taxe les combles de plus de 1,8 mètre, ainsi que les garages, et permettra la prise en compte pour leur surface réelle des aménagements pour l'accessibilité des handicapés ou pour l'amélioration de l'immeuble.

À cette assiette, il sera appliqué un premier taux permettant de déterminer la part communale de la taxe d'aménagement ; ce taux, qui doit être arrêté avant le 30 novembre pour l'année suivante, sera fixé dans une fourchette allant de 1 % à 5 %. Les communes ou leur EPCI auront par ailleurs la possibilité de porter ce taux à 20 % dans certains secteurs lorsque les constructions nouvelles y nécessitent des équipements publics importants.

En outre, une part départementale pourra être instituée par délibération du conseil général. Dans ce cas, elle sera instituée dans toutes les communes du département, y compris dans celles qui ont renoncé à la part communale de cette taxe. Le taux sera alors au maximum de 2,5 %, sauf en Île-de-France où il ne pourra dépasser 1 %.

Cet article prévoit par ailleurs un versement pour sous-densité destiné à lutter contre l'étalement urbain. Les communes ou leurs groupements compétents en matière d'urbanisme pourront instaurer dans les zones U ou AU du PLU un seuil minimal de densité – compris entre la moitié et les trois-quarts du plafond maximal de densité fixé par le PLU. Tout bénéficiaire d'une autorisation de permis de construire dont la densité serait inférieure au seuil sera alors redevable du versement pour sous-densité égal au produit entre la moitié de la valeur du terrain et le rapport entre la surface manquante pour atteindre le seuil et la surface totale qui aurait permis de l'atteindre.

Cette réforme entrera en vigueur de manière progressive, conditionnant ainsi le calendrier des mesures réglementaires d'application :

– la nouvelle taxe d'aménagement se substitue à la TLE, à la TLE spécifique à l'Île-de-France, à la TDENS, à la TDCAUE, à la TSE du département de Savoie et à la participation à un programme d'aménagement d'ensemble pour les permis de construire dont les demandes sont déposées à compter du 1^{er} mars 2012 ;

– les autres participations d’urbanisme et le versement pour dépassement du plafond de densité sont abrogés à compter du 1^{er} janvier 2015. Pendant trois ans, les communes et EPCI pourront donc continuer à y recourir plutôt que d’utiliser la majoration spéciale du taux de la taxe d’aménagement

b) Application :

La mise en œuvre de cette réforme ambitieuse nécessitera un édifice réglementaire complet.

Le texte de la loi renvoie en premier lieu à des décrets en Conseil d’État le soin de fixer :

– les constructions et aménagements destinés à être affectés à un service public ou d’utilité publique qui seront exonérés de la part communale ou intercommunale de la taxe ;

– les constructions et aménagements réalisés dans le périmètre des opérations d’intérêt national dont le coût a été mis à la charge des constructeurs ou des aménageurs, qui bénéficieront de la même exonération ;

– les constructions et aménagements réalisés dans une ZAC dont le coût a été mis à la charge des constructeurs ou des aménageurs, en vue de la même exonération ;

– les modalités de reversement mensuel aux collectivités territoriales du produit de la nouvelle taxe d’aménagement.

La loi renvoie par ailleurs à un arrêté annuel le soin de réviser, au 1^{er} janvier de chaque année à compter de 2012, les valeurs forfaitaires à partir desquelles est calculé le montant de la taxe d’aménagement (748 euros en Île-de-France et 660 euros sur le reste du territoire) en fonction du dernier indice du coût de la construction de l’INSEE.

Enfin, la ou les instructions fiscales permettant la mise en œuvre de ces dispositions pourront utilement préciser plusieurs éléments de la loi :

– les modalités précises selon lesquelles le montant de la taxe d’aménagement sera redistribué entre les communes membres d’un EPCI ;

– les infrastructures de transport qui pourront être financées par la part de la taxe d’aménagement affectée à la région Ile-de-France (celles prévues dans le cadre du Grand Paris pourraient utilement être mentionnées) ;

– les modalités de mise en œuvre du versement pour sous-densité, pour lesquelles le texte de la loi ne prévoit pas de décret particulier. À défaut de décret, l’instruction fiscale devra donc permettre d’identifier notamment les terrains *« rendus inconstructibles pour des raisons physiques ou du fait de prescriptions*

ou de servitudes administratives » qui n'entrent pas dans la surface totale du terrain à partir de laquelle est calculée la densité (deuxième alinéa de l'article L. 331-35 du code de l'urbanisme).

L'instruction pourra aussi utilement préciser les modalités selon lesquelles le seuil minimal de densité sera modulé suivant les secteurs de la commune ; enfin, compte tenu du caractère déclaratif de la valeur du terrain, il pourrait également être utile de préciser selon quelle méthode le propriétaire évalue la valeur de son terrain au moment du dépôt du permis de construire, cette valeur déterminant ensuite directement le montant du versement pour sous-densité acquitté par celui-ci.

À ce stade, l'ensemble de ces mesures réglementaires est en cours de préparation.

*
* *

Article 31

Mesures de financement du Grand Paris

a) Contenu :

L'article 31 de la dernière loi de finances rectificative pour 2010 prévoit plusieurs mesures fiscales permettant de financer la mise en œuvre du projet du Grand Paris. Le présent rapport n'est pas le lieu pour présenter ce projet ni ses perspectives financières – sur lesquelles le Rapporteur général a déjà rendu un rapport complet⁽¹⁾ – pas plus que l'ensemble des mesures fiscales qui en permettent le financement.

Initialement, le présent article avait pour objet de prévoir des moyens financiers nouveaux pour la Société du Grand Paris ; à cet effet, le présent article prévoit une rénovation de la taxe annuelle sur les bureaux (que l'on ne doit pas confondre avec la redevance perçue à la construction, dont il sera question ci-dessous).

Cette rénovation a consisté en :

– une mise à jour du zonage fiscal ; ce zonage reste fondé sur la distinction de trois aires différentes, mais la zone 1 sera étendue à l'ensemble de Paris et des Hauts-de-Seine (alors qu'elle comprenait les arrondissements les plus privilégiés de Paris ainsi que deux arrondissements des Hauts-de-Seine) tandis que la zone 2 comprendra les communes de l'unité urbaine de Paris au sens de l'INSEE. Cette mise à jour conduira de nombreuses communes à changer de zone, ce qui devrait permettre de mobiliser 39 millions d'euros supplémentaires pour la SGP ;

(1) Gilles Carrez, « Grand Paris : financement du projet de transports », 30 septembre 2009.

– la suppression partielle de la dérogation en faveur des entreprises installées dans les communes bénéficiaires de la dotation de solidarité urbaine – cette dérogation étant limitée aux communes qui sont à la fois bénéficiaires de la DSU et du FSRIF. Cette mesure devrait rapporter 38 millions d’euros ;

– la revalorisation des tarifs d’environ 40 % devrait rapporter 118 millions d’euros, tandis que la différenciation des types de locaux (commerciaux, stockage, stationnement) devrait rapporter 22 millions d’euros.

Le second paragraphe de cet article 31, introduit à l’initiative du Rapporteur général, prévoit par ailleurs une réforme de la redevance sur la construction de bureaux en Île-de-France⁽¹⁾, sur le modèle de ce qui était prévu pour la taxe annuelle. Il prévoit :

– une extension du champ de la redevance aux locaux commerciaux et de stockage ;

– une augmentation des tarifs de l’ordre de 40 % dans les trois zones de l’Île-de-France ;

– une actualisation du zonage sur le modèle de la taxe annuelle.

Le dernier paragraphe prévoit enfin la création d’une taxe spéciale d’équipement spécifique au Grand Paris ; le produit de cette taxe, fixée directement dans la loi à 117 millions d’euros, est ensuite réparti sous forme de fraction additionnelle sur l’ensemble des impôts directs locaux.

b) Application :

Une instruction fiscale doit permettre de préciser les modalités d’application de cet article, tant s’agissant de la taxe annuelle, de la redevance de construction que de la taxe spéciale.

Concernant la taxe annuelle, l’instruction fiscale du 18 avril 2011 a permis d’apporter plusieurs précisions au texte de la loi⁽²⁾.

En effet, la lecture de cet article 31 faisait naître un doute concernant le régime applicable aux aires de stationnement de plus de 500 mètres carrés – soit le seuil de perception de la taxe pour ces aires – annexés à des locaux entrant dans le champ de la taxe mais qui sont exonérés en raison de leur taille trop limitée (100 m² pour les bureaux, 2 500 m² pour les locaux commerciaux et 5 000 m² pour les locaux de stockage).

(1) Son produit est affecté à la région Île-de-France.

(2) Instruction fiscale 8 P-1-11, bulletin officiel des impôts n° 35 du 19 avril 2011.

En l'état, le texte de la loi ne permet pas d'établir clairement si l'exonération du local principal emporte ou non l'exonération de l'aire de stationnement qui lui est annexée. L'instruction fiscale précitée a donc clarifié ce point en indiquant que l'aire de stationnement se trouvant dans ce cas entre bien dans le champ de la taxe sur les bureaux.

En outre, l'instruction précise la notion d'aire de stationnement, en excluant notamment du champ de la taxe les aires de garage des professionnels de l'automobile.

Elle précise par ailleurs qu'une aire de stationnement est considérée comme annexée à un local taxable à la fois lorsqu'elle appartient au même groupement topographique que ce local ou lorsque, sans appartenir à ce même groupement, elle est mise à disposition (gratuitement ou non) des utilisateurs des locaux taxables. De même, l'aire de stationnement peut être considérée comme annexée à des locaux taxables y compris lorsque le propriétaire des deux ensembles immobiliers est différent.

Enfin, l'instruction fiscale précise, dans son annexe 2, la liste des communes de la nouvelle zone 2 comprenant « *les communes de l'unité urbaine de Paris* » alors que le texte de la loi prévoyait que cette liste serait fixée par un arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget. D'après les informations fournies au Rapporteur général, cet arrêté devrait être publié sous peu. Dans l'attente de cet arrêté, la liste des communes de la zone 2 reste, contre le texte la loi, précisé dans l'annexe 2 de l'instruction fiscale précitée. Précisons par ailleurs que cette liste est également applicable à la nouvelle zone 2 de la redevance de construction.

S'agissant de la redevance perçue au moment de la construction, plusieurs adaptations législatives devront être envisagées dans le prochain collectif pour en faciliter l'application :

– le premier problème tient aux garages, dont l'exonération était prévue par le texte en vigueur en 2010. Le nouveau texte a supprimé l'exonération sans pour autant les faire entrer dans l'assiette de la taxe : un doute persiste donc sur le champ même de ces dispositions ;

– le second problème tient aux abattements de 65 % et 85 % respectivement pour les locaux commerciaux et de stockage : tel que rédigé, le texte ne semble réserver ces abattements qu'aux seuls locaux de la zone 2 alors qu'ils devraient, à l'évidence, exister pour les trois zones. De manière plus générale, il serait certainement opportun de reprendre la logique de la taxe annuelle en inscrivant dans la loi des tarifs clairs en fonction de la nature du local et de la zone (sous la forme d'un tableau à double entrée) ;

– un troisième problème plus technique tient au rattachement aux tarifs de la zone 3 des communes bénéficiaires à la fois de la DSU et du FSRIF. Compte tenu du fait que cet article 31 prévoit que les tarifs de l'ensemble des zones doivent être arrêtés au 1^{er} janvier de l'année, il sera impossible de prendre en compte ces communes bénéficiaires de la DSU et du FSRIF de cette même année, dans la mesure où elles ne sont connues qu'une fois la DGF répartie (au mois d'avril). Cet article 31 devra donc être modifié de manière à viser les communes bénéficiaires de la DSU et du FSRIF au titre de l'année précédente.

Plus généralement, une réflexion de fond devra être amorcée avec les professionnels du secteur immobilier afin que l'entrée en vigueur de ces dispositions ne conduise pas à remettre en cause des projets immobiliers en cours. Lorsqu'une commune change de zone, le tarif peut passer de 61 euros par mètre carré à 214 euros (en cas de passage de la zone 3 à la zone 2) ou de 152 euros à 344 euros (de la zone 2 à la zone 1).

L'effet de seuil est encore plus évident s'agissant des locaux commerciaux ou de stockage qui n'étaient pas dans le champ de la redevance en vigueur en 2010.

Il sera donc nécessaire d'analyser rapidement le surcoût fiscal que représentent les dispositions de cet article pour les entreprises du BTP en Île-de-France en préservant un certain équilibre entre les charges foncières que supportent ces entreprises lorsqu'elles portent un projet et leurs perspectives commerciales. À tout le moins serait-il opportun de prévoir une augmentation progressive des tarifs sur plusieurs années, comme le législateur l'a prévu dans le cadre de l'actualisation du versement transport par l'article 32 de la dernière loi de finances rectificative pour 2010.

*
* *

Article 32

Dispositions fiscales relatives aux transports en commun en Île-de-France

a) Contenu :

Dans le même esprit que l'article 31, le présent article procède à l'actualisation du zonage du versement transport, sans en modifier les taux ⁽¹⁾.

(1) Ils sont de 2,6 % en zone 1, de 1,7 % en zone 2 et de 1,4 % en zone 3.

Si la zone 1 reste inchangée (Paris et Hauts-de-Seine), la zone 2 ne s'étend plus à la Seine-Saint-Denis et au Val-de-Marne mais aux communes listées par décret en Conseil d'État après avis du STIF « *en tenant compte notamment du périmètre de l'unité urbaine de Paris* » telle que définie par l'INSEE. Quand à la zone 3, elle comprend désormais les autres communes de l'Île-de-France.

Cet article prévoit par ailleurs qu'en cas de changement de catégorie, l'augmentation des taux est mise en œuvre progressivement par tiers tous les trois ans.

b) Application :

Comme le Rapporteur général l'indiquait à l'automne dernier lors de l'examen de cet article, la rédaction de cet article confère au pouvoir réglementaire une compétence très large.

En premier lieu, comme le prévoit le dernier alinéa de cet article, son entrée en vigueur est conditionnée par la parution du décret en Conseil d'État. Si un tel renvoi n'est pas en soi une nouveauté, il faut noter que le législateur l'assortit en général d'une date butoir propre à assurer la constitutionnalité du dispositif, ce qui n'a pas été le cas en l'occurrence.

En outre, le pouvoir réglementaire a toute latitude pour décider des communes qui rejoindront la zone 2, même si l'avis du STIF pourra être fort utile.

Au total, ce décret, qui est en cours d'élaboration et dont la parution est prévue avant l'été, est d'autant plus urgent que le produit ainsi attendu – évalué par le Gouvernement à 21 millions d'euros en 2011 avec une montée en puissance jusqu'à 106 millions d'euros en 2015 – doit financer l'amélioration des transports en communs en Île-de-France, politique dont l'urgence a été rappelée dans le cadre du débat sur le Grand Paris.

*

* *

Article 33

Majoration du plafond du versement transport en cas de réalisation d'une infrastructure de transport collectif en site propre

a) Contenu :

Le présent article prévoit un nouveau taux de 0,85 % – appliqué à la masse salariale de l'entreprise – pour le calcul du versement transport lorsque la population de la commune ou de l'EPCI est comprise entre 50 000 et 100 000 habitants et que l'autorité organisatrice des transports urbains a décidé de réaliser une infrastructure de transport collectif en site propre ⁽¹⁾.

(1) Ce taux est par ailleurs de 0,55 % pour les communes de 10 000 à 100 000, de 1 % au-delà de 100 000 et de 1,75 % au-delà de 100 000 et lorsque l'AOTU a décidé de réaliser une infrastructure de transport collectif en mode guidé ou routier.

b) Application :

La mise en œuvre de cet article nécessite une instruction fiscale permettant de déterminer les infrastructures de transport collectif en site propre qui sont visées par le présent article. Cette instruction devrait être prise au mois de juin 2011.

*
* *

Article 34

Révision des valeurs locatives foncières des locaux professionnels

a) Contenu :

Le présent article procède à une réforme attendue depuis plus de 20 ans, à savoir la révision des valeurs locatives foncières (VLF) servant de base à plusieurs impôts directs locaux (TH, TF, CFE et d'autres impositions affectées comme la TEOM).

Afin de mettre en œuvre cette réforme progressivement, le présent article ne porte que sur la révision des VLF des locaux commerciaux et des professions libérales.

Sans revenir en détail sur une réforme préparée depuis longtemps par le Parlement, il faut, pour pouvoir évaluer sa mise en œuvre, présenter succinctement ses axes principaux :

– la méthode même d'évaluation de la VLF fait l'objet d'une simplification ; elle consiste à évaluer la taille du local par addition des surfaces de ses différentes parties en tenant compte de la fonction de ces surfaces (partie principale, annexes). Une pondération est ensuite affectée à ces différentes fonctions, de manière à refléter au mieux la valeur du local ;

– une fois la surface du local déterminée, celui-ci sera placé dans une catégorie des locaux professionnels, en abandonnant ainsi la méthode du local type ;

– enfin, la valeur définitive sera obtenue en affectant le produit précédent d'un coefficient de localisation, permettant de prendre en compte les dynamiques du marché immobilier. Ce coefficient sera déterminé à partir d'une sectorisation des départements.

Enfin, la mise en œuvre de cette réforme est assortie d'un phasage dans le temps qu'il est primordial de rappeler dans la mesure où il déterminera les priorités dans sa mise en œuvre réglementaire :

– en 2011, une expérimentation sera menée dans cinq départements représentatifs ⁽¹⁾, laquelle se traduira par la remise d'un rapport au Parlement ;

– en 2012 et 2013, la révision devrait être généralisée au regard de l'expérimentation menée en 2011 ;

– enfin, les valeurs révisées seront intégrées dans les rôles pour une première taxation en 2014.

b) Application :

La mise en œuvre de cette réforme repose largement sur le pouvoir réglementaire, que le Rapporteur général va suivre pas à pas dans cette œuvre compliquée.

Formellement, cet article comporte 13 renvois à des mesures réglementaires d'application, ce qui est exceptionnel dans le domaine fiscal ; l'encadré ci-dessous présente ces renvois ainsi que les dates de parution prévues par le Gouvernement :

1.– Modalités d'évaluation des locaux professionnels

– Détermination des sous-groupes et des catégories de locaux (décret en Conseil d'État) : *mars 2011*

– Coefficient de pondération relatif à la fonction des locaux (décret simple) : *mai-juin 2011*

– Réduction de la valeur locative permettant de tenir compte de l'affectation à un service public (décret simple) : *mars 2012*

2.– Révision des valeurs locatives

– Modalités de mise en œuvre de la révision des valeurs locatives (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

– Modalités de publication et de notification des secteurs et des tarifs arrêtés par la commission départementale des valeurs locatives (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

– Modalités de publication et de notification de la décision de la commission départementale des impôts directs locaux (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

3.– Commissions départementales

– Modalités de création des commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

– Modalités de création des commissions départementales des impôts directs locaux (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

4.– Notification et obligations déclaratives

– Modalités de notification et de publication des tarifs applicables dans chaque secteur (décret en Conseil d'État) ainsi que des décisions de la commission communale des impôts directs locaux : *mars 2012*

(1) Il s'agit de l'Hérault, du Haut-Rhin, du Pas-de-Calais, de Paris et la Haute-Vienne.

– Obligation de souscrire une déclaration par les propriétaires pour pouvoir procéder à la mise à jour de la valeur locative (décret simple) : *avril 2011*

– Modalités déclaratives des propriétaires et liste des informations demandées permettant la révision des valeurs locatives (arrêté des ministres en charge de l'économie et du budget) : *arrêté du 4 mars 2011, JORF n° 0059 du 11 mars 2011 (page 4457)*

5.– Expérimentation en 2011

– Modalités d'application de l'expérimentation (arrêté des ministres en charge de l'économie et du budget) : *mars 2011*

Comme le démontre le tableau ci-dessus, le Gouvernement est en retard par rapport à ses propres prévisions ; en l'état, seul un arrêté a été publié le 4 mars 2011 relatif au modèle de déclaration à souscrire dans le cadre de l'expérimentation. Le Rapporteur général appelle donc le Gouvernement à poursuivre au plus vite la mise en œuvre de la réforme.

*
* *

Article 35

Création d'une taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres occupées à titre d'habitat principal

a) Contenu :

Cet article a pour objet de prévoir une taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres occupées à titre d'habitat principal.

Son principe a déjà été introduit par l'article 92 de la loi de finances pour 2006⁽¹⁾, mais sa mise en œuvre s'est heurtée à plusieurs problèmes concrets :

– la taxe est exigible au 1^{er} janvier de l'année mais il est difficile de situer ces résidences rétroactivement pour savoir dans quelle commune imposer la résidence ;

– le tarif est fixé proportionnellement à la surface de la résidence (25 euros par mètre carré) mais il est en pratique très difficile de contrôler cette surface ;

– enfin, les contrôles par l'administration fiscale sont complexes à mettre en œuvre.

Le présent article tente donc d'apporter une solution à ces problèmes en proposant des solutions simples :

(1) Voir supra.

– cette taxe prendra désormais la forme d’un timbre forfaitaire annuel de 150 euros (ou de 100 euros pour les caravanes de plus de 10 ans) ;

– la taxe est due entre le 1^{er} octobre et le 30 septembre de l’année suivante ; elle est exigible à l’ouverture de la période sauf en cas d’acquisition d’une nouvelle résidence, auquel cas elle peut être exigée pendant le mois suivant son acquisition ;

– le produit de la taxe reste réparti entre les communes et EPCI au prorata de leurs dépenses en matière d’accueil des gens du voyage.

b) Application :

La mise en œuvre de cet article suppose une instruction fiscale qui devrait être prise en mai 2011.

*
* *

Article 37

Modalités d’application de la taxe de balayage

a) Contenu :

Le présent article vise à apporter diverses améliorations à la taxe de balayage dont la modernisation avait déjà été opérée une première fois par l’article 97 de la loi de finances pour 2010.

Cette première modernisation avait consisté en :

– la suppression de la procédure d’enquête préalable prévue pour recenser les propriétés riveraines de la voie publique, que l’accessibilité aux informations cadastrales avait rendue inutile ;

– l’obligation, pesant sur la direction des finances publiques, de communiquer les informations cadastrales nécessaires au calcul des impositions à toute commune qui en fait la demande avant le 1^{er} février de l’année précédent celle de l’imposition.

Le présent article a en outre apporté les adaptations suivantes :

– lorsque l’immeuble riverain est une copropriété, cet article prévoit que le redevable de la taxe est le syndicat des copropriétaires ;

– cet article précise en outre les modalités d’établissement de la taxe par le conseil municipal et sa gestion par l’administration municipale ;

— enfin, cet article prévoit que la délibération du conseil municipal instituant la taxe doit également en fixer le tarif.

b) Application :

L'article 1528 du code général des impôts renvoie toujours à un décret le soin de fixer les conditions d'application et de recouvrement de la taxe. Ce décret devra notamment préciser les conditions d'appréciation du plafond du tarif de la taxe, qui doit permettre de respecter le plafond de produit fixé par le législateur (dépenses de balayage de la voirie municipale constatées dans le dernier compte administratif).

*
* *

Article 40

Extension aux parcs d'attractions et de loisirs du calcul de la valeur locative au *prorata temporis* de la période d'activité

a) Contenu :

Le présent article autorise les collectivités à décider une minoration de la valeur locative foncière des immobilisations des parcs d'attractions et de loisirs au prorata de leur période d'activité.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est en cours de préparation.

*
* *

VII.— FISCALITÉ AGRICOLE

70-01.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 132

Prorogation et aménagement du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique

a) Contenu :

Le présent article proroge pour deux ans, jusqu'à fin 2012, le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique. Le montant de la part fixe de ce crédit d'impôt est abaissé de 2 400 euros à 2 000 euros. Le cumul avec des aides à la conversion ou au maintien de l'agriculture biologique et des mesures de soutien direct est rendu possible, si le total des montants ne dépasse pas 4 000 euros. Enfin, le crédit d'impôt est désormais explicitement subordonné au règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE relatif aux aides *de minimis*.

b) Application :

La circulaire du ministère de l'Agriculture du 18 avril 2011 (DGPAAT/SDEA/C2011-3026) présente les différents cas d'articulation entre les aides en faveur de l'agriculture biologique et le crédit d'impôt, pour la campagne 2011, au cours de laquelle est déposée la demande de crédit d'impôt au titre de l'année fiscale 2010, et pour les années fiscales 2011 et 2012.

L'article 49 *septies* ZA de l'annexe 3 du CGI, devenu sans objet, devrait par ailleurs être abrogé.

*

* *

70-02.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 15

Aménagement des modalités d'appréciation du montant des recettes accessoires pour l'application du régime des bénéficiaires agricoles aux jeunes agriculteurs

a) Contenu :

Les recettes commerciales et non commerciales réalisées par les exploitants agricoles relevant d'un régime réel d'imposition peuvent être rattachées aux bénéficiaires agricoles et taxées comme eux lorsque leur montant global n'excède pas 30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole,

ni 50 000 euros. La loi n° 2010-874 de modernisation agricole du 27 juillet 2010 prévoit que pour apprécier les seuils de rattachement des recettes accessoires aux bénéficiaires agricoles, il convient de comparer leur moyenne des trois années civiles précédant l'ouverture de l'exercice considéré à la totalité des recettes agricoles.

Le présent article retient comme base de comparaison la moyenne des recettes agricoles au titre des trois années civiles précédant l'ouverture de l'exercice considéré.

Il prévoit un régime dérogatoire pour les jeunes agriculteurs, au titre des trois premières années d'activité.

Enfin, il prévoit des mesures de coordination s'agissant du régime simplifié agricole pour le paiement de la TVA.

b) Application :

Si un décret d'application n'est pas nécessaire, une instruction est prévue au deuxième semestre 2011.

*

* *

VIII.— FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT

80-14.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 75

Annualisation du malus automobile pour les voitures les plus polluantes

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer un « malus » annuel de 160 euros pour les véhicules automobiles émettant plus 250 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre en 2009. Le seuil est fixé à 245 g/km en 2010 et 2011 puis à 240 g/km à partir de 2012.

b) Application :

Aux fins d'établissement de la taxe, **le décret n° 2010-1043 du 1^{er} septembre 2010** détermine les informations relatives aux propriétaires ou locataires des véhicules qui doivent être transmises au 31 janvier de chaque année par les services du ministère de l'intérieur à la direction générale des finances publiques.

Il prévoit que les titres de perception sont émis au plus tard le 30 avril de l'année d'imposition par le préfet du département du domicile du redevable.

*

* *

80-15.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 29

Extension des possibilités d'utilisation des huiles végétales pures dans les véhicules des collectivités territoriales

a) Contenu :

Le présent article étend la possibilité d'utilisation des huiles végétales pures (HVP) comme carburant dans les véhicules des collectivités territoriales :

- d'une part, aux véhicules destinés au transport de personnes ;
- d'autre part, quel que soit le mode de gestion des flottes des collectivités locales (régie, délégation de service public).

Les huiles végétales pures (HVP) sont définies comme « l'huile, brute ou raffinée, produite à partir des plantes oléagineuses sans modification chimique par pression, extraction ou procédés comparables ». Elles sont soumises à la taxe intérieure de consommation au tarif applicable au gazole, diminué de la défiscalisation sur les EMHV (biodiesel).

b) Application :

Cette modification législative ne nécessite pas de modifier les deux décrets existants (n° 2007-446 et n° 2006-1574), mais la DGDDI prévoit de modifier, avant la fin du premier semestre 2011, l'instruction fiscale du 11 août 2007 (BOD n° 6728).

*
* *

Article 30

Exonération de TICPE en faveur du transport fluvial de marchandises

a) Contenu :

Cet article défiscalise le fioul utilisé comme carburant, jusque-là taxé au taux réduit de 5,66 euros par hectolitre, afin d'exonérer de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques le transport fluvial de marchandises à titre onéreux. Les distorsions de concurrence entre les bassins français comme avec ceux des voisins européens sont ainsi supprimées.

b) Application :

La **circulaire du 15 mars 2011** relative aux nouveautés fiscales 2011 en matière énergétique et environnementale indique que la mesure est « théoriquement applicable depuis le 1^{er} janvier 2011 », mais que sa mise en œuvre effective ne pourra intervenir qu'à compter de la publication d'instructions aux services et aux opérateurs.

*
* *

Article 36

Aménagement des avantages fiscaux à l'investissement dans la production d'énergie photovoltaïque

a) Contenu :

Le présent article aménage les avantages fiscaux dont bénéficiaient les investissements et les dépenses en matière de production d'énergie photovoltaïque, pour un gain fiscal pour l'État estimé à 157 millions d'euros en 2011, et un milliard à compter de 2013.

Il **exclut totalement les installations de production d'électricité solaire** photovoltaïques et thermodynamiques du champ d'application **de la défiscalisation** à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés **des investissements réalisés outre-mer**.

L'article précise le **calendrier d'application** de son dispositif, pour traiter le cas des projets d'investissement en cours de réalisation. Le dispositif actuel « de plein droit » est maintenu pour :

– les investissements pour lesquels le bénéficiaire de la réduction ou de la déduction d'impôt a accepté un devis et versé un acompte avant le 29 septembre 2010 ;

– les opérations de défiscalisation mises en œuvre au moyen d'une société intermédiaire, dont les parts sont détenues par les contribuables qui défiscalisent, lorsque les acquisitions ou souscriptions de parts de cette société ont été faites avant le 29 septembre 2010.

Lorsqu'un agrément préalable du ministre du budget est nécessaire pour bénéficier de la défiscalisation (projets d'investissement d'un montant supérieur à 250 000 euros), le dispositif actuel est maintenu pour :

– les investissements agréés avant le 29 septembre 2010, sous réserve du respect de la date de mise en production des installations prévues dans l'agrément ;

– les investissements pour lesquels l'exploitant a accepté un devis et versé un acompte, sous réserve qu'ils produisent de l'électricité au plus tard le 31 décembre 2010.

Une **commission** composée d'élus et de représentants de l'administration **doit évaluer l'impact** de la réforme sur, d'une part, la sécurité d'approvisionnement énergétique des départements et collectivités d'outre-mer et la puissance électrique installée des moyens de production intermittents en service et en attente de raccordement au 29 septembre 2010 et, d'autre part, le montant de l'aide accordée aux autres secteurs économiques éligibles à l'aide à l'investissement outre-mer. Elle évalue également la possibilité de mettre en place des zones de développement du photovoltaïque au sol précisant la puissance installée minimale et maximale pour chaque département, ces zones devant s'intégrer dans un schéma global d'aménagement du territoire.

Le présent article fixe, pour l'ensemble des types de dépense, les taux de **crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable** (CIDD) applicables en 2010 et à compter de 2011. S'agissant des équipements photovoltaïques, l'article vise à réduire de moitié le crédit d'impôt pour les investissements qui interviennent à compter du 29 septembre 2010.

Il précise le champ du CIDD en excluant, au titre de l'acquisition et de la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, les dépenses de parement.

Il exclut les activités de production d'électricité photovoltaïque du champ des dispositifs de réduction de l'impôt sur le revenu (dite « Madelin ») et de l'impôt sur la fortune au titre de l'investissement en fonds propres dans les PME.

b) Application :

Une **instruction** est prévue avant la fin du deuxième trimestre 2011, afin de préciser les modalités de la suppression de l'avantage fiscal **outre-mer** pour les investissements photovoltaïques.

La commission d'évaluation des investissements photovoltaïques en outre-mer a été instituée par un arrêté du 15 février 2011. Elle doit remettre ses conclusions au Parlement avant le 30 juin 2011 assorties, le cas échéant, des propositions législatives qu'il lui paraîtrait nécessaire d'insérer dans une loi de finances.

L'arrêté du 30 décembre 2010 encadre l'application du CIDD aux dépenses de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, en fixant un plafond de dépenses respectivement à 150 euros et 100 euros, toutes taxes comprises, par mètre carré de parois isolées par l'extérieur et par mètre carré de parois isolées par l'intérieur. Il actualise les critères auxquels doivent répondre les pompes à chaleur dédiées à la production d'eau chaude sanitaire en fonction de la technologie utilisée. Une instruction relative à l'**aménagement du CIDD** est prévue en juin 2011.

Une autre instruction doit commenter l'exclusion de l'activité de production d'énergie photovoltaïque des **réductions d'IR et d'ISF au titre de la souscription au capital de PME et d'entreprises innovantes**, qui n'appelle pas de décret d'application.

*

* *

80-16.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 44

Abaissement des seuils du « malus » automobile

a) Contenu :

Compte tenu du déficit cumulé de plus de 1,2 milliard d'euros de 2008 à 2010 du compte d'avances au fonds d'aide à l'acquisition de véhicules propres, le présent article modifie le tarif du malus automobile à compter du 1^{er} janvier 2012. Les seuils d'application du malus de 200 euros et de celui de 2 600 euros

sont baissés de 10 g CO²/km et toucheront donc respectivement les modèles émettant entre 141 et 150 g CO²/km et plus de 231 g CO²/km. Deux nouvelles tranches intermédiaires sont créées : 500 euros pour les modèles émettant entre 151 et 155 g CO²/km et 1 100 euros pour les modèles émettant entre 181 et 190 g CO²/km.

b) Application :

Une instruction est prévue courant 2011.

*
* *

Article 45

Aménagement de la TGAP sur les déchets ménagers

a) Contenu :

Cet article reprend les principales préconisations de la mission d'information commune du Sénat sur le traitement des déchets.

L'évaluation de la mise en œuvre de la taxe générale sur les activités polluantes, demandée au Gouvernement pour la fin de l'année 2012, est avancée avant le dépôt du projet de loi de finances pour 2012, compte tenu de la progression rapide des dépenses des collectivités dans le domaine des déchets. Dans l'attente de ce rapport, l'article prévoit un lissage des tarifs de TGAP.

La hausse des tarifs sur l'incinération prévue pour 2011 est réduite de moitié et celle des tarifs sur le stockage est atténuée pour les années 2012 et 2013, alors que ce mode de traitement reste inévitable en milieu rural.

L'exonération actuelle prévue pour les déchets traités en bioréacteur n'a jamais pu être appliquée de manière satisfaisante. Elle est remplacée par un tarif réduit.

Les déchets issus de catastrophes naturelles sont exonérés de TGAP et la taxation des mâchefers est supprimée.

Cet article oblige les exploitants à communiquer aux collectivités territoriales les éléments d'assiette et de tarif de TGAP, pour leur donner une vision exacte du montant de TGAP acquitté par rapport à ce qui leur est facturé.

Enfin, l'augmentation des recettes prévues pour l'ADEME est atténuée.

b) Application :

Le tarif applicable aux déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets ménagers et assimilés ne s'applique pas aux résidus de traitement des installations de traitement de déchets assujetties à la TGAP lorsque ceux-ci ne peuvent faire l'objet d'aucune valorisation pour des raisons techniques définies par décret ; à défaut de publication de ce décret dans les six mois suivant la promulgation de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, la taxe ne s'appliquera pas auxdits résidus.

La **circulaire du 30 mars 2011** relative à la TGAP commente les autres dispositions de cet article.

*
* *

Article 47

Création d'une TGAP sur les sacs de caisse en plastique non biodégradable

a) Contenu :

Le présent article introduit une taxation des sacs plastiques. L'entrée en vigueur de la taxe n'est prévue qu'au 1^{er} janvier 2014 : il s'agit d'une mesure incitative, destinée à ne pas s'appliquer si l'objectif d'élimination des sacs plastiques est entre temps atteint.

Comme pour d'autres composantes de la TGAP (TGAP lubrifiants), c'est le premier livreur ou le premier utilisateur sur le marché intérieur qui sera taxé, et non plus le distributeur, afin de faciliter le recouvrement de la taxe.

Les sacs seront taxés au tarif de 10 euros par kilogramme, soit environ 0,06 euro par sac.

b) Application :

Deux décrets sont nécessaires, pour fixer les caractéristiques des sacs de caisse à usage unique en matière plastique ainsi que pour déterminer la constitution des sacs de caisse à usage unique en matière plastique biodégradable d'un minimum de 40 % de matières végétales en masse, auxquels la taxe ne s'applique pas.

Leur publication est envisagée fin 2013.

*
* *

Article 49

Modification des dispositions relatives à l'éco-taxe poids lourds

a) Contenu :

La taxe, instituée par l'article 153 de la loi de finances pour 2009, vise à faire payer aux poids lourds, grâce aux techniques du télépéage pour la collecte des données d'assiette, l'usage du réseau routier non concédé – actuellement gratuit – et des routes départementales et communales susceptibles de subir un report de trafic du fait de la taxe.

Une expérimentation est prévue en Alsace avant la généralisation à l'ensemble de la France métropolitaine. La mise en place de la taxe est désormais prévue début 2013. La taxe devrait générer un produit net d'un milliard d'euros réparti pour 800 millions à l'AFITF et 200 millions aux collectivités territoriales.

Les travaux menés dans le cadre du dialogue compétitif pour la sélection du titulaire du contrat de partenariat public-privé (appel d'offres annulé par le tribunal administratif de Cergy-Pontoise en mars dernier) ont permis de mettre en évidence la nécessité d'adaptations législatives. Cet article vise à sécuriser la collecte et le contrôle de la taxe poids lourds, et à clarifier la répartition des tâches entre l'État et le prestataire tout en garantissant les droits des redevables.

Le *champ de la taxe* est clarifié : le « territoire métropolitain » est seul visé, et non plus le « territoire douanier ». Le *périmètre du territoire taxable* pour les véhicules immatriculés en France est également précisé : les véhicules immatriculés en France devront être équipés d'un équipement embarqué (EE) ; les départements d'outre-mer sont exclus.

Cet article précise les modalités de détermination des *catégories de véhicules* et prévoit un nouveau critère : le poids total roulant autorisé.

Il définit tous les éléments nécessaires à la *liquidation* pour éviter tout risque de contentieux : informations collectées automatiquement par l'EE, informations déclarées lors de l'enregistrement du véhicule et données paramétrées dans l'EE.

Il étend l'homologation de la chaîne de collecte qui comprend l'EE, mais aussi les différents processus informatiques de recueil des informations, de liquidation et de recouvrement de la taxe.

Il étend également l'homologation à l'ensemble des chaînes de contrôle pour garantir les données relatives aux contrôles effectués par les appareils automatiques.

Il précise la *compétence attribuée par le redevable abonné à la société habilitée fournissant un service de télépéage (SHT)* : la signature d'un contrat d'abonnement vaudra mandat donné à la SHT de déclarer ces véhicules assujettis et acquitter la taxe pour le compte du mandataire.

Il permet de liquider la taxe de manière anticipée, et harmonise les *délais d'acquittement de la taxe* pour les redevables non abonnés.

Enfin, cet article affecte à l'AFITF le produit de la taxe forfaitaire.

La majoration de retard est difficilement applicable du fait de la distorsion créée entre le redevable abonné qui paie la majoration et le redevable non abonné qui verse une avance avant l'utilisation du réseau taxable et pour lequel la mobilisation des moyens nécessaires au recouvrement de la majoration serait disproportionnée. De plus, la possibilité de sursis en cas de contestation de la taxe est potentiellement applicable au redevable abonné, mais ne l'est pas au redevable non abonné du fait du dépôt d'une avance. Cet article supprime la *lettre de rappel et la majoration de 10 %* correspondante adressée aux SHT, ainsi que le sursis de paiement en cas de contestation.

Il crée la possibilité de déléguer l'instruction des demandes de restitution portant sur la taxe facturée par le prestataire.

Est également introduite la *notion de taxe au réel* afin de prendre en compte la situation des redevables en manquement pour lesquels l'État dispose, dès la contestation, de tous les éléments permettant une liquidation au réel.

Il permet la délégation de la mission de traitement de la demande du redevable en rectification ou en annulation de la créance à la suite d'un manquement. Le recouvrement forcé et l'application de l'amende restent de la compétence exclusive de l'administration des douanes.

Est introduite la possibilité de déléguer la mission d'archivage des données relatives à la collecte et au contrôle. L'agrément et l'obligation du secret professionnel sont élargis à tous les personnels susceptibles de traiter des données personnelles et confidentielles, et l'agrément préfectoral est remplacé par un agrément délivré par l'administration des douanes et des droits indirects.

Est en outre supprimée l'obligation de transmettre les données ayant permis la liquidation de la taxe versée le 25^{ème} jour du mois suivant la liquidation. Le présent article introduit également la possibilité de libérer le prestataire de l'obligation de verser les sommes facturées lorsque celles-ci deviennent irrécupérables auprès des SHT. Il précise les exigences de l'État pour sécuriser les sommes perçues par le prestataire pour son compte. Le périmètre des sommes soumises à une comptabilité distincte par le prestataire est élargi afin de fiabiliser les opérations réalisées et leur contrôle.

Enfin, le présent article exonère les installations de redevance domaniale.

b) Application :

Un décret en Conseil d'État, dont la publication était attendue au printemps 2011, doit déterminer les catégories de véhicules concernés en fonction d'un ou plusieurs des critères suivants : nombre d'essieux, poids total autorisé en charge et poids total roulant autorisé du véhicule soumis à la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises.

Deux autres décrets en Conseil d'État doivent être publiés en décembre 2011. Ils doivent fixer les modalités selon lesquelles, à titre dérogatoire, la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises est liquidée et communiquée par anticipation ainsi que les conditions dans lesquelles le prestataire peut être libéré, sur décision de l'administration des douanes et droits indirects, de l'obligation de versement de la taxe facturée.

*

* *

IX.- RECOUVREMENT – CONTRÔLE

90-12.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 52

Dispositif de lutte contre la fraude fiscale *via* les paradis fiscaux

a) Contenu :

Le présent article contient deux dispositions majeures relatives à la lutte contre la fraude fiscale *via* les paradis fiscaux.

Il allonge en premier lieu à dix ans le délai de reprise en cas de non respect de certaines obligations déclaratives, dès lors qu'elles concernent « *un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires* ». Cette exigence d'une convention permettant l'accès aux renseignements bancaires montre la volonté du législateur de marquer sa défiance vis-à-vis de pays considérés comme particulièrement peu coopératifs. Sont notamment visées les obligations relatives :

– à l'ouverture, l'utilisation ou la clôture de comptes à l'étranger (article 1649 A du code général des impôts) ;

– aux mouvements relatifs aux contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger (article 1649 AA du code général des impôts) ;

– aux bénéficiaires d'une entreprise établie à l'étranger, qui sont imposables à l'impôt sur les sociétés en France dès lors que l'entreprise détient 50 % des actions, ce seuil étant abaissé à 5 % lorsque la moitié des titres sont détenus par des entreprises établies en France et qui agissent de concert (article 209 du code général des impôts) ;

– aux revenus des personnes physiques fiscalement domiciliées en France et qui détiennent 10 % au moins d'une structure établie à l'étranger, qui sont imposables dans la catégorie des capitaux mobiliers du contribuable (article 123 *bis* du code général des impôts).

Cet allongement du droit de reprise s'entend pour les délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008.

L'article procède en second lieu à la majoration du montant de certaines amendes.

Les amendes relatives aux obligations résultant de l'article 1649 A du code général des impôts (ouverture de comptes à l'étranger) sont portées à 1 500 euros (contre 750 dans le cas général), et à 10 000 euros s'agissant d'un État ou d'un territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Les amendes relatives aux obligations résultant de l'article 1649 AA du code général des impôts (souscription de contrats d'assurance-vie) sont augmentées de 750 à 1 500 euros.

b) Application :

Bien que l'ensemble de ces mesures soit considéré comme d'application immédiate, deux instructions sont parues au BOI n° 41 du 12 avril 2010 :

- **l'instruction 13 N-2-10** commente la hausse des pénalités fiscales.
- **l'instruction 13 L-3-10** commente l'allongement des délais de reprise.

Cette dernière instruction comprend en annexe I la liste des États ou territoires ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires. Au 1^{er} janvier 2010, cette liste blanche vise 98 juridictions considérées comme coopératives. Les pays qui rentrent dans le champ d'application du présent article, c'est-à-dire ceux qui ne sont pas coopératifs dès lors qu'ils n'échangent pas de renseignements bancaires dans le cadre de l'assistance administrative, sont donc ceux qui ne figurent pas dans cette liste.

La liste des conventions fiscales conclues par la France au 1^{er} janvier 2010 a été actualisée par **l'instruction 14 A-1-10 parue au BOI n° 45 du 27 avril 2010**.

*
* *

90-13.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 20

Contrôle des organismes percevant des dons ouvrant droit à des avantages fiscaux

a) Contenu :

Le présent article ouvre à la Cour des comptes la possibilité de contrôler la conformité entre les objectifs des organismes bénéficiant de dons ouvrant droit à un avantage fiscal et les dépenses financées par ces dons. Ce contrôle n'est possible que lorsque le montant annuel des dons excède le seuil de 153 000 euros fixé par le décret n° 2010-1121 du 23 septembre 2010. Le contrôle de la Cour donne lieu à un rapport et, le cas échéant, à une déclaration de non-conformité à transmettre au ministre chargé du budget et aux présidents des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat.

L'article donne par ailleurs la possibilité au ministre chargé du budget, à la réception de la déclaration de la Cour des comptes, de suspendre les avantages fiscaux bénéficiant aux dons, legs et versements effectués au profit de l'organisme visé dans la déclaration.

b) Application :

Le décret en Conseil d'État n° 2010-1121 du 23 septembre 2010 détermine les conditions et modalités des contrôles, décidés après avis du procureur général par le Premier président de la Cour des comptes, sur proposition du président de la chambre compétente. Il fixe à 153 000 euros le montant annuel de dons permettant le déclenchement des contrôles.

Le décret n° 2010-1122 du 23 septembre 2010 précise les formes (délibération par la chambre ou la section compétente, synthèse du rapport et conclusion de non-conformité) et les conditions de publicité (affichage à la Cour des comptes, mise en ligne sur le site Internet des juridictions financières) de la déclaration de non-conformité.

Un décret en Conseil d'État doit encore fixer les conditions de suspension et de retrait des avantages fiscaux liés à ces dons, legs et versements.

*
* *

Article 23

Procédure judiciaire d'enquête fiscale

a) Contenu :

Le présent article octroie des pouvoirs de police judiciaire à des agents des services fiscaux en vue d'enquêtes portant sur les cas de fraude fiscale les plus graves. Il crée une procédure accélérée d'examen de la fraude par la commission des infractions fiscales (CIF) dans l'hypothèse où les preuves de la fraude risqueraient d'être altérées et adapte le régime de prescription du droit de reprise de l'administration fiscale.

En premier lieu, il maintient la saisine préalable de la CIF, mais introduit une procédure accélérée en cas de présomptions caractérisées d'infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves, qui permette de ne pas informer le contribuable préalablement à la saisine du procureur, et ce dans trois cas de figure :

– l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;

– l'interposition, dans un État ou territoire mentionné au 1°, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable ;

– l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification.

En second lieu, le présent article encadre les pouvoirs de police judiciaire des agents de l'administration fiscale à travers les garanties suivantes :

– les agents ne seront compétents que pour intervenir dans les trois cas de figure précités ;

– ils ne pourront intervenir qu'après avoir été personnellement désignés par arrêté des ministres chargés du budget et de la justice, et habilités par le procureur général ;

– pendant toute la durée de leur habilitation, ils seront placés sous l'autorité exclusive du procureur de la République et ne pourront pas participer à une procédure de contrôle fiscal. Ils seraient donc déconnectés de leur administration d'origine ;

– enfin, ils ne pourront ni effectuer des enquêtes judiciaires sur des faits pour lesquels ils ont participé à une procédure de contrôle fiscal, ni participer à un contrôle fiscal relatif à des faits sur lesquels ils ont été habilités à enquêter.

S'agissant de l'adaptation du droit de reprise, lorsque l'administration, dans le délai de reprise, a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suivra la décision mettant fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suivra celle au titre de laquelle l'imposition est due.

b) Application :

Le décret en Conseil d'État n° 2010-914 relatif à la participation des agents des services fiscaux à certaines missions de police judiciaire a été pris le 3 août 2010.

Il précise la composition de la commission dont l'avis conforme est requis pour la désignation des agents des services fiscaux habilités à effectuer des enquêtes judiciaires.

Il impose à ces agents de justifier d'au moins deux ans de services effectifs dans leur corps en qualité d'agent titulaire de catégorie A ou B et d'avoir satisfait aux épreuves d'un examen technique, dont le programme est fixé par l'arrêté du 7 septembre 2010 (articles A. 36-10-2 et A. 36-10-3 du code de procédure pénale).

Il prévoit que les agents des services fiscaux chargés d'effectuer des enquêtes judiciaires sont désignés parmi les candidats reçus à l'examen technique, par arrêté conjoint du garde des Sceaux et du ministre chargé du budget, sur proposition du directeur général des finances publiques et après avis conforme de la commission précitée.

Ce décret fixe ensuite les conditions d'habilitation de ces agents, par le procureur général près la cour d'appel de Paris. L'affectation en dehors du service de police judiciaire spécialisé dans la répression de la délinquance fiscale entraîne la caducité de l'habilitation. La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale a été créée par **le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010**.

Enfin, il met en place également les modalités concernant la notation des agents. À ce titre, il est tenu en permanence au parquet général près de la cour d'appel de Paris un dossier individuel sur l'activité de chaque agent des services fiscaux habilité à exercer des missions de police judiciaire.

Par ailleurs, **le décret en Conseil d'État n° 2010-1324** relatif au fonctionnement de la commission des infractions fiscales a été pris le 5 novembre 2010 pour lui permettre de mettre en œuvre la procédure accélérée en cas de présomptions caractérisées d'infraction fiscale.

*

* *

Article 26

Création d'une obligation de transmission de la DEB par voie électronique pour les grandes entreprises

a) Contenu :

Les articles 289 B et 289 C du code général des impôts imposent aux personnes physiques ou morales réalisant en France des opérations de livraisons ou d'acquisitions de biens en provenance ou à destination d'un État membre de la Communauté européenne, de souscrire une déclaration des échanges de biens (DEB) récapitulant la circulation des marchandises. Cette déclaration est en

principe mensuelle. Elle rassemble deux déclarations : l'une statistique, l'autre fiscale. La première permet la collecte d'informations en matière d'échange de biens entre les États membres en vue de l'établissement mensuel des statistiques du commerce extérieur. La seconde, l'état récapitulatif des clients, permet de contrôler l'application du mécanisme communautaire de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La souscription de la déclaration peut en principe se faire, au choix du redevable, soit sous forme papier, soit par voie électronique.

Le présent article, applicable à compter du 1^{er} juillet 2010, rend obligatoire la transmission par voie électronique pour les redevables ayant réalisé, au cours de l'année civile précédente, des expéditions ou des introductions d'un montant hors taxes supérieur à 2 300 000 euros ou ayant atteint ce seuil en cours d'année.

b) Application :

Le BOD 68 83 du 6 janvier 2011 indique que l'arrêté du 4 janvier 2002 portant approbation du cahier des charges pour la transmission par voie électronique de la DEB, complété par celui du 8 octobre 2004 relatif à la mise en service par la DGDDI d'un traitement automatisé des déclarations d'échanges de biens s'applique aux entreprises pour qui la transmission de la DEB par voie électronique est obligatoire.

Ces arrêtés précisent les prescriptions à respecter, les modalités de cette transmission, les supports autorisés, ainsi que les conditions d'authentification des déclarations ainsi souscrites.

*
* *

Article 72

Mise en conformité des règles fiscales applicables aux assureurs étrangers avec la jurisprudence communautaire

a) Contenu :

En vue de conformer la législation nationale à la position dégagée par la Cour de justice des communautés européennes dans un arrêt rendu le 5 juillet 2007 ⁽¹⁾, le présent article supprime l'obligation, pour les assureurs intervenant à partir d'un pays de l'Espace économique européen (EEE), de désigner un représentant fiscal solidairement responsable du paiement de la taxe sur les conventions d'assurance.

(1) CJCE, *Commission c/Royaume de Belgique*, affaire C-522/04 du 5 juillet 2007.

Dans son arrêt, la Cour a en effet jugé que l'exigence de désignation d'un représentant fiscal constitue une entrave à la libre prestation de services, dans la mesure où elle fait peser sur les organismes d'assurance non établis dans le pays considéré une charge financière supplémentaire.

Cette obligation est donc dorénavant limitée aux seuls assureurs étrangers qui, opérant en France, sont établis en dehors de l'EEE.

b) Application :

Les articles 285 et 288 de l'annexe III du CGI doivent être ajustés par décret pour intégrer ces modifications législatives. Une instruction fiscale est en cours de préparation.

*
* *

Article 113

Renforcement des échanges d'informations entre l'administration fiscale et les établissements publics à caractère administratif

a) Contenu :

En vue d'établir ou de recouvrer des cotisations, d'accorder ou de maintenir des avantages prévus par la législation, certains services et établissements à caractère administratif de l'État font souscrire par leurs assujettis ou prestataires des déclarations de ressources ou de patrimoine.

Le présent article réintroduit dans le livre des procédures fiscales (article L. 158 A) la possibilité pour lesdits services et établissements, de demander à l'administration fiscale les renseignements nécessaires au contrôle des informations ainsi reçues des déclarants.

Une telle disposition existait en effet à l'article L. 161 du LPF mais avait été abrogée par la loi n° 2006-1640 du 21 décembre 2006 lors d'une modification des dispositions relatives aux échanges entre les services des impôts et les organismes de sécurité sociale.

b) Application :

L'arrêté du 10 novembre 2010 désigne les services et organismes habilités à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 158 A du livre des procédures fiscales :

– l'Agence pour l'enseignement français à l'étranger ;

- la direction des Français à l'étranger et de l'administration consulaire du ministère des affaires étrangères ;
- les ambassades pourvues d'une circonscription consulaire et les postes consulaires ;
- les centres régionaux des œuvres universitaires et scolaires ;
- les inspections académiques ;
- les rectorats d'académie ;
- les directions régionales de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt ;
- les directions de l'agriculture et de la forêt ;
- les directions interrégionales de la mer.

*

* *

90-14.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 52

Simplification des procédures fiscales et douanières

a) Contenu :

Le présent article répond à trois objectifs.

En premier lieu, l'article étend la dispense de cautionnement prévue par l'article 114 du code des douanes pour le seul paiement de la TVA à l'importation, à toutes les autres garanties devant être présentées pour des opérations de dédouanement ou en lien avec le dédouanement afin d'alléger les frais financiers inhérents aux opérations d'importation. Ainsi, les personnes qui sont dispensées, sur leur demande, de fournir la caution pour le report de paiement de la TVA sont celles qui satisfont à certaines obligations comptables et qui ne font l'objet ni d'une inscription non contestée du privilège du Trésor ou de la sécurité sociale, ni d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

En second lieu, il supprime la déclaration des débitants de boissons, codifiée à l'article 502 du CGI, et qui ne présente plus d'intérêt pour l'administration des douanes depuis la suppression du droit de licence. Dès lors, toute personne se livrant à la vente au détail de boissons ne provenant pas de sa récolte ou de sa vendange sera considérée comme exerçant une activité de débitant

de boissons et sera soumise à la législation sur les contributions indirectes. Ainsi, le contrôle de l'administration des douanes découlera de l'exercice d'une activité de débitant de boissons et non plus de l'ancienne déclaration.

Enfin, il ouvre la possibilité d'utiliser le laser pour le poinçon de garantie appliqué aux ouvrages de métaux précieux, alors que la garantie du titre est attestée par des poinçons métalliques appliqués sur chaque pièce et fabriqués et commercialisés par la Monnaie de Paris (article 523 du CGI). D'autre part, l'article aménage la rédaction de l'article L. 121-3 du code monétaire et financier pour limiter la mission de la Monnaie de Paris à la fabrication et à la commercialisation des poinçons de garantie métalliques. Celles des poinçons au laser seront confiées à un autre organisme.

b) Application :

Doivent être précisées par décret en Conseil d'État :

- les obligations comptables à remplir pour bénéficier de la dispense de caution mentionnée pour le paiement de la TVA ;
- les conditions de l'octroi et de l'abrogation de cette dispense ;
- l'autorité administrative compétente et les conditions d'autorisation du marquage d'un poinçon au laser. Une instruction est également attendue sur ce dernier point.

*

* *

Article 55

Harmonisation des procédures de recouvrement forcé au sein de la direction générale des finances publiques

a) Contenu :

Le présent article harmonise et simplifie les procédures de recouvrement forcé auxquelles recourent les comptables de la direction générale des finances publiques en matière de relance des redevables défaillants, de rectifications d'imposition, de pénalités de retard et de frais de poursuites.

Dans le cadre de la **procédure de relance des redevables défaillants**, après le constat d'une défaillance de paiement, le comptable public adresse une mise en demeure de payer au redevable, qui dispose de trente jours, avant que le comptable procède à un avis à tiers détenteur (ATD) ou engage des poursuites. Une procédure spécifique est prévue pour les contribuables « primo-défaillants ». Ce

nouveau régime concerne l'ensemble des produits de l'État et des produits locaux, à l'exception des amendes et des taxes d'urbanisme. L'impôt sur le revenu, les contributions sociales, la taxe d'habitation et les taxes foncières seront exigibles dès la mise en recouvrement en cas de déménagement hors du service chargé du recouvrement si le contribuable n'apporte pas de garanties suffisantes.

L'article harmonise également le **recouvrement des impositions rectificatives**, en étendant le recours à la procédure d'avis de mise en recouvrement aux rehaussements d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux ce qui permettra d'accélérer leur recouvrement.

L'article rationalise ensuite le dispositif des **pénalités de retard** en prévoyant que les impôts, en cas de retard de paiement, donneront lieu à une majoration de 5 % augmentée d'intérêts de retard de 0,4 % par mois, hors ceux recouverts par voie de rôle, pour lesquels la pénalité sera de 10 %. La pénalisation pour retard des impôts dus par les professionnels sera donc uniformisée (majoration de 5 %). Une pénalité de recouvrement 10 % est créée pour les produits divers. Cette dernière disposition et la pénalisation des acomptes de TVA à 5 % n'entrent en vigueur qu'au 1^{er} janvier 2012.

Sur les **frais de poursuites**, l'article unifie le régime pour l'ensemble des impositions et des contribuables. D'une part, les frais de poursuites proportionnels à la créance seront calculés en application d'un pourcentage qui ne pourra excéder 5 % du montant total de la créance considérée et seront plafonnés à 500 euros. Par ailleurs, les frais attachés au commandement de payer, actuellement fixés à 3 % de la créance, seront supprimés. Les frais accessoires aux poursuites seront fixés par décret. Ces dispositions n'entreront en vigueur qu'au 1^{er} janvier 2012 pour ce qui concerne les produits locaux, domaniaux et divers, et les amendes.

Enfin, concernant les adaptations aux **procédures de recouvrement**, l'article étend aux créances que l'État est chargé de recouvrer pour le compte de tiers la procédure d'ATD, plus simple et plus économique que la procédure de saisie de droit commun. Il limite aux titres de perception émis en cas de contestation l'obligation de signature de l'ordonnateur, pour limiter les risques de contentieux et favoriser la dématérialisation des procédures.

b) Application :

Les dispositions relatives à la **relance des redevables défallants** entrent en vigueur au 1^{er} octobre 2011, et à une date fixée par décret, au plus tard le 31 décembre 2012, pour les produits fiscaux locaux.

Les conditions dans lesquelles le comptable public compétent adresse au contribuable une mise en demeure de payer suite au défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis d'imposition doivent être fixées par décret en Conseil d'État, et présentées par une instruction.

Un décret en Conseil d'État fixera le grade minimal des agents de catégorie A désignés par le responsable départemental des finances publiques auxquels le préfet peut déléguer ses pouvoirs, pour l'application de la procédure de **recouvrement**. Une instruction précisera également ces dispositions.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-274 du 17 mars 2011** précise le calcul des **frais de poursuite** réclamés aux redevables. Le pourcentage varie de 1 % pour un inventaire des biens saisis à 5 % pour une saisie portant sur des biens meubles corporels ou incorporels. Ces frais sont ramenés à 1 % lorsqu'un versement immédiat du redevable interrompt la saisie ou lorsque le redevable s'acquitte du montant de sa dette dans le délai d'un jour franc à compter de la saisie. Une instruction doit commenter ces dispositions.

*

* *

Article 66

Droit d'accès de TRACFIN aux fichiers de l'administration fiscale

a) Contenu :

Conformément à l'article L. 561-27 du code monétaire et financier (CMF), le service TRACFIN (« traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins ») reçoit toutes les informations nécessaires de la part des administrations publiques ou des personnes chargées d'une mission de service public, à leur initiative ou, de droit, sur sa demande.

Le présent article vise à modifier l'article L. 561-27 précité du CMF afin d'instituer un droit d'accès de TRACFIN aux fichiers informatiques tenus par l'administration fiscale, dont la connaissance serait nécessaire à l'accomplissement de sa mission. Sont visés tous les fichiers utilisés par les services en charge de l'établissement de l'assiette, du contrôle et du recouvrement des impôts.

Cette mesure renforce les moyens d'action juridique dont dispose TRACFIN, en passant d'un simple droit d'information à un accès direct aux fichiers de l'administration fiscale.

b) Application :

Le **décret n° 2011-28** relatif à l'organisation et aux modalités de fonctionnement du service à compétence nationale TRACFIN a été pris le 7 janvier 2011 et complété par un arrêté du même jour. Ils chargent le département de l'analyse, du renseignement et de l'information des relations avec les administrations et celui des enquêtes de la mise en œuvre des prérogatives de communication prévues par l'article L. 521-27 du CMF.

*

* *

Article 69

Restriction à la suspension du recouvrement en cas de procédure amiable

a) Contenu :

Lorsque l'administration fiscale rehausse le bénéfice d'une société au titre d'un transfert de bénéficiaires, une procédure amiable avec l'État ou le territoire objet du transfert peut être ouverte pour éliminer une double imposition sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale.

Le présent article vient compléter l'article L. 189 A du livre des procédures fiscales qui prévoyait qu'en cas d'ouverture d'une telle procédure amiable, une suspension du recouvrement des impositions supplémentaires était mise en œuvre pendant toute la durée de la procédure et jusqu'au constat de désaccord. Cette mesure avait pour objectif de ne pas pénaliser la trésorerie de l'entreprise durant cette période. Or, ce dispositif ne prenait pas en compte une situation où l'État avec lequel on contracterait dans le cadre de cette convention fiscale bilatérale n'appliquerait en réalité aucune imposition.

L'article vise ainsi à combler cette lacune en recentrant le dispositif sur son objectif premier qui est d'éviter les véritables doubles impositions. Il exclut du régime de suspension les rectifications concernant les transferts de bénéficiaires dans des États ou territoires à régime fiscal privilégié, visés à l'article 238 A du code général des impôts, c'est-à-dire celles qui présentent un différentiel de plus de 50 % par rapport à l'impôt français sur les bénéficiaires ou les revenus. Cela se traduit par la mise en recouvrement immédiate des impositions et, le cas échéant, par un sursis à paiement des droits et pénalités dans le cadre d'une procédure contentieuse de droit commun.

b) Application :

Le nouveau dispositif introduit par la modification de l'article L. 189 A du LPF s'applique aux procédures amiables depuis le 1^{er} janvier 2011. Cette modification implique d'actualiser l'instruction 14 F-1-06 du BOI n° 34 du 23 février 2006.

*

* *

ANNEXE

Dispositions fiscales d'application directe ⁽¹⁾

| Textes législatifs | | Textes d'application | Instruction administrative |
|--|--|--|---|
| Art. | Objet | | |
| Loi de finances initiale pour 2008 | | | |
| 28 | Produits des participations distribuées par les SIIC étrangères ou par les SPPICAV | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 66 | Aménagement du dispositif d'encouragement fiscal à l'investissement forestier | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| Loi de finances initiale pour 2010 | | | |
| 12 | Aménagement du régime fiscal applicable en cas de cessation ou cession totale de l'activité agricole | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 23 | Aménagement du délai de reprise de la réduction d'impôt pour l'investissement dans les résidences de tourisme | | B-22-10 (BOI n° 94 du 4 novembre 2010) |
| 25 | Exonération du revenu supplémentaire temporaire d'activité versé dans les DOM | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 85 | Fiscalisation d'une partie des indemnités journalières perçues par les victimes d'accident du travail | | 5 F-14-10 (BOI n° 73 du 5 août 2010) |
| 86 | Aménagement du régime d'imposition des revenus tirés de la location d'une résidence de tourisme | | B-22-10 (BOI n° 94 du 4 novembre 2010) |
| 109 | Aménagement des conditions d'imputation sur le revenu global du déficit foncier issu d'un monument historique | | 5 D-2-10 (BOI n° 55 du 17 mai 2010) |
| Troisième loi de finances rectificative pour 2009 | | | |
| 15 | Exonération de CFE et de CVAE au bénéfice des organismes HLM | | projet d'instruction relatif à la cotisation foncière des entreprises mis en consultation le 18 juin 2010 |
| 27 | Élargissement de l'obligation de dépôt par procédé informatique de la déclaration récapitulative des opérations sur valeurs mobilières et de revenus distribués (IFU) par un fonds de placement immobilier | | 5A-1-11 du 7 janvier 2011 |
| 29 | Extension du champ des téléprocédures en matière de TVA, d'impôt sur les sociétés et de taxe sur les salaires | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 50 | Régime d'exonération de cotisation foncière des entreprises des établissements de spectacles cinématographiques | | projet d'instruction relatif à la cotisation foncière des entreprises mis en consultation le 18 juin 2010 |
| Loi de finances initiale pour 2011 | | | |
| 3 | Prorogation du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 5 | Imposition différée des primes versées au titre des jeux olympiques et paralympiques d'hiver de l'an 2010 à Vancouver | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 7 | Suppression du crédit d'impôt attaché aux revenus distribués de source française ou étrangère | | 5 I-1-11 (BOI n°43 du 23 mai 2011) |
| 9 | Prorogation du dispositif de taxation des plus-values de cession dans le cadre des opérations de cession-bail réalisées par les sociétés de crédit-bail immobilier et leurs réseaux | Ne nécessite pas de mesure d'application | |

(1) Sont considérées d'application directe les dispositions ne nécessitant pas de texte d'application et celles pour lesquelles les textes d'application n'apportent aucune précision aux dispositions législatives.

| | | | |
|-----|---|--|--|
| 10 | Régime des sociétés mères – déplaçonnement de la quote-part de frais et charges | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 17 | Prorogation du régime de la provision pour les investissements des entreprises de presse | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 18 | Abrogation de la provision de reconstitution du gisement d'hydrocarbures | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 19 | Prorogation d'un an du régime de la réduction d'impôt en faveur des entreprises ayant souscrit au capital de certaines entreprises de presse | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 20 | Report de la suppression de l'imposition forfaitaire annuelle | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 21 | Application à un taux réduit de la taxe spéciale sur les conventions d'assurance aux contrats d'assurance maladie dits « solidaires et responsables » | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 25 | Application du taux réduit de TVA au livre numérique | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 26 | Suppression du taux réduit forfaitaire de TVA sur les offres composites de services de télévisions et de services électroniques | | 3 C-2-11 (BOI n°29 du 5 avril 2011) |
| 31 | Application du taux réduit de TVA à la location d'aires d'accueil et de terrains de passage des gens du voyage | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 32 | Neutralisation des effets de la suppression du taux réduit forfaitaire de TVA pour les offres composites sur le calcul de la taxe sur les FAI | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 33 | Modulation de la taxe sur la publicité des chaînes de télévision | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 34 | Évolution du régime fiscal des paris hippiques | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 35 | Adaptation de la taxe due au CNC par les distributeurs de services de télévision | Décret n° 2011-442 du 20 avril 2011 | |
| 37 | Modalités de fixation du niveau de la contribution au service public de l'électricité | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 39 | Exclusion des parts de <i>carried interest</i> des régimes d'exonération en faveur des PEA et du capital risque | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 59 | Actualisation des exonérations en faveur des sociétés d'investissement à capital fixe (SICAF) | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 96 | Régime fiscal des indemnités pour préjudice moral sur décision de justice | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 97 | Imposition des indemnités de retraite différées des élus locaux | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 103 | Traitement fiscal de la prise en charge par les clubs de la rémunération des agents des sportifs professionnels | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 111 | Régime de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises due par La Poste | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 112 | Aménagements de la composante de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux relative aux répartiteurs de la boucle locale cuivre | | 6 E-2-11 du 1 ^{er} avril 2011 (BOI n° 27 du 1 ^{er} avril 2011) |
| 113 | Extension de la part intercommunale de la taxe d'habitation sur les logements vacants | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 118 | Exonération partielle d'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux au profit des services de radiodiffusion locale ou régionale | | 6 E-2-11 du 1 ^{er} avril 2011 (BOI n° 27 du 1 ^{er} avril 2011) |
| 130 | Prorogation du crédit d'impôt au titre des dépenses de remplacement pour congé des exploitants agricoles | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 137 | Assujettissement des auto-entrepreneurs à la contribution à la formation professionnelle | Ne nécessite pas de mesure d'application | |
| 138 | Maintien en 2012 et 2013 de la défiscalisation en faveur des biocarburants | Ne nécessite pas de mesure d'application | |

| Quatrième loi de finances rectificative pour 2010 | | |
|--|--|---|
| 14 | Dérogation à l'assimilation fiscale de l'EIRL à une EARL | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 16 | Exonération temporaire d'impôt sur le revenu au bénéfice des personnels étrangers de la Chambre de commerce internationale | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 22 | Application du régime des bénéfices agricoles aux revenus provenant des activités de course en attelage de chiens | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 23 | Aménagement du crédit d'impôt relatif à la production déléguée d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 25 | Répartition de la CVAE des entreprises de transport | 6 E-3-11 du 14 avril 2011 (BOI n° 36 du 21 avril 2011) |
| 27 | Application du coefficient multiplicateur de conversion du tarif de la taxe communale de consommation finale d'électricité | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 39 | Exonération des vendeurs-colporteurs de presse de cotisation foncière des entreprises | projet d'instruction relatif à la cotisation foncière des entreprises mis en consultation le 18 juin 2010 |
| 42 | Exonération de certains matériels roulants d'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux | 6 E-2-11 du 1 ^{er} avril 2011 (BOI n° 27 du 1 ^{er} avril 2011) |
| 46 | Aménagement du régime de la TGAP portant sur l'acide chlorhydrique et sur les émissions d'oxydes de soufre et d'azote | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 48 | Plafonnement des quantités d'esters méthyliques d'huile animale bénéficiant d'une double prise en compte pour le calcul de la TGAP relative aux carburants | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 54 | Simplification du calcul du seuil de chiffre d'affaires applicable aux auto-entrepreneurs | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 56 | Modernisation des modalités de paiement des impôts des particuliers et des professionnels | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 61 | Exclusion des heures non réellement effectuées du crédit d'impôt en faveur de l'emploi d'un salarié à domicile | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 62 | Sursis d'application pour les dispositifs fiscaux de l'investissement locatif aux conditions de 2010 | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 63 | Amélioration des outils juridiques de contrôle fiscal dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'économie souterraine | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 64 | Renforcement et adaptation des pouvoirs de contrôle des agents de l'administration des douanes | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 67 | Échange de renseignements visant les associations et les fondations entre la direction générale des finances publiques et les services préfectoraux | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 74 | Ajustement du droit de licence dû par les débitants de tabacs | Ne nécessite pas de mesure d'application |
| 80 | Taxe due pour chaque message publicitaire télévisuel | Ne nécessite pas de mesure d'application |

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa deuxième séance du mercredi 6 juillet 2011, la Commission examine le présent rapport d'information.

M. Yves Censi, Président. L'ordre du jour appelle l'examen du rapport d'information sur l'application de la loi fiscale. Notre rapporteur général a choisi, cette année, de porter son attention sur trois sujets : la défiscalisation en faveur de l'investissement locatif neuf ; l'évaluation du poids de l'impôt sur les sociétés et de sa répartition entre les entreprises ; et les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale.

M. le rapporteur général, vous avez la parole.

M. Gilles Carrez, rapporteur général. Je suis heureux de vous présenter, pour la quatrième année consécutive, le rapport d'application de la loi fiscale. Comme d'habitude, ce rapport est divisé en deux parties, la deuxième partie étant consacrée à l'examen de la mise en application des dispositions fiscales contenues dans les lois de finances, tandis que la première est propice à l'engagement de réflexions prospectives sur les sujets dont notre Commission devra se saisir à plus ou moins brève échéance. Par exemple, il y a deux ans, j'avais souhaité montrer les imperfections du bouclier fiscal et vous connaissez le sort qui lui a finalement été réservé. L'année dernière, je m'étais saisi de trois sujets : les premiers résultats du plafonnement des avantages fiscaux propres à l'impôt sur le revenu, le crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt et son articulation avec le dispositif de prêt à taux zéro qui a donné lieu à une réforme importante en loi de finances pour 2011, et la défiscalisation sur les biocarburants, sur laquelle notre Commission a été moins heureuse.

Cette année, j'ai également choisi de traiter trois sujets. En premier lieu, je me suis interrogé sur l'avenir du dispositif Scellier. Ce dispositif, qui doit expirer fin 2012, a montré son efficacité en période de crise mais coûte aujourd'hui trop cher et suppose une adaptation compte tenu de la situation de nos finances publiques et de la reprise économique. D'autre part, j'ai souhaité connaître plus précisément la répartition entre les entreprises de la charge de l'impôt sur les sociétés. Ce sujet avait été étudié l'année dernière par le Conseil des prélèvements obligatoires et avait suscité beaucoup d'interrogations au sein de notre Commission. La direction du Trésor s'est saisie de ce sujet en 2011 et c'est la raison pour laquelle il m'a semblé utile de vous apporter un éclairage supplémentaire. Nous avons donc procédé de façon très méthodique en demandant l'ensemble des données fiscales et en envoyant des questionnaires très détaillés qui, après de multiples relances, ont permis de mener un vrai travail de fond. Enfin, le dernier sujet concerne la lutte contre la fraude fiscale, à la suite des travaux que notre Commission a menés sur les paradis fiscaux. Didier Migaud et moi avons en

effet été visité les services fiscaux pour en comprendre les enjeux et faire des propositions concrètes en 2009. Notre Commission avait d'ailleurs adopté, à l'unanimité, un amendement au projet de loi de finances rectificative pour 2009 permettant de doter l'administration fiscale de pouvoirs de police judiciaire pour lutter contre la fraude fiscale, en créant une brigade d'enquête fiscale ainsi qu'une procédure accélérée d'examen de la fraude par la Commission des infractions fiscales en cas de risque de déperissement des preuves.

Je vous propose d'examiner ces trois sujets successivement.

Sur le dispositif Scellier, je rappelle qu'il a été mis en place pendant la période de crise économique qu'a traversée la France à compter de la fin de l'année 2008 pour faire face à un effondrement de la construction de logements. Or, dans un pays qui manque de logements, il était tout à fait pertinent d'agir sur ce levier en instaurant un dispositif simple, juste et incitatif. Le dispositif proposé par MM. Scellier et Le Bouillonc est en effet très simple puisqu'il offre une réduction d'impôt – initialement au taux de 25 % – sur le montant de l'investissement locatif dans un plafond de 300 000 euros, étalée sur neuf ans sous réserve d'une mise en location du logement pendant la même période. Il est juste car il profite de la même façon à tous les contribuables, alors que les dispositifs antérieurs fondés sur l'imputation d'un déficit foncier avantageaient les ménages les plus fortunés. Je rappelle d'ailleurs que l'aide à l'investissement locatif est ancienne puisque le premier dispositif a été instauré en 1984 à l'initiative de M. Paul Quilès, puis remplacé par les dispositifs Méhaignerie, Besson 1, Périssol, Besson 2, Robien 1 et 2, Borloo et finalement Scellier. Enfin, le dispositif Scellier s'est avéré très efficace puisqu'il a très vite été compris par les investisseurs et que le nombre de logements acquis ou construits bénéficiant de la réduction d'impôt a retrouvé dès 2009 son niveau d'avant la crise.

Le problème qui se pose aujourd'hui est que la dépense fiscale représente, en l'état du dispositif, un coût d'environ 2,3 milliards d'euros par génération de logements. Compte tenu de la situation de nos finances publiques, il faut donc réfléchir à un système combinant simplicité, efficacité et limitation de la dépense fiscale. C'est la raison pour laquelle nous proposons de limiter à 15 % la réduction d'impôt dans la limite d'un plafond de 300 000 euros, mais également d'un plafond de dépenses par m² afin d'éviter une concentration sur les petits logements. Un tel système, dont la pérennité serait garantie, permettrait de limiter le coût en régime de croisière à 1,2 milliard d'euros par génération de logements, tout en permettant de réaliser 45 000 logements neufs chaque année.

M. François Scellier. La suppression du dispositif serait une véritable catastrophe économique. Comme l'a rappelé le rapporteur général, le dispositif mis en place par l'Assemblée nationale – le Gouvernement étant au départ favorable au maintien du déficit foncier – était simple, juste et efficace. Toutefois, la complexification du dispositif à travers le verdissement et le « coup de rabot » n'a pas été un très bon signal vis-à-vis des investisseurs. Il faut absolument garantir la

stabilité du dispositif fiscal, qui doit mourir de sa belle mort fin 2012. Pour la suite, c'est-à-dire à partir de 2013, il me semble que la proposition de Gilles Carrez a le mérite de maintenir un dispositif simple malgré la réduction de l'avantage fiscal à 15 %. Le coût du dispositif Scellier doit être comparé à celui du logement social qui profite de nombreux avantages dont la TVA à 5,5 %. En tout état de cause, il faut choisir entre un modèle exclusivement fondé sur le logement social et un modèle fondé sur la mixité entre logement social et logement libre. Si l'on supprimait le dispositif Scellier du jour au lendemain, la moitié de l'offre de logements neufs disparaîtrait. Il me semble que la baisse du taux à 15 % est compensée par la garantie d'un dispositif pérenne, mais il ne faudrait pas le complexifier chaque année.

M. Marc Goua. En premier lieu, je constate que l'un des effets pervers du dispositif est qu'il est considéré par certains, non comme un vecteur d'investissement immobilier, mais comme un simple produit financier. En conséquence, il existe un risque d'inadéquation de l'offre à la demande et de hausse non contrôlée des prix.

En deuxième lieu, le zonage ne constitue pas un outil toujours pertinent. On voit en effet, au sein de certaines zones B2, des situations de tension sur le marché immobilier, en raison notamment du fait que des métropoles peuvent se trouver au sein de zones rurales ne connaissant pas de problèmes d'accès au logement.

Enfin, un dernier problème tient au fait que les logiques d'intervention en matière de logement social sont calquées sur le zonage du dispositif Scellier. Or, en zone B2, on peut constater des besoins de logement locatif social supérieurs aux besoins de logement locatif privé.

M. le rapporteur général. Je rejoins Marc Goua sur plusieurs points. Tout d'abord, comme pour toute dépense fiscale, l'intérêt fiscal d'une opération – dans le cas présent, la réduction d'impôt Scellier – ne doit pas prendre le pas sur son intérêt économique – l'investissement –, d'où la nécessité de prévoir des règles sur la localisation des investissements, propres à assurer une offre adaptée à la demande.

En ce qui concerne le zonage, il est plus rigoureux que celui associé aux dispositifs Borloo et Robien et il est vrai que certains problèmes peuvent être constatés en zone B2. Il convient de remarquer que les dérogations accordées ne peuvent l'être qu'au niveau ministériel, et non par le préfet, de façon à assurer la prise d'une décision affranchie des contraintes locales.

Je me pose enfin des questions sur la concentration des aides sur les zones tendues. Dans ces cas-là, une politique visant à dynamiser l'offre doit être prévue, sans quoi l'unique effet du dispositif Scellier serait d'accroître la hausse des prix.

Malgré les problèmes que soulève le dispositif, sa suppression pure et simple est inenvisageable car l'ancienneté d'un tel avantage fiscal, créé en 1984 et reconduit depuis sous différentes formes, crée, en quelque sorte, une addiction dont on ne peut se défaire de manière brutale.

M. Jean-François Mancel. Je souhaiterais féliciter le rapporteur général pour la qualité de son travail et élargir le débat à la question de la politique du logement en général. En comparaison des 35 milliards d'euros affectés à cette politique, le coût de la dépense fiscale apparaît limité. Or, pour avoir été président d'un OPAC qui gérait 30 000 logements et en construisait 1 000 par an, j'ai pu constater la gabegie nationale à laquelle aboutit le financement du logement locatif social. Aucune solution n'a pu y être apportée en raison du corporatisme des organismes en cause. La réflexion sur le coût de la politique du logement doit donc prendre en compte cet aspect majeur pour être complète.

M. Pierre-Alain Muet. Le dispositif Scellier est trop souvent vendu comme un produit de défiscalisation, et non comme un investissement immobilier. Il est étonnant que des études approfondies sur l'efficacité de ce dispositif n'aient pas été réalisées alors qu'elles ne rencontreraient pas d'obstacles techniques majeurs. Le rapporteur général a-t-il eu accès à de telles études ?

Au-delà, on peut se demander à quelle défaillance du marché répond le dispositif. Le logement locatif social a pour but évident de permettre l'accès au logement à un prix inférieur à celui du marché, mais l'objectif poursuivi par le dispositif Scellier est incertain.

M. le rapporteur général. En ce qui concerne l'efficacité de l'avantage fiscal, on constate clairement que, depuis 1984, dès qu'il est réduit, le rythme de construction ralentit. D'ailleurs, Louis Besson avait constaté un tel phénomène en 1998, au moment du durcissement des conditions relatives aux loyers. Il faut imaginer la politique du logement comme une chaîne. Si le logement locatif privé est contraint, le logement locatif social se fige et plus aucune mobilité des locataires n'est possible. Dans ma commune de 32 000 habitants, je constate que seuls 20 logements sociaux se libèrent chaque année. Il y a donc besoin d'alternatives au logement social.

Si Bercy estime que le dispositif Scellier est inefficace, d'autres pensent, au contraire, que la totalité de la dépense fiscale a un effet utile. Je pense que la vérité se situe entre ces deux extrêmes.

Je tiens à souligner que la question de la recette fiscale indirecte est centrale. Pour un investissement de 300 000 euros, l'État perçoit pour 50 000 euros de TVA. À court terme, l'opération est donc bénéfique mais il faut faire attention à ne pas multiplier la construction de logements qui ne pourraient pas trouver de locataires. C'est d'ailleurs pour cela qu'il ne faut pas multiplier les dérogations.

Le dispositif Scellier a également permis de faciliter les politiques d'urbanisme en permettant le départ de certains ménages des centres-villes et en facilitant ainsi la réhabilitation de ces quartiers. Une analyse locale sur quelques communes serait utile. Il est en effet illusoire de penser mener une politique du logement efficace en définissant des règles nationales, non adaptées aux réalités du marché local.

M. François Scellier. Le travail commun, en 2008, avec Jean-Yves Le Bouillonec avait été utile et nous avons pu dégager des points de consensus pour proposer la rénovation de l'avantage fiscal.

Je suis conscient des problèmes posés par le zonage, notamment liés aux limites entre deux zones et au sein d'une même zone hétérogène – par exemple en zone B1 où le prix des terrains et le niveau des loyers peuvent être très variables. Le zonage n'est pas indispensable, on peut agir par la territorialisation et la contractualisation entre les collectivités territoriales et l'État.

En ce qui concerne le logement locatif social, la vente de VEFA aux organismes HLM constitue un moyen aujourd'hui privilégié. Or, les promoteurs immobiliers rattrapent les faibles marges réalisées sur ces opérations par des profits plus substantiels dans les ventes aux investisseurs privés.

Je pense qu'il faut dépasser les clivages politiques pour trouver une solution globale à l'ensemble de ces problèmes de logement. À titre d'exemple, la mutualisation des moyens des organismes HLM doit être encore accentuée.

M. Charles de Courson. Le premier enjeu est de libérer du foncier. Dans les zones tendues, il y a très peu de foncier disponible et la vraie question est de savoir comment en trouver.

Tout le monde s'accorde sur le fait qu'on ne peut conduire une politique de logement de manière identique à l'échelle nationale. On a essayé de traiter le problème avec des zonages et, en particulier, en n'ouvrant pas le bénéfice de certains dispositifs fiscaux aux logements construits en zone C. J'ai combattu cette idée en partant du constat que certains de nos concitoyens ont pour priorité d'être logés dans une maison individuelle. Ils sont donc conduits à s'éloigner des centres urbains. Il n'est pas légitime de les priver d'avantages fiscaux ouverts à d'autres, d'autant qu'en quittant les zones tendues, ils y libèrent des logements. Leur départ a donc le même effet que la construction, dans les zones tendues, de logements supplémentaires.

L'augmentation des prix des logements dans les zones tendues a été particulièrement importante. Les loyers n'ont pas suivi et les rentabilités locatives ont donc beaucoup baissé.

Le rapporteur général dispose-t-il d'analyses tenant compte des effets de la diversité des marchés locaux sur le coût de la production de logements sociaux ?

M. Christian Eckert. Je regrette vivement que les commissaires ne disposent pas de l'intégralité du rapport dont nous discutons et qui est commenté dans la presse.

Sur le fond, la définition au niveau national d'un zonage m'a toujours semblé inopportune. Il serait préférable, comme le proposait M. Pierre Méhaignerie, de déconcentrer les décisions afin de mettre en place une politique tenant mieux compte de la réalité des situations locales. Cela permettrait notamment de corriger certaines anomalies manifestes du zonage, notamment dans les zones frontalières.

M. Alain Rodet. La question du zonage, soulevée par plusieurs collègues, est effectivement essentielle et il n'est pas anodin que nos deux collègues, MM. François Scellier et Jean-Yves Le Bouillonec, dont un rapport a inspiré le dispositif, soient, tous deux, élus en Île-de-France. Je souhaite, par ailleurs, attirer l'attention sur la question essentielle de la rénovation des centres des villes et sur le caractère très inopportun de l'évolution des conditions d'intervention de l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat.

M. Olivier Carré. Lors de la mise du dispositif Scellier, son coût à l'impôt sur le revenu avait été mis en balance avec les recettes de TVA résultant de la production des logements dont il finance l'acquisition. Les chiffres évoqués par le rapporteur général semblent confirmer une forme d'auto-financement par ce biais.

En complément des dispositifs d'incitation à l'investissement locatif, il me semble essentiel de travailler sur l'accession à la propriété, notamment pour les primo-accédants.

J'ai le souvenir qu'à propos du bonus-malus automobile, la technique utilisée en France pour encadrer le dispositif est de limiter sa période d'application alors que les Allemands encadrent directement le coût du mécanisme. Il me semble qu'une approche définissant une enveloppe budgétaire fermée présente des avantages et pourrait nous inspirer de manière générale en matière de dépenses fiscales.

M. le rapporteur général. Nous commençons effectivement à nous engager dans la voie, suggérée par Olivier Carré, d'un encadrement quantitatif des dépenses fiscales comme nous l'avons fait pour le « PTZ + ». Ma réflexion s'est d'ailleurs construite sur la base d'un plafond de dépense fiscale, en l'occurrence 1,2 milliard d'euros par génération de logements.

En réponse à M. Alain Rodet, je veux insister sur la gravité des problèmes de logement en Île-de-France. En 1990, 17,7 % des logements français étaient

situés en Île-de-France. En 2009, cette proportion est tombée à 16,2 %. L'insuffisance de l'offre est criante et ce sont les plus vulnérables qui en subissent le plus durement les conséquences. Le logement intermédiaire a, de fait, disparu en Île-de-France. Cela a pour conséquence une très faible libération de logements sociaux par leurs occupants. Il faut, en outre, souligner que l'incapacité des pouvoirs publics à régler le problème du logement en Île-de-France a jeté le doute sur l'ensemble de notre politique du logement qui a, sur d'autres parties du territoire, rencontré de vrais succès.

M. Jérôme Chartier. Il est effectivement essentiel de créer à nouveau une offre locative intermédiaire privée, ce que le dispositif Scellier peut contribuer à faire. L'écart des prix entre les logements sociaux, dont la qualité s'est, au surplus, beaucoup améliorée, et le marché libre est bien trop important et fait obstacle à la libération de ces logements. On ne peut pas se satisfaire d'une situation où ce sont les seuls bailleurs sociaux, par des opérations en prêt locatif social, qui proposent une offre intermédiaire.

Je ne partage pas le constat formulé par M. Charles de Courson sur l'effondrement des rentabilités locatives. Pour des logements de petite taille, des rentabilités locatives très substantielles, de l'ordre de 7 à 8 %, sont encore possibles en zones péri-urbaines.

M. le rapporteur général. La répartition de l'impôt sur les sociétés, qui est le deuxième point abordé dans ce rapport, est un sujet très important et très complexe.

Le premier constat est que les grandes entreprises payent leur part en termes de prélèvements obligatoires, en englobant à la fois l'impôt sur les sociétés, la C3S, la taxe sur les salaires, la taxe professionnelle, les prélèvements sociaux. Mais, si l'on s'en tient à l'IS, la répartition est beaucoup moins équilibrée, et les grandes entreprises contribuent proportionnellement moins à cet impôt que les petites entreprises. Cela avait déjà été mis en évidence par le Conseil des prélèvements obligatoires l'an dernier et cela a été confirmé par la note de la direction du Trésor rendue publique la semaine dernière.

C'est notre capacité à protéger nos recettes qui est en cause : on ne peut pas se permettre, dans la situation actuelle, de voir le produit de l'IS s'étioler. Cela est d'autant plus vrai que, si l'impôt sur les sociétés représentera en 2011 une recette de près de 45 milliards d'euros, cette recette est volatile : elle est descendue à 20 milliards d'euros en 2009 et n'a connu qu'un redressement lent en 2010 avec un niveau de 34 milliards d'euros.

Le débat sur la répartition de l'IS soulève la question d'un impôt à taux élevé et à assiette trouée. Si l'on considère l'excédent net d'exploitation, qui est calculé avant imputation des charges financières, le taux implicite de l'IS, rapporté à cet excédent net d'exploitation, s'élève à 39,5 % pour les petites entreprises et à

18,6 % pour les grandes entreprises. Il convient toutefois de tempérer l'analyse menée à partir de cet agrégat économique, qui a le défaut d'exclure les entreprises du secteur financier.

De manière plus détaillée, on peut constater que plus une entreprise est internationalisée, plus elle peut bénéficier des règles de réduction de l'assiette de l'IS. Il est en effet possible d'attirer vers la maison mère imposée en France les charges liées au développement à l'international, cette attraction étant d'autant plus avantageuse que l'écart d'imposition entre la France et les pays étrangers concernés est important. Il lui est également possible d'expatrier des produits sur ses filiales.

Trois autres dispositifs sont, à mon avis, moins problématiques. Le régime mère-fille, qui permet de ne pas taxer les dividendes perçus par une société détenant une participation supérieure à 5 % dans la société versant les dividendes, n'est pas une niche fiscale, car il s'agit tout simplement d'éviter la double imposition. Le régime de l'intégration fiscale quand une filiale est détenue à plus de 95 % n'est pas non plus choquant : il est normal d'agréger les résultats de la société mère et de ses filiales. Enfin, le régime du bénéfice mondial consolidé ne concerne qu'un très faible nombre de grandes entreprises.

Par rapport à l'Allemagne, l'une des principales différences tient à la déductibilité intégrale des charges financières, qui a un effet pervers sur la structure financière des sociétés françaises. En Allemagne, cette déductibilité est limitée, même si la limite est fréquemment modifiée.

Le mécanisme de report indéfini des pertes et de *carry back* possible sur les trois années précédentes conduit aussi à accumuler des stocks de pertes importants, qui sont désormais de l'ordre de 315 milliards d'euros. Ces stocks joueront défavorablement sur le produit de l'IS les prochaines années.

Le sujet demeure très sensible, car les grands groupes sont en compétition sur les marchés internationaux. Toutefois, il n'est pas possible d'attendre plus longtemps l'harmonisation européenne pour réfléchir à des pistes de réforme de l'IS. D'ailleurs, fin 2010, nous avons fait un premier pas, en limitant la déductibilité des intérêts quand un prêt est accordé à une filiale par un établissement bancaire avec une garantie apportée par la société mère.

Comme pour l'impôt sur le revenu ou pour la taxe professionnelle, le moment est venu d'engager un travail de réflexion sur l'IS, nécessaire pour assurer une bonne répartition de cette fiscalité entre les entreprises.

M. Pierre-Alain Muet. Je constate que le rapporteur général rejoint ce que nous disons depuis plusieurs années : les taux d'imposition à l'IS sont très contrastés. Un écart de l'ordre de 18 points pose un problème de justice fiscale et d'efficacité économique.

Le régime du bénéfice mondial consolidé n'a pas de justification, même s'il est difficile d'établir l'effet de sa suppression sur l'impôt acquitté par les entreprises concernées.

En ce qui concerne la niche Copé et le régime mère-fille, le Conseil des prélèvements obligatoires avait fait des propositions intéressantes. Pour les charges d'intérêt, il serait possible de s'aligner sur le système allemand en limitant la déductibilité à 30 % du bénéfice brut. Pour le régime mère-fille, il faudrait porter la quote-part de 5 % à 10 %. Cela serait susceptible de produire un gain de l'ordre de 5 à 10 milliards d'euros. Quant à la suppression de la niche Copé, elle rapporterait de 2 à 3 milliards d'euros.

Il faut parvenir à une logique dans laquelle l'impôt est simple et non manipulable.

Finalement, on retrouve les propositions que nous avons déjà défendues dans les projets de loi de finances successifs. C'est la vertu d'un discours appelant à réformer.

M. Jean Launay. Le débat sur le bouclier fiscal a démontré qu'il est toujours utile d'être tenace.

Les deux problèmes sont à mon sens le régime du bénéfice mondial consolidé, que j'ai déjà eu l'occasion d'évoquer lors de la dernière loi de finances rectificative, et le LBO, qui est un dispositif qui consomme la marge d'autofinancement des entreprises et accroît leur dépendance à la dette.

Il faut s'interroger sur les mesures qui pourraient être adoptées dès la loi de finances pour 2012 pour limiter les montages optimisants. Je note que le rapporteur général estime que, je cite la synthèse de son rapport, il n'est pas exclu que certaines entreprises, notamment grâce à une organisation filialisée et internationale, puissent optimiser leur impôt en renonçant à percevoir des produits ou en majorant des charges déduites. Il faut travailler pour éviter un panier définitivement percé.

Si l'on se réfère à l'idée de la taxation sur les transactions financières, on constate qu'il s'agissait d'un sujet tabou il y a dix ans et qu'aujourd'hui, la Commission européenne semble reprendre l'idée. Ayons cette même audace en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés au plan national.

M. Jérôme Chartier. Le travail du rapporteur général, dont il faut saluer la qualité, fournit enfin une analyse incontestable du décalage entre le taux légal et le taux réel de l'IS. Ce décalage par rapport à un taux réel de 18 % – beaucoup plus réaliste que le taux réel de 8 % issu du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires – provient-il de la déductibilité des intérêts d'emprunts ou d'autres dispositifs fiscaux permettant d'optimiser l'IS ?

Par ailleurs, l'analyse de l'impact d'une niche fiscale telle que la niche Copé doit absolument être réalisée à une échelle européenne ; or, il n'y a plus aujourd'hui, en Europe, qu'un État n'ayant pas intégré dans son droit fiscal un dispositif similaire. À l'heure où il est possible de délocaliser une holding en un temps record, il est nécessaire de garder à l'esprit cette approche internationale. Il en est de même du dispositif du bénéfice mondial consolidé qui a certainement permis de conserver des entreprises en France, mais dont on peut douter qu'il permettra de rapporter au budget de l'État les 450 millions d'euros prévus en loi de finances, compte tenu de l'ingéniosité des comptables.

En définitive, on peut se demander si un impôt sur les sociétés assis sur le résultat est approprié ; compte tenu des possibilités d'optimisation, je me demande si l'on ne sera pas contraint d'envisager une assiette moins volatile.

L'IS brut des entreprises du CAC 40, évalué à 4,5 milliards d'euros, représente-t-il un chiffre global ou par entreprise ? En outre, les entreprises dans lesquelles l'État est actionnaire se singularisent-elles par une forte distribution des dividendes ?

M. le rapporteur général. Le chiffre de 4,5 milliards d'euros est un chiffre global pour toutes les entreprises du CAC 40 correspondant à l'IS brut total dû en moyenne par an sur les exercices 2007 à 2009. En excluant les entreprises dans lesquelles l'État est actionnaire, il tombe à moins de 2 milliards d'euros, après application des crédits d'impôt.

Nous avons étudié les données fiscales des entreprises du CAC 40 relatives aux années 2007 à 2009, en comptabilisant le montant d'IS brut dû avant application d'éventuels crédits d'impôts. En moyenne, ce montant s'élève à 86 millions d'euros par an et par groupe, entreprises à participation publique comprises.

Au total, l'écart entre les taux implicites d'imposition des PME et ceux des grandes entreprises s'explique pour moitié par l'imputation des charges financières et pour environ un quart par la possibilité de report des déficits. Le reste provient des autres dispositifs fiscaux, notamment du CIR. Je me félicite d'ailleurs que notre Commission se soit inquiétée de la progression du coût du CIR. Il faut garder à l'esprit que ce crédit d'impôt coûtera, en régime de croisière, près de 6 milliards d'euros au budget de l'État.

M. Alain Joyandet. Il faut être extrêmement vigilant sur les effets collatéraux qu'une réforme générale de l'IS pourrait avoir sur les petites entreprises, notamment les entreprises familiales. En effet, les entreprises de plus grande taille et plus « financiarisées » sauront s'adapter à une remise à plat de plusieurs dispositifs d'optimisation fiscale, ce qui n'est pas le cas des autres. Par exemple, une remise en cause de la déductibilité des intérêts d'emprunt pourrait empêcher les PME de grandir. De même, les règles relatives à l'intégration fiscale ont été bien intégrées par les petites entreprises. En remettant en cause ces dispositifs, on risque de les déstabiliser.

D'une manière plus générale, l'IS est un impôt plutôt efficace s'agissant des PME, qui sont plus taxées en France qu'à l'étranger. Son assiette est appropriée pour les entreprises de cette taille et il serait aberrant d'en revenir sous une forme ou sous une autre à un impôt comparable à la taxe professionnelle. J'ai d'ailleurs moi-même déposé un amendement permettant d'en augmenter le taux d'un point afin de financer le fonds de réserve des retraites.

Toute réforme de l'IS doit donc être essentiellement concentrée sur les grandes entreprises qui y échappent. Même si notre droit fiscal n'aime pas les seuils, il faut réfléchir à un dispositif permettant vraiment de cibler celles dont le chiffre d'affaires est le plus important. On pourra ainsi traiter de manière appropriée ces PME « citoyennes » qui, ne bénéficiant pas des conseils d'un spécialiste en optimisation fiscale, font une utilisation raisonnable de dispositifs tels que la déductibilité des intérêts d'emprunts.

M. Marc Goua. Certains avancent que les amortissements fiscaux dérogatoires ont été créés en réponse à la taxe professionnelle. Ce n'est pas vrai. Ils l'ont été du fait de l'obsolescence accélérée d'un certain nombre d'investissements qui nécessitaient l'acquisition de matériels nouveaux. Par ailleurs, les chiffres annoncés par le rapporteur général relatifs aux grandes entreprises laissent pantois. On se fourvoie à vouloir les expliquer en analysant les conditions d'endettement des entreprises. Il existe aujourd'hui deux principaux moyens de frauder le fisc : l'internationalisation et le calcul du produit de revient industriel. Il est anormal qu'aucune évaluation ne repose sur l'analyse de l'évolution des marges brutes alors que des variations sensibles sont enregistrées d'une année sur l'autre.

M. Jérôme Chartier. Une tentative de réponse à ces pratiques a été proposée au travers d'une obligation de documenter les prix de transferts. Le Gouvernement a ainsi lancé une réflexion approfondie sur les prix de transfert, afin de donner un coût d'arrêt à ce dispositif qui comptait parmi les plus performants en matière de défiscalisation. Néanmoins, certaines interrogations demeurent. Disposons-nous des personnes et des moyens pour analyser finement les prix de transfert ? Ces personnes disposent-elles du temps nécessaire pour le faire ?

Par ailleurs, je rejoins partiellement l'analyse de notre collègue et j'ai pu moi-même proposer un encadrement de la déductibilité des intérêts. Cependant, je souhaite souligner la différence de culture importante entre les économies de type anglo-saxon dans lesquelles les investissements sont majoritairement financés par des fonds propres et la France où l'emprunt est essentiel pour garantir le niveau d'investissement. Il ne faudrait donc pas pénaliser l'économie sur le long terme pour bénéficier d'une recette immédiate. Il existe cependant des marges de manœuvre importantes sur la déductibilité des charges financières qui devraient permettre de générer des centaines de millions d'euros de recettes, voire des milliards.

M. Yves Censi, Président. M. le rapporteur général vous avez à présent la parole pour présenter le troisième point développé par votre rapport.

Le rapporteur général. Nous nous sommes dotés depuis trois ans de tout un arsenal de mesures nouvelles pour lutter contre la fraude fiscale, et ce en réponse notamment à certains événements comme la communication de la fameuse liste HSBC.

Des mesures de fond ont été prises dans le cadre de l'OCDE, puis du G20 qui ont mené à des décisions importantes en matière de lutte contre les paradis fiscaux et les territoires non coopératifs, appelés ETNC. Nous avons voté en loi de finances rectificative de fin d'année 2009 les mesures permettant d'établir la liste noire sur laquelle figurent ces États et territoires non coopératifs, ainsi que des dispositions de pénalisation systématique des flux entretenus entre ceux-ci et le territoire national. Depuis l'adoption de cette liste, de très nombreuses conventions ont été signées et le nombre de territoires non coopératifs s'est sensiblement réduit. Mais, pour autant tous les problèmes ne sont pas réglés, comme je le préciserai par la suite.

Une autre série de mesures a été prise dans un contexte fortement influencé par l'affaire HSBC. Tout d'abord, le ministre Éric Woerth, je le souligne, a été très actif et a su prendre les risques nécessaires en mettant en place une cellule de régularisation. Il a ainsi donné aux personnes susceptibles de se trouver sur la liste la possibilité de régulariser leur situation. Si celles-ci se manifestaient spontanément, la cellule garantissait un traitement confidentiel du dossier. Si au contraire, les personnes concernées ne cherchaient pas à régulariser leur situation, un contrôle fiscal approfondi aurait systématiquement lieu. La cellule a ainsi reçu 4 400 demandes, dont 2 400 ont d'ores et déjà été traitées et ont permis de récupérer 7,3 milliards d'actifs supplémentaires imposables au titre de l'impôt sur la fortune, des droits de mutation ou de l'impôt sur le revenu, pour un produit final d'un milliard d'euros. Cette méthode a été particulièrement efficace, d'autant que seules 68 personnes étaient effectivement sur la liste HSBC. L'essentiel des 3 000 noms reportés sur la liste qui ne se sont pas fait connaître font ou feront donc l'objet d'un contrôle fiscal méthodique. 1 000 contrôles ont ainsi été effectués en 2010 et autant de contrôles devraient être menés en 2011 et en 2012.

Par ailleurs, afin de répondre aux cas difficiles de fraude avérée, deux dispositifs ont été votés en loi de finances rectificative pour 2009 à l'initiative de notre Commission. Le premier consiste en une procédure accélérée de saisine de la Commission des infractions fiscales. Le second prévoit la mise en place d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale associant des officiers de police judiciaire et des officiers fiscaux judiciaires. Cette brigade a été saisie d'une cinquantaine de cas et a d'ores et déjà permis de récupérer des recettes non négligeables.

Pour conclure, je souhaiterais évoquer le problème de la Suisse et les limites des dispositifs adoptés. En application de la directive épargne adoptée en 2003, tous les produits fiscaux d'épargne placés par les contribuables dans des pays européens qui n'étaient pas leur pays de domiciliation fiscale font l'objet d'une transmission d'information vers le pays de domiciliation afin qu'ils y soient imposés. Cependant, une possibilité de dérogation a été introduite à la demande des États qui ne souhaitent pas adhérer tout de suite à cette démarche d'échange d'informations. Elle tend à prévoir l'imposition de ces produits à un prélèvement à la source à un taux forfaitaire qui atteint, depuis le 1^{er} juillet 2011, 35 %. Trois pays étaient à l'origine concernés : la Belgique, l'Autriche et le Luxembourg. Actuellement, seuls ces deux derniers pays bénéficient encore de la dérogation. Il faudrait néanmoins parvenir à ce que ces pays acceptent d'y renoncer et participent à la transmission des données.

Le cas particulier de la Suisse est également éclairant. Comment concilier le secret bancaire et l'échange d'informations ? Actuellement, des négociations sont en cours dans le cadre du système Rubik entre la Suisse, l'Allemagne et le Royaume-Uni afin de mettre en place un système de prélèvement identique à celui prévu par la directive épargne. La France est toutefois assez réticente à ce projet et l'Italie y est totalement hostile. En effet, l'Italie, qui a voté une loi d'amnistie à grande échelle, a pu mesurer combien les recettes générées par le retour des capitaux étaient sans commune mesure avec celles issues du prélèvement à la source. Il apparaît ainsi que ce système ne peut véritablement fonctionner que si les États disposent d'une information fiable sur l'assiette du prélèvement qui garantisse le niveau d'imposition des contribuables concernés. Par ailleurs, si la Suisse a signé des conventions relatives à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, la portée de ses engagements est remise en question dans le cadre d'un récent rapport de l'OCDE.

M. Marc Francina. Je ne crois pas que l'état d'esprit français facilite le rapatriement des capitaux. Lorsque Jacques Chirac avait fait voter une amnistie fiscale, en 1986, rien n'est sorti de Suisse. Et, aujourd'hui même, de grandes banques préparent des départs vers la Suisse.

Il faut aussi avoir à l'esprit l'organisation cantonale qui régit la Suisse, et la volonté des Suisses de faire entrer dans leur Constitution le secret bancaire.

Les négociations qui doivent être conduites avec la Suisse sont des négociations bilatérales. Cela contraint la France à devoir négocier.

Enfin, les comptes qui ne connaissent pas de mouvements sont très difficiles à identifier. Et, lorsque des informations seront demandées par la France, la réponse des autorités suisses risque de se faire attendre plusieurs années.

M. Thierry Carcenac. Il est intéressant de constater qu'après une période au cours de laquelle nous avons privilégié pour l'administration fiscale une logique d'administration de services, en négligeant le contrôle, on revient par petites touches au développement de cette mission de contrôle.

Les indicateurs de performance demeurent toutefois construits à partir d'une logique d'administration de services. Par exemple, pour la TVA, la seule indication concerne la part des restitutions de TVA faisant l'objet d'un traitement dans les 30 jours, délai qui rend les contrôles difficiles.

La règle du non remplacement d'un départ à la retraite sur deux a par ailleurs pour effet de limiter les possibilités de contrôle des services d'imposition des entreprises.

La brigade de répression de la délinquance fiscale vient d'être créée et il est un peu tôt pour en tirer un enseignement.

Les conventions d'échange d'informations fiscales ne doivent pas seulement être conclues mais également être effectives. On peut ainsi constater que l'obtention de renseignements est très difficile dans le cas de la Pologne ou du Royaume-Uni.

Cela conduit à la question de la retenue à la source en échange de la préservation du secret bancaire. Lors de son audition, M. Parini, directeur général des finances publiques, disait qu'il ne conseillerait pas au ministre d'aller dans ce sens. Mais, en même temps, si l'on n'obtient pas cela, il n'est pas certain que l'on puisse obtenir quoi que ce soit.

Enfin, en tant que rapporteur spécial, je veille à ce que les moyens humains consacrés au contrôle fiscal soient maintenus quasiment à l'identique. Mais je déplore que les indicateurs de lutte contre la fraude fiscale soient quasiment absents.

M. Jérôme Chartier. J'ai rencontré un pool de représentants des banques suisses et il faut reconnaître que nous sommes face à un choix cornélien. Soit l'on refuse tout compromis relatif au maintien du secret bancaire, en considérant que ce secret encourage la fraude ; soit l'on considère que la Suisse subira des pressions très fortes de ses voisins et qu'il est donc intéressant d'engager des négociations.

La problématique est un peu la même que celle des communes au regard de l'intercommunalité. Dans mon département, la commune d'Enghien-les-Bains, bien qu'ayant un profil assez différent de celui des communes voisines, va finalement rentrer dans la communauté d'agglomération. On ne choisit pas sa géographie : son implantation au milieu des États de l'Union européenne va s'imposer à la Suisse.

Quant à la question du contrôle fiscal, j'ai en mémoire le fait que Jean Chrétien, quand il est devenu premier ministre du Canada en 1993, a fait le choix d'augmenter le nombre de contrôleurs des impôts, pour assurer l'augmentation des recettes fiscales.

M. le rapporteur général. Il est de notoriété publique que les agents de l'État qui ont la meilleure rentabilité sont les contrôleurs des impôts !

M. Marc Francina. Je ne partage pas l'avis de Jérôme Chartier sur la Suisse. Certes, elle est entourée par les pays de l'Union européenne, mais elle travaille avec le monde entier. En ce moment, les fonds syriens investissent en Suisse. La logique dans laquelle elle se positionne est mondiale.

La Commission autorise la publication du rapport sur l'application de la loi fiscale présenté par le rapporteur général.

*

* *