



N° 1794

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 2 juillet 2009.

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 dans la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi
et du pouvoir d'achat*

ET PRÉSENTÉ

PAR M. GILLES CARREZ,

Rapporteur général,

Député.

SOMMAIRE

Pages

INTRODUCTION	11
PREMIÈRE PARTIE : BILAN DE TROIS MESURES FISCALES	13
I.- LA RÉFORME DU CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE	14
II.- LE RENFORCEMENT DU BOUCLIER FISCAL	30
III.- LA PARTICIPATION DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES AU PLAFONNEMENT DE LA TAXE PROFESSIONNELLE EN FONCTION DE LA VALEUR AJOUTÉE	63
DEUXIÈME PARTIE : CONDITIONS JURIDIQUES DE L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE	79
I.- FISCALITÉ DES PERSONNES	83
10.- DISPOSITIONS GÉNÉRALES	85
10-01.- Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.....	85
<i>Art. 11</i> : Renforcement du bouclier fiscal	85
10-02.- Loi de finances initiale pour 2008.....	89
<i>Art. 9</i> : Obligation des époux et des partenaires liés par un pacte civil de solidarité	89
10-03.- Loi de finances initiale pour 2009.....	90
<i>Art. 38</i> : Imputation du droit à restitution sur les impositions directes locales et l'ISF	90
11.- IMPÔT SUR LE REVENU - DISPOSITIONS GÉNÉRALES	91
11-16.- Loi de finances initiale pour 2008.....	91
<i>Art. 31</i> : Exonération d'impôt sur le revenu et de charges sociales des dons d'ordinateurs amortis.....	91
11-17.- Loi de finances rectificative pour 2007	92
<i>Art. 23</i> : Avantages fiscaux en faveur des activités et du patrimoine culturels.....	92
11-18.- Loi de finances initiale pour 2009.....	95
<i>Art. 4</i> : Exonération de l'impôt sur le revenu des primes versées par l'État aux lauréats des prix Nobel ou équivalents.....	95
<i>Art. 84</i> : Aménagement du régime fiscal applicable au dispositif « Malraux »	96
<i>Art. 85</i> : Aménagement du régime fiscal des monuments historiques	97
<i>Art. 87</i> : Plafonnement des réductions d'impôt obtenues au titre d'investissements réalisés outre-mer	98
<i>Art. 89</i> : Renforcement de l'avantage fiscal attaché au compte épargne codéveloppement.....	99
<i>Art. 90</i> : Réforme fiscale du régime de la location meublée	99
<i>Art. 91</i> : Plafonnement global de certains avantages fiscaux propres à l'impôt sur le revenu	101
<i>Art. 92</i> : Demi-part des personnes vivant seules ayant élevé un enfant	102
<i>Art. 94</i> : Allongement de la durée de la réduction d'impôt pour acquisition de résidences de tourisme	103
<i>Art. 95</i> : Assouplissement de l'avantage fiscal pour réhabilitation ou gros travaux dans certaines résidences de tourisme	104
<i>Art. 98</i> : Majoration du plafond pour les primo-bénéficiaires de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'emploi d'un salarié à domicile.....	104
<i>Art. 103</i> : « Verdissement » du crédit d'impôt en faveur de l'acquisition ou de la construction de l'habitation principale	105
<i>Art. 104</i> : Éco-conditionnalité des dispositifs fiscaux en faveur des investissements locatifs	106

<i>Art. 109</i> : Aménagement du crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable	107
<i>Art. 110</i> : Exonération des suppléments de rétrocession d'honoraires au titre des missions à l'étranger	108
<i>Art. 111</i> : Extension du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale	108
<i>Art. 112</i> : Mesures d'incitation à la réalisation d'investissements en faveur de la restructuration foncière forestière	109
11-19.– Loi de finances rectificative pour 2008	110
<i>Art. 25</i> : Régime d'imposition des artistes non-résidents	110
<i>Art. 31</i> : Réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif	110
<i>Art. 37</i> : Déduction des frais et intérêts d'emprunt pour acquisition de parts ou actions d'une société.	113
<i>Art. 83</i> : Exonération du produit de la vente d'électricité produite à partir d'une installation photovoltaïque.....	114
<i>Art. 86</i> : Augmentation du plafond de la réduction d'impôt pour souscription au capital des PME en phase d'amorçage	115
<i>Art. 87</i> : Prolongation de trois ans de la réduction d'impôt en faveur des SOFICA	116
12.– REVENUS MOBILIERS	116
12-14.– Loi de finances initiale pour 2008	116
<i>Art. 10</i> : Aménagement du régime fiscal et social des dividendes perçus par les particuliers	116
13.– REVENUS FONCIERS	120
13-10.– Loi de finances initiale pour 2008	120
<i>Art. 66</i> : Aménagement du dispositif d'encouragement fiscal à l'investissement forestier	120
13-11.– Loi de finances rectificative pour 2008	120
<i>Art. 82</i> : Déductibilité des charges financières du nu-propriétaire d'un immeuble dont l'usufruitier est bailleur social.....	120
<i>Art. 85</i> : Plafonnement des charges imputables en cas de démembrements de propriété	121
14.– PLUS-VALUES DES PARTICULIERS	121
14-01.– Loi de finances rectificative pour 2005	121
<i>Art. 28</i> : Régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier	121
14-02.– Loi de finances rectificative pour 2006	123
<i>Art. 140</i> : Aménagements apportés au régime des organismes de placement collectif immobilier (OPCI).....	123
14-03.– Loi de finances initiale pour 2008	125
<i>Art. 27</i> : Imposition des plus-values de nature immobilière des non-résidents	125
<i>Art. 34</i> : Prorogation de l'exonération des plus-values des cessions d'immeubles à des bailleurs sociaux	126
<i>Art. 42</i> : Exonération des plus-values des cessions d'immeubles à des bailleurs sociaux	127
14-04.– Loi de finances initiale pour 2009	128
<i>Art. 15</i> : Modification du régime fiscal des <i>carried interests</i>	128
14-05.– Loi de finances rectificative pour 2008	129
<i>Art. 38</i> : Adaptation aux cessions échelonnées des exonérations de plus-values mobilières et professionnelles en cas de départ à la retraite	129
<i>Art. 43</i> : Exonération des gains réalisés par les associés dits « passifs » de société de personnes	131
15.– PRIME POUR L'EMPLOI	132
15-01.– Loi de finances initiale pour 2008	132
<i>Art. 67</i> : Mise sous option du versement mensuel de la prime pour l'emploi	132

II. – FISCALITÉ DES ENTREPRISES	133
21. – B.I.C. ET I.S. - DISPOSITIONS GÉNÉRALES	135
21-10. – Loi de finances rectificative pour 2008	135
<i>Art. 60</i> : Harmonisation des dates de dépôts des déclarations annuelles des professionnels	135
22. – B.I.C. et I.S. - DISPOSITIONS PARTICULIÈRES	136
22-12. – Loi de finances initiale pour 2008	136
<i>Art. 3</i> : Obligation pour les associations de gestion agréées de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux les déclarations de leurs adhérents	136
<i>Art. 4</i> : Obligation pour les centres de gestion agréés de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux les déclarations de leurs adhérents	137
<i>Art. 69</i> : Réforme du crédit d'impôt recherche	137
<i>Art. 70</i> : Éligibilité au crédit d'impôt recherche des dépenses relatives aux contrats d'assurance de protection juridique	139
<i>Art. 71</i> : Exonération de fiscalité professionnelle en faveur des jeunes entreprises universitaires	140
22-13. – Loi de finances rectificative pour 2007	141
<i>Art. 51</i> : Renforcement du crédit d'impôt en faveur des entreprises de production phonographique	141
22-14. – Loi de finances initiale pour 2009	142
<i>Art. 10</i> : Aménagement des conditions de délivrance du « visa fiscal »	142
<i>Art. 21</i> : Régime fiscal des « parachutes dorés »	143
<i>Art. 22</i> : Imputation des déficits des filiales étrangères d'une PME	143
<i>Art. 56</i> : Assouplissement de la clause de francophonie pour l'application du crédit d'impôt en faveur de la production d'œuvres phonographiques	144
<i>Art. 99</i> : Instauration d'un éco-PTZ	145
<i>Art. 100</i> : « Verdissement » du PTZ	146
<i>Art. 131</i> : Instauration d'un crédit d'impôt en faveur des entreprises de production cinématographique et audiovisuelle	146
22-15. – Loi de finances rectificative pour 2008	147
<i>Art. 30</i> : Doublement du plafond du PTZ au titre des logements neufs acquis en 2009	147
<i>Art. 34</i> : Instauration d'aides fiscales et sociales dans les zones de restructuration de la défense	148
<i>Art. 94</i> : Remboursement anticipé de la totalité des créances de report en arrière des déficits	148
<i>Art. 95</i> : Remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt recherche	149
<i>Art. 96</i> : Crédit d'impôt pour le financement des crèches et frais de garde d'enfants	150
23. – PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES	151
23-05. – Loi de finances initiale pour 2005	151
<i>Art. 26</i> : Aménagement du régime de faveur applicable aux sociétés d'investissement immobilier cotées	151
<i>Art. 27</i> : Taxation réduite des plus-values d'apport à une société immobilière	152
23-06. – Loi de finances rectificative pour 2005	156
<i>Art. 34</i> : Pérennisation, élargissement et renforcement du dispositif d'exonération des transmissions de petites entreprises individuelles	156
<i>Art. 37</i> : Simplification du dispositif d'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises individuelles	157
23-07. – Loi de finances rectificative pour 2006	157
<i>Art. 138</i> : Aménagements apportés au régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées	157
23-10. – Loi de finances initiale pour 2007	159
<i>Art. 60</i> : Extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque	159

23-11.– Loi de finances initiale pour 2008.....	160
<i>Art. 14</i> : Aménagement des régimes fiscaux des cessions de brevets et éléments assimilés par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et de la plus-value d'apport d'un brevet à une société	160
<i>Art. 26</i> : Aménagement du régime des plus ou moins-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilière pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés	161
<i>Art. 28</i> : Produit des participations distribuées par les SIIC étrangères ou par les SPPICAV	162
<i>Art. 29</i> : Extension du taux réduit de 16,5% applicable aux plus-values sur les biens et droits immobiliers apportés par une société à des foncières cotées ou bailleurs sociaux.....	162
23-12.– Loi de finances rectificative pour 2007	163
<i>Art. 19</i> : Neutralité des apports en société des titres d'entreprises individuelles et des sociétés de personnes.....	163
<i>Art. 35</i> : Extension aux SPPICAV des dispositions applicables aux SIIC	164
<i>Art. 43</i> : Report d'imposition des plus-values professionnelles en cas de transmission à titre gratuit...	165
23-13.– Loi de finances initiale pour 2009.....	167
<i>Art. 11</i> : Extension de l'exonération de plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite aux cessions d'activités des sociétés de personnes	167
<i>Art. 24</i> : Modification du régime des SIIC	167
<i>Art. 25</i> : Prolongation et relèvement du taux réduit de plus-value en faveur des SIIC	168
<i>Art. 26</i> : Maintien du taux réduit des plus-values sur immeubles apportées aux SIIC en cas de démolition-reconstruction	169
<i>Art. 31</i> : Neutralité fiscale des transformations de sociétés de personnes en associations d'avocats.....	169
23-14.– Loi de finances rectificative pour 2008.....	171
<i>Art. 44</i> : Report d'imposition des plus-values professionnelles.....	171
23-15.– Première loi de finances rectificative pour 2009	171
<i>Art. 2</i> : Exonération des plus-values professionnelles pour départ à la retraite dans un délai de deux ans postérieurement ou antérieurement à la cession.....	171
<i>Art. 10</i> : Extension du taux réduit de 19 % applicable aux apports de biens ou droits immobiliers à des SIIC aux apports à une société de crédit-bail qui accorde la jouissance des biens ou droits à une SIIC	172
24.– RÉGIME DE GROUPE	173
24-01.– Loi de finances rectificative pour 2007	173
<i>Art. 21</i> : Application du régime des sociétés mères et filiales aux participations de la SACICAP.....	173
<i>Art. 53</i> : Aménagement du régime fiscal des groupes de société en faveur des scissions partielles	173
24-02.– Loi de finances rectificative pour 2008	174
<i>Art. 28</i> : Récupération des déficits par les filiales après disparition du groupe suite à une procédure judiciaire	174
<i>Art. 91</i> : Éligibilité des groupes bancaires mutualistes au régime de l'intégration de groupe	175
IV.– ENREGISTREMENT – IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE	177
41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT	179
41-04.– Loi de finances rectificative pour 2003.....	179
<i>Art. 52</i> : Report d'imposition pour les plus-values constatées à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle et exonération de ces plus-values en cas de reprise de l'exploitation pendant plus de cinq ans.....	179
41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005.....	179
<i>Art. 21</i> : Prise en compte des holdings de reprise dans les engagements collectifs de conservation en matière de donations et de successions	179
41-13.– Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	180
<i>Art. 8</i> : Réduction de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et modification de l'imposition des stocks options.....	180

41-14.— Loi de finances initiale pour 2008	182
<i>Art. 17</i> : Droit de partage sur les testaments-partage	182
<i>Art. 19</i> : Présomption de propriété en présence d'une donation ayant réalisé indirectement le démembrement.....	183
<i>Art. 21</i> : Assimilation à des mutations par décès des réversions d'usufruit	183
41-15.— Loi de finances rectificative pour 2007	184
<i>Art. 30</i> : Déduction de l'actif successoral de la rémunération du mandataire à titre posthume	184
<i>Art. 31</i> : Maintien de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit à accordée dans le cadre d'un engagement collectif de conservation en cas de donation.....	184
<i>Art. 32</i> : Minoration des droits de mutation à titre gratuit en cas de clause de retour conventionnel ou légal	185
<i>Art. 37</i> : Exonération de droits de mutation à titre gratuit en faveur d'organismes d'intérêt général	185
<i>Art. 44</i> : Exonération des dons réalisés au profit des petits-neveux et des petites-nièces	186
41-16.— Loi de finances initiale pour 2009	186
<i>Art. 12</i> : Assouplissement de l'exonération partielle de DMTG liées à un pacte de conservation.....	186
<i>Art. 82</i> : Application de l'abattement de DMTG entre frères et sœurs aux neveux et nièces venant en représentation	187
43.— DROITS INTÉRESSANT LES SOCIÉTÉS	187
43-01.— Loi de finances rectificative pour 2007	187
<i>Art. 20</i> : Aménagement de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés par des personnes morales.....	187
44.— ENREGISTREMENT, DROITS DE TIMBRE - DROITS DIVERS	190
44-07.— Loi de finances initiale pour 2007	190
<i>Art. 25</i> : Allègement de la taxation des jeux automatiques installés dans les lieux publics	190
44-09.— Loi de finances rectificative pour 2008	191
<i>Art. 39</i> : Droits d'enregistrement applicables aux réductions de capital.....	191
45.— IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE	191
45-01.— Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	191
<i>Art. 16</i> : Réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune en faveur des investissements dans les PME et des dons au profit d'organismes d'intérêt général.....	191
45-02.— Loi de finances initiale pour 2008	196
<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	196
45-03.— Loi de finances rectificative pour 2007	197
<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 .	197
<i>Art. 42</i> : Exclusion de la valeur de capitalisation des rentes et indemnités perçues en réparation de dommages corporels	198
45-04.— Loi de finances initiale pour 2009	199
<i>Art. 40</i> : Exonération de la valeur de capitalisation des rentes viagères	199
<i>Art. 105</i> : Éligibilité à la réduction d'ISF des dons aux groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification	199
<i>Art. 106</i> : Encadrement de l'éligibilité des holdings à la réduction d'ISF	200
45-05.— Loi de finances rectificative pour 2008	200
<i>Art. 41</i> : Extension de l'exonération partielle d'ISF aux parts de groupements forestiers et de GFA représentatives d'apports en numéraire.....	200

V.– FISCALITÉ LOCALE	203
51.– TAXES FONCIÈRES	205
51-01.– Loi de finances initiale pour 2009	205
<i>Art. 107</i> : Exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés bâties des logements économes en énergie	205
<i>Art. 113</i> : Exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des terrains agricoles exploités selon le mode de production biologique	206
51-02.– Loi de finances rectificative pour 2008	207
<i>Art. 107</i> : Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties des bâtiments servant de supports à une activité de production d'électricité photovoltaïque	207
52.– TAXE D'HABITATION	208
52-03.– Loi de finances initiale pour 2006	208
<i>Art. 92</i> : Résidences mobiles terrestres	208
54.– TAXE PROFESSIONNELLE	209
54-10.– Loi de finances initiale pour 2008	209
<i>Art. 81</i> : Définition des « départements limitrophes » applicable à la perception de la taxe professionnelle	209
<i>Art. 82</i> : Neutralisation des évolutions de pression fiscale liées à une rétrocession de compétences d'un EPCI à fiscalité additionnelle vers ses communes membres pour le calcul de leur ticket modérateur	210
54-11.– Loi de finances rectificative pour 2007	212
<i>Art. 48</i> : Modalités d'imposition à la taxe professionnelle des sociétés civiles, professionnelles, des sociétés civiles de moyens et des groupements de professions libérales	212
<i>Art. 70</i> : Exonération de taxe professionnelle en faveur des librairies indépendantes de référence	214
54-12.– Loi de finances rectificative pour 2008	216
<i>Art. 22</i> : Dégrèvement permanent de taxe professionnelle pour les investissements nouveaux réalisés entre le 23 octobre 2008 et le 31 décembre 2009	216
<i>Art. 26</i> : Conditions d'octroi du label des librairies indépendantes de référence	217
<i>Art. 27</i> : Écrêtement des surfaces commerciales au profit des FDTP	217
<i>Art. 109</i> : Exonération de la taxe professionnelle pour les filiales des éditeurs de presse périodique écrite	218
55.– DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES	219
55-10.– Loi de finances initiale pour 2008	219
<i>Art. 83</i> : Commission intercommunale des impôts directs	219
55-11.– Loi de finances rectificative pour 2007	220
<i>Art. 27</i> : Allègement de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite	220
<i>Art. 71</i> : Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales	221
<i>Art. 73</i> : Réforme des taxes sur la publicité	222
<i>Art. 75</i> : Partage de la taxe sur les spectacles	223
<i>Art. 76</i> : Modernisation du système d'immatriculation des véhicules	225
55-13.– Loi de finances rectificative pour 2008	226
<i>Art. 72</i> : Modification de la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules	226
<i>Art. 100</i> : Valeur locative des immeubles acquis par levée d'option d'un crédit-bail	227
<i>Art. 101</i> : Évaluation des établissements industriels pour l'établissement des impositions directes locales	228
<i>Art. 110</i> : Réduction de la valeur locative pour les immeubles de logements issus de la transformation de locaux industriels	229

VII.– FISCALITÉ AGRICOLE	231
70-02.– Loi de finances rectificative pour 2008	233
<i>Art. 78</i> : Réforme de la déduction pour aléas.....	233
VIII.– FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT	235
80-10.– Loi de finances initiale pour 2007	237
<i>Art. 69</i> : Institution d'une filière de recyclage des déchets issus des produits textiles	237
80-11.– Loi de finances initiale pour 2008	237
<i>Art. 84</i> : Aménagement du régime de la contribution sur les imprimés non adressés.....	237
80-12.– Loi de finances rectificative pour 2007.....	238
<i>Art. 62</i> : Transposition de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité	238
80-13.– Loi de finances initiale pour 2009	239
<i>Art. 17</i> : Création d'un tarif pour le carburant E10	239
<i>Art. 29</i> : Aménagement de la TGAP	239
<i>Art. 30</i> : Modalités de collecte des déchets des pharmacies.....	240
<i>Art. 33</i> : Familiarisation du malus automobile.....	241
<i>Art. 153</i> : Instauration d'une taxe due par les poids lourds.....	241
80-14.– Loi de finances rectificative pour 2008	243
<i>Art. 75</i> : Annualisation du malus automobile pour les voitures les plus polluantes.....	243
IX.– RECOUVREMENT – CONTRÔLE	245
90-11.– Loi de finances rectificative pour 2007.....	247
<i>Art. 16</i> : Création d'une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires	247
<i>Art. 22</i> : Levée du secret fiscal au profit des services de renseignement	248
90-12.– Loi de finances rectificative pour 2008.....	248
<i>Art. 36</i> : Contrôle sur demande en matière de donation et de succession	248
<i>Art. 46</i> : Légalisation de la procédure de rescrit valeur	249
<i>Art. 47</i> : Extension de l'opposabilité des prises de position formelles publiées au recouvrement de l'impôt et aux pénalités de retard	250
<i>Art. 48</i> : Extension du régime d'approbation implicite pour la définition catégorielle des revenus professionnels	251
<i>Art. 49</i> : Non-application de l'intérêt de retard en cas de difficulté d'interprétation d'une loi nouvelle ou de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable	252
<i>Art. 50</i> : Création d'un recours en matière de rescrit	253
<i>Art. 52</i> : Dispositif de lutte contre la fraude fiscale <i>via</i> les paradis fiscaux	254
<i>Art. 57</i> : Aménagements des règles de délais applicables en matière de contentieux douanier	256
<i>Art. 58</i> : Assouplissement de l'obligation de publication du privilège du Trésor	257
<i>Art. 64</i> : Simplification des procédures de compensation fiscale (dettes et créances d'un contribuable).....	258
<i>Art. 66</i> : Simplification du sursis de paiement	258
ANNEXE	261
EXAMEN EN COMMISSION	265

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 au début de la XIII^{ème} législature.

Le présent rapport a donc deux objectifs :

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

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

PREMIÈRE PARTIE : BILAN DE TROIS MESURES FISCALES

La loi TEPA et les lois de finances votées depuis le début de la XIII^{ème} législature ont poursuivi la réforme de notre fiscalité.

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

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

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

Conformément aux propositions de la mission d'information de la commission des Finances, **la loi de finances initiale pour 2009** a plafonné les niches fiscales, afin que les contribuables aux revenus très élevés ne puissent plus combiner plusieurs dispositifs et échapper ainsi très largement, voire totalement, à l'impôt.

Enfin, en réponse à la crise financière, **la loi de finances rectificative pour 2008** contient les mesures fiscales de soutien de l'économie et des entreprises :

– un dégrèvement permanent de taxe professionnelle a été institué, à hauteur de la valeur locative des équipements et biens mobiliers neufs acquis par les entreprises entre le 23 octobre 2008 et le 31 décembre 2009 ;

– le remboursement des créances détenues par l'État sur les entreprises et l'amortissement de leurs investissements ont été accélérés ;

– le plafond du prêt à taux zéro au titre des logements neufs acquis en 2009 a été doublé ;

– une nouvelle réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif a été instaurée.

Cette année, le Rapporteur général se propose d'apporter un éclairage particulier sur l'utilisation par les contribuables des trois mesures suivantes.

I.– LA RÉFORME DU CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE

Institué par l'article 67 de la loi de finances pour 1983 et pérennisé par l'article 87 de la loi de finances pour 2004, le crédit d'impôt recherche constitue aujourd'hui le principal instrument d'incitation à la recherche en direction des entreprises françaises. Parce qu'il a été considérablement renforcé par l'article 69 de la loi de finances pour 2008, le Rapporteur général estime qu'il est nécessaire, à l'occasion du présent rapport d'information, d'analyser l'efficacité économique du d'une mesure dont le coût ne cesse d'augmenter.

A.– UN DISPOSITIF RENFORCÉ À DE NOMBREUSES REPRISES

1.– La justification du crédit d'impôt recherche

L'investissement dans la recherche et le développement constitue l'un des leviers essentiels de la croissance et un facteur clé de maintien et d'amélioration de la compétitivité des entreprises dans un contexte de forte concurrence internationale.

C'est la raison pour laquelle, au Conseil européen de Lisbonne de mars 2000, l'Union européenne s'est fixé l'objectif de devenir l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde dans les dix prochaines années, l'objectif quantitatif, fixé par le Conseil européen de Barcelone de mars 2002, étant de porter l'effort de dépenses de recherche et développement dans l'Union à 3 % du PIB d'ici 2010, les deux tiers de cet effort devant provenir du secteur privé. Dans cette perspective, la Commission indique qu'« *il est urgent d'engager une action pour renforcer la recherche et développement des entreprises* » et encourage les États-membres « *à créer ou à augmenter les mesures d'incitation dans ce domaine, telles que les avantages fiscaux* »⁽¹⁾.

La théorie économique a mis en évidence la nécessité d'une intervention de l'État pour que les dépenses de recherche et développement (R&D) atteignent un niveau socialement optimal, notamment par le subventionnement ou la

(1) Tableau de bord européen de l'innovation, octobre 2001.

défiscalisation de la recherche privée. L'investissement dans la R&D engendre en effet des externalités positives (le taux de retour social est supérieur au taux de retour privé), la recherche contribuant à la création d'un stock de connaissances dont le bénéfice se diffuse à la société dans son ensemble. Les nombreuses études menées dans les pays de l'OCDE montrent par ailleurs que la R&D améliore significativement les performances des entreprises, qu'elles soient mesurées par la productivité, l'introduction de nouveaux produits, les exportations ou la performance commerciale.

Or, il est admis que, si aucune mesure de politique économique n'était prise, les entreprises auraient tendance à sous-investir en ce domaine. L'investissement en R&D pose en effet des problèmes spécifiques, notamment aux PME. Non seulement le résultat d'une recherche est par nature incertain, mais, de plus, l'investisseur externe a des difficultés particulières à distinguer les bons projets des mauvais, du fait de la complexité de l'activité scientifique et technique. L'innovation comprend une forte composante de coûts fixes non recouvrables (un projet de recherche interrompu, contrairement à un bâtiment, n'est pas un actif vendable) et nombre d'innovations ne trouvent d'applications qu'à un horizon temporel qui n'est pas toujours compatible avec les exigences que le marché et l'actionnariat imposent aux entreprises ⁽¹⁾.

Les dépenses intérieures de recherche et développement en France se sont élevées à 2,1 % du PIB en 2005, effort qui reste très en deçà de l'objectif de 3 % du PIB en 2010 et inférieur à celui d'autres pays industrialisés comme l'Allemagne, les États-Unis et le Japon. Or, si la France est en tête des pays de l'OCDE pour l'effort public de recherche avec 1 % du PIB, l'économie française souffre du retard important de l'effort privé de recherche (1,1 % du PIB) par rapport à de nombreux pays. En France, la moitié de la R&D est financée par le secteur privé, contre plus de 60 % aux États-Unis et en Allemagne, et plus de 70 % au Japon. L'effort des entreprises françaises stagne sur longue période, alors que dans le même temps son intensité a augmenté dans la plupart des autres pays ⁽²⁾. Le retard est particulièrement prononcé pour les entreprises de taille intermédiaire (entre 50 et 500 salariés) dont l'effort de R&D en pourcentage du chiffre d'affaires est moitié moindre que celui des entreprises américaines ⁽³⁾.

À la problématique de l'incitation à la recherche privée pour renforcer la compétitivité des entreprises, s'ajoute celle d'une concurrence croissante entre pays pour attirer, en tant que telles, les activités de recherche des entreprises.

Le crédit d'impôt recherche, principal instrument de la politique française d'incitation à la recherche en direction des entreprises, poursuit un triple objectif :

(1) *Rapport du Conseil d'analyse économique, Financer la R&D, Jean-Paul Betbèze, 2005.*

(2) *La part de la dépense intérieure de recherche et développement financée par les entreprises en France a retrouvé en 2003 son niveau de 1995 à 1,11 %. Dans le même temps, elle est passée de 1,31 % à 1,67 % en Allemagne, de 1,95 % à 2,35 % au Japon, de 1,51 % à 1,71 % aux États-Unis, de 1,34 % à 2,44 % en Finlande et de 2,20 % à 2,59 % en Suède sur la période 1995-2003. Rapport sur la valorisation de la recherche, janvier 2007, sous la supervision d'Henri Guillaume, Inspection générale des finances.*

(3) *Rapport du Conseil d'analyse économique, Financer la R&D, Jean-Paul Betbèze, 2005.*

inciter les entreprises ayant des dépenses de R&D à les augmenter, inciter les entreprises qui n'ont pas de dépenses de R&D à en réaliser, inciter les entreprises multinationales à localiser leurs activités de recherche sur le territoire français.

Selon la Cour des comptes, « *le crédit d'impôt recherche est sans doute le moyen le plus efficace pour inciter les entreprises à développer les activités de recherche. C'est du moins la conclusion à laquelle semblent aboutir les études disponibles qui apparaissent confortées par le fait que la quasi-totalité des pays ont choisi ce mode d'incitation fiscale* ».

De nombreux pays membres de l'Union européenne disposent ainsi d'un outil fiscal (réduction ou crédit d'impôt) pour inciter au développement de la recherche dans les entreprises (Royaume-Uni, Espagne, Pays-Bas, Autriche, Belgique, Irlande, Finlande, Portugal...) et il en existe chez les principaux concurrents de l'Union (États-Unis, Japon, Chine, Corée du Sud, Canada, Australie...). Une étude récente confirme que le recours à ces mesures fiscales se généralise dans les pays de l'OCDE : si 12 pays disposaient d'un tel dispositif en 1996, ils étaient 19 en 2005 ⁽¹⁾. Les réductions ou crédits d'impôt au titre des dépenses de recherche sont assis soit sur le volume de ces dépenses, soit sur leur accroissement, soit sur une combinaison des deux.

(1) Warda J., 2006, « *Tax treatment on business investments in intellectual assets : an international comparison* ». Document de travail de l'OCDE, Département STI, n° 2006-4.

**TAUX DES CRÉDITS D'IMPÔTS EN FAVEUR DE LA RECHERCHE DANS LES PAYS DE L'OCDE
(2005, SAUF POUR LA FRANCE)**

Pays	Taux en volume	Taux en accroissement	Taux réservé aux PME (en volume)	Plafond (d)
Autriche	8 %			non
Canada	20 %		35 %	
Corée (a)	15 %	50 %		
Espagne	30 %	50 %		35 % à 45 % de l'impôt dû par l'entreprise
États-Unis (b)		20 %		non
France	10 %	40 %		16 M€
Irlande		20 %		non
Italie			30 %	20 % du revenu imposable moyen des 3 derniers exercices
Japon	10 - 15 %			20 % de l'impôt dû par l'entreprise
Mexique	30 %			
Norvège	18 %		20 %	
Pays-Bas (c)	14 %		42 %	non
Portugal	20 %	50 %		Plafonds régionaux pour les taux d'aide publique fixés par la Commission européenne

- (a) Le système coréen n'est pas « mixte » comme le système français, mais offre à l'entreprise le choix entre un crédit d'impôt en volume et un crédit d'impôt en accroissement (l'un excluant l'autre).
- (b) Le dispositif américain, très complexe, peut en réalité être considéré comme un système en niveau, dans le sens où la base utilisée comme référence pour mesurer l'accroissement, au lieu d'être glissante comme en France (le niveau R&D des deux années précédentes), est pour partie fixe dans le temps pour une entreprise donnée ; le montant de crédit d'impôt se calcule en fonction de la différence entre la dépense actuelle de R&D et un produit de coefficients prenant en compte le chiffre d'affaires (CA) de l'entreprise au cours des quatre années précédentes mais aussi les CA et les dépenses de R&D engagées entre 1984 et 1988 pour les entreprises qui existaient alors déjà.
- (c) Ces taux sont recalculés ex-post en moyenne : le CIR néerlandais est d'un montant fixe de 11 000 euros par an et par entreprise, majoré à 16 500 euros pour les entreprises de moins de 5 ans.
- (d) Pour certains pays, l'information n'est pas disponible.

Source : J. Warda (2006), « Tax treatment of business investments in intellectual assets : an international comparison », STI Working paper 2006/4, OCDE, et IFBD (2004), « Tax treatment of research & development expenses ».

Comme l'indique le ministère à l'Enseignement supérieur et à la recherche dans un rapport récent sur le crédit d'impôt recherche⁽¹⁾, les nombreuses études déjà réalisées en France et à l'étranger sur l'impact économique des dispositifs fiscaux de soutien à la recherche en entreprise s'accordent sur l'existence d'un effet incitatif avéré de ces dispositifs. Pour la France, une étude de J. Mairesse et B. Mulkay (2004) de l'impact du crédit d'impôt recherche sur la période 1980-1997 fait état d'un effet de levier très significatif : un euro de crédit d'impôt contribuerait à long terme à des dépenses supplémentaires de recherche en entreprise comprises entre 2 et 3,50 euros.

(1) Rapport au Parlement sur le crédit d'impôt recherche remis en application de l'article 34 de la loi de programme n° 2006-450 pour la recherche, ministère délégué à l'Enseignement supérieur et à la Recherche, 8 décembre 2006.

2.– Un dispositif renforcé à de nombreuses reprises depuis 1983

a) *Les évolutions entre 1983 et 2004*

● **Les réformes intervenues entre 1983 et 2003**

Lors de sa création par l'article 67 de la loi de finances pour 1983, le crédit d'impôt recherche était un dispositif relativement simple et ciblé. Il était égal à **25 % de l'accroissement de l'effort de recherche d'une entreprise**, d'une année par rapport à l'année précédente, dans la limite de 3 millions de francs par entreprises et par an (soit environ 460 000 euros).

Les dépenses éligibles étaient :

– les dotations aux amortissements des immobilisations, autres que les immeubles, créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation en France d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation de prototypes ou d'installations pilotes ;

– les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations ;

– les autres dépenses de fonctionnement exposées dans les mêmes opérations ;

– les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche publics ou privés agréés par le ministre de la recherche et de l'industrie, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions ;

– les frais de prise et de maintenance de brevets.

Les évolutions du crédit d'impôt recherche entre 1983 et 2003 ont porté essentiellement dans trois directions :

– **le relèvement du taux** à 50 % de l'accroissement des dépenses de recherche d'une année par rapport aux dépenses de même nature de l'année précédente, par l'article 4 de la loi de finances pour 1986 ;

– **le rehaussement du plafond** à 5 millions de francs par l'article 4 de la loi de finances pour 1986 puis à 40 millions de francs (soit 6,1 millions d'euros) par l'article 82 de la loi de finances pour 1991, avec un plafond spécifique fixé à 10 millions de francs (soit 1,5 million d'euros) par l'article 7 de la loi de finances pour 1988 pour les dépenses de recherche sous-traitées ;

– **l'élargissement de l'assiette des dépenses éligibles** aux dotations aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental (article 7 de la loi de finances pour 1988), aux dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise (article 20 de la

loi de finances pour 1990) et, enfin, aux dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir (article 61 de la loi de finances pour 1992).

• La réforme en loi de finances pour 2004 et ses suites

Comme l'indique la Cour des comptes dans son rapport annuel 2007, « *les faiblesses du régime en accroissement sont connues et relevées par certaines études. Les travaux réalisés par des experts indépendants pour la Commission européenne ont montré que les systèmes les plus efficaces pour stimuler les efforts de recherche, notamment en période de récession économique, étaient fondés sur le volume des dépenses engagées et non sur leur simple accroissement, et ce bien que le coût budgétaire en soit plus élevé. Une même conclusion apparaît dans l'analyse fournie par le tableau de bord européen de l'innovation d'octobre 2001 précité. Celui-ci précise que les incitations fiscales en volume offrent une plus grande facilité de mise en œuvre, de fonctionnement, de compréhension et de calcul pour les entreprises.* »

Au début des années 2000, le principe d'un crédit d'impôt basé uniquement sur l'accroissement des dépenses de recherche a montré ses limites. Moins d'entreprises en bénéficiaient et pour des montants qui diminuaient⁽¹⁾. En effet, un dispositif en accroissement favorise, pour un temps limité, les entreprises réalisant des dépenses de recherche pour la première fois ou de façon ponctuelle ou cyclique. Il exclut en revanche les entreprises dont l'effort de recherche est important en volume mais constant ou en diminution. La formule en accroissement entraîne également des effets procycliques contraires à l'objectif recherché puisque le crédit d'impôt disparaît au moment où l'entreprise mène moins de recherche, pour des raisons souvent conjoncturelles, les budgets de recherche étant fortement indexés sur ses résultats.

Afin de remédier à cette situation, l'article 87 de la loi de finances pour 2004 a introduit une **part en volume qui constitue un crédit d'impôt recherche minimal** (égal à 5 % des dépenses engagées) dont peuvent bénéficier toutes les entreprises qui engagent des dépenses de recherche au cours d'une année, quelle que soit l'évolution de ces dépenses. La part en accroissement subsiste cependant, ouvrant droit à un crédit d'impôt égal à 45 % de ces mêmes dépenses, minorées de la moyenne des dépenses des deux années précédentes.

La prise en compte de « l'effet volume » a donné des résultats immédiats : alors que, sur la période 1994-2003, le crédit d'impôt recherche a représenté une dépense annuelle moyenne de 465 millions d'euros, dès 2004, le nombre des entreprises bénéficiaires est remonté à 4 090 (dont 370 entreprises nouvelles

(1) Le nombre d'entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt a été divisé par deux au cours de la dernière décennie, passant de 7 370 en 1990 à 2 757 en 2003 ; parmi les 5 833 entreprises qui avaient souscrit au titre de l'année 2003 une déclaration de crédit d'impôt, seulement 2 757 avaient un crédit positif, pour un montant cumulé de 428 millions d'euros.

déclarantes) pour un montant de crédit d'impôt de 890 millions d'euros, dont 460 millions d'euros au titre de la part en volume.

En outre, le plafond du crédit d'impôt recherche a été porté à 8 millions d'euros et son assiette élargie, dans la limite de 60 000 euros, aux dépenses afférentes aux frais de défense de brevets et de celles relatives à la veille technologique Enfin, de manière à renforcer le partenariat entre recherche publique et recherche privée, les dépenses de recherche confiées aux organismes de recherche publics ont été retenues pour le double de leur montant.

Par la suite, plusieurs aménagements sont intervenus :

– afin de mettre le dispositif en conformité avec le droit communautaire, **l'article 45 de loi de finances rectificative pour 2004 a supprimé la condition de réalisation en France des dépenses de R&D**, les dépenses éligibles confiées à des organismes de recherche publics, des universités ou des organismes de recherche privés agréés établis dans un autre État membre de l'Union étant cependant plafonnées à 2 millions d'euros ;

– **l'article 22 de la loi de finances pour 2006 a relevé de 5 % à 10 % le taux du crédit d'impôt calculé sur le volume des dépenses**, diminuant celui de la part en accroissement de 45 % à 40 %. Le plafond du crédit d'impôt recherche a été relevé de 6,1 à 10 millions d'euros et le plafond spécifique à la recherche soustraite de 2 à 10 millions d'euros, à condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre le donneur d'ordre et le sous-traitant. Enfin, les dépenses relatives aux jeunes docteurs sont désormais retenues pour le double de leur montant et les frais de fonctionnement y afférents portés de 100 % à 200 % ;

– l'article 91 de la loi de finances rectificative pour 2006 a porté le **plafond du crédit d'impôt recherche à 16 millions d'euros** ;

– l'article 15 de la loi de finances pour 2007 a supprimé le plafond applicable au frais de prise et de maintenance des brevets et élargi l'assiette aux frais de prise, de maintenance et de défense des certificats d'obtention végétale.

b) La réforme en loi de finances pour 2008

L'article 69 de la loi de finances pour 2008 a poursuivi la réforme du crédit d'impôt recherche entamée par l'article 87 de la loi de finances pour 2004 précité dans trois directions :

• La suppression de la part en accroissement

La réforme de 2004 a ajouté une part en volume à la part en accroissement pour le calcul du crédit d'impôt recherche. Cependant, le maintien de cette dernière constituait une source de complexité très importante, complexité qui **freinait indéniablement l'utilisation maximale du dispositif, notamment par les PME**, les entreprises étant souvent obligées de faire appel à un conseil pour la

gestion du crédit d'impôt recherche. La gestion des parts en accroissement négatives pouvait dissuader de nombreuses entreprises d'entrer dans le dispositif ou les conduire à y renoncer lorsque leurs dépenses de recherche n'étaient pas constantes quand bien même elles développaient un effort de recherche significatif. Or, comme le souligne la Cour des comptes, « *pour être pleinement efficace, un mécanisme de crédit d'impôt recherche, entendu comme moyen privilégié d'incitation à la recherche, doit reposer sur des dispositifs simples d'application et faciles de compréhension.* ».

L'article 69 de la loi de finances pour 2008 a donc supprimé la part en accroissement, l'assiette du crédit d'impôt ne reposant plus que sur le volume (ou le montant) des dépenses éligibles auquel est appliqué un taux de 30 % pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 millions d'euros et de 5 % pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant. En outre, les entreprises qui bénéficient pour la première fois du crédit d'impôt recherche bénéficient d'un taux de 50 % la première année et de 40 % la deuxième.

● Le déplafonnement du crédit d'impôt

Fixé à 460 000 euros en 1983, le plafond du crédit d'impôt recherche a été progressivement relevé pour atteindre 16 millions d'euros pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2007. Ces plafonds ne constituaient cependant pas une contrainte pour les PME, qui ne les atteignaient pratiquement jamais.

En revanche, les très grandes entreprises, et, en particulier, celles appartenant à des groupes qui effectuent d'importantes dépenses de recherche, se sont parfois trouvées en situation de dépassement du plafond. Le plafonnement du crédit d'impôt n'incitait donc pas les entreprises concernées à augmenter leurs dépenses de recherche. Par ailleurs, dans un contexte d'accroissement de la concurrence fiscale pour attirer les activités de recherche, ce plafond pouvait constituer un frein à la localisation et au développement de ces activités sur le territoire français.

Le plafonnement du crédit d'impôt recherche a donc été supprimé par l'article 69 de la loi de finances pour 2008.

● La sécurisation du dispositif

Contrairement aux procédures utilisées en matière d'aide directe à la recherche (subventions ou avances remboursables), le crédit d'impôt recherche est accordé sur la base d'une simple déclaration : le contrôle du dispositif se fait donc principalement *a posteriori*⁽¹⁾ via le contrôle fiscal de droit commun. Pour beaucoup d'entreprises, ce contrôle *a posteriori* du crédit d'impôt recherche a un

(1) En application de l'article L. 45 B du livre des procédures fiscales, deux administrations différentes peuvent vérifier la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte : l'administration fiscale, qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de rectification, et les agents du ministère de la Recherche et de l'enseignement supérieur.

effet dissuasif en suscitant la crainte d'une remise en cause de l'avantage assortie de lourdes pénalités.

Afin de lever toute incertitude, le législateur avait mis en place deux mesures de sécurisation du dispositif :

– les entreprises ont la possibilité de solliciter un avis préalable de l'administration (rescrit) avant le démarrage des travaux de recherche si elles souhaitent s'assurer que leurs projets de recherche ouvrent bien droit au crédit d'impôt. L'administration dispose alors de six mois pour répondre ; à défaut, la réponse est réputée favorable, en application du 3° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales ;

– les petites et moyennes entreprises dont le chiffre d'affaires est au moins égal à 1,5 million d'euros peuvent s'assurer auprès de l'administration qu'elles appliquent bien les règles fiscales en demandant à cette dernière d'effectuer un contrôle sur certains points précisés dans la demande (contrôle sur demande du contribuable). Les conclusions du contrôle constituent des prises de position formelles qui engagent l'administration au sens des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales. Si l'administration conclut à une absence d'anomalie, cette position peut lui être opposée. Si au contraire, le contrôle fait apparaître, sur les points concernés, des erreurs ou inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites, le contribuable peut procéder à une régularisation moyennant un intérêt de retard à taux réduit.

L'article 69 de la loi de finances pour 2008 a renforcé ces deux dispositions, d'une part, en ramenant à trois mois le délai de réponse de l'administration à un contribuable de bonne foi qui a demandé si son projet de recherche est éligible au dispositif du crédit d'impôt et, d'autre part, en supprimant la condition de chiffre d'affaires pour le bénéfice du contrôle sur demande, désormais ouvert à l'ensemble des entreprises bénéficiant du crédit d'impôt recherche (article L. 13 CA du livre des procédures fiscales)⁽¹⁾.

B.– UN DISPOSITIF EFFICACE MAIS COÛTEUX ET QUI PROFITE PRINCIPALEMENT AUX GRANDES ENTREPRISES

1.– Un dispositif efficace

Une étude de la direction générale du Trésor et de la politique économique (DGTPÉ) a récemment analysé les effets économiques de la réforme du crédit d'impôt recherche en 2008⁽²⁾. Il apparaît qu'en théorie du moins, celle-ci aura des **effets bénéfiques tant sur l'effort de recherche des entreprises que sur le recrutement des chercheurs et la croissance économique**.

(1) Cependant, selon les informations transmises au Rapporteur général, aucun contrôle à la demande n'a été effectué en 2008. En revanche, le nombre de rescrit a doublé à 122 (contre 60 en 2007).

(2) Les effets économiques de la réforme du crédit d'impôt recherche en 2008, *Trésor-éco* n° 50, janvier 2009.

• Sur l'effort de recherche des entreprises

Ainsi qu'il a été dit, l'effort de recherche des entreprises françaises est insuffisant, très en deçà de celui de leurs concurrentes allemandes, américaines ou japonaises. L'objectif premier de la réforme du crédit d'impôt recherche en 2008 était donc d'accroître cet effort de recherche afin, notamment, de permettre à la France de satisfaire aux objectifs européens définis par le conseil de Lisbonne.

La DGTPE s'est livrée à une évaluation de l'impact de la réforme du CIR sur l'effort en R&D des entreprises *via* une estimation économétrique de l'impact passé du CIR (sur la période 1993-2003)⁽¹⁾ et une enquête auprès des entreprises qui ont permis d'évaluer les effets de leviers à court et moyen terme de la dépense publique sur la dépense privée en R&D.

Il apparaît ainsi que le surcroît d'aide versé devrait s'ajouter (et non se substituer) à court terme (sur deux ans) à la dépense privée de recherche, soit un effet d'entraînement d'un peu plus de 1 euro de dépenses de R&D supplémentaires par euro de CIR. Sous cette hypothèse, **l'augmentation des dépenses de R&D des entreprises en France a été estimée à 0,13 point de PIB à moyen terme, ce qui porterait la dépense intérieure de recherche et développement (DIRD) à 2,26 % dès 2013, contre 2,13 % en 2005.**

Certaines études suggèrent par ailleurs l'existence d'un effet de levier du CIR sur la dépense privée en R&D plus important à horizon plus lointain⁽²⁾. La hausse de la DIRD à long terme pourrait dans ce cas être plus importante, soit + 0,33 point de PIB à horizon de 2018, pour aboutir à 2,46 %⁽³⁾.

• Sur la croissance économique

L'accroissement de l'effort de recherche des entreprises n'est pas une fin en soi. Il n'a de sens qu'en raison de ses effets avérés sur la croissance économique. En effet, **grâce à un multiplicateur fiscal élevé**⁽⁴⁾, **l'augmentation des activités de R&D stimule fortement l'activité économique à long terme.** Cette stimulation intervient *via* l'augmentation du stock des connaissances et de technologie d'une économie⁽⁵⁾ que la DGTPE a tenté d'estimer.

(1) Étude de M. E. Duguet pour du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

(2) Mulkay et Mairese (2004) trouvent un effet d'entraînement plus substantiel à long terme : 1 € de CIR engendrant entre 3 et 4,6 € de R&D supplémentaire, dont 2 à 3,6 € supplémentaires financés par les entreprises. Une évaluation du crédit d'impôt recherche en France (1980-1997), in *Revue d'Économie Politique*, n°114(6).

(3) La hausse plus importante de la DIRD s'explique par un phénomène cumulatif : un surcroît de CIR entraîne une hausse de la R&D les années suivantes, qui induit une hausse supplémentaire du CIR (en raison des règles de calcul) et donc à nouveau de la R&D par effet d'entraînement.

(4) Le multiplicateur de la dépense fiscale (ou multiplicateur fiscal) est défini comme le rapport entre le surcroît de PIB induit par la mesure et le coût ex ante de la mesure pour les finances publiques.

(5) Le stock de connaissance est construit par analogie au stock de capital physique. Chaque année, la dépense de R&D en volume vient s'ajouter au stock de connaissances de l'année précédente après déclassement d'une partie constante de ce stock.

Si les effets du CIR sur le stock de connaissances et de technologie de l'économie française sont puissants, ils sont aussi lents à apparaître. Il faut du temps pour que de nouvelles connaissances puissent accroître la productivité. Ce délai est nécessaire aux entreprises, d'une part, pour développer de nouveaux produits ou améliorer leurs procédés de production et, d'autre part, pour introduire ces innovations sur le marché. Les effets de levier de la R&D liés à la diffusion des connaissances entre secteurs d'activité ne se font sentir que progressivement, ainsi que le montre le tableau suivant :

EFFET DE LA RÉFORME DU CIR SUR LE STOCK DE CONNAISSANCES

(En %)

Hypothèse considérée	2008	2009	2010	2012	2015	2020	2025
Effet d'addition pur	0,0	+ 0,3	+ 0,8	+ 1,9	+ 3,3	+ 4,7	+ 5,4
Effet de levier multiplicateur de 2	0,0	+ 0,4	+ 1,2	+ 3,2	+ 6,5	+ 10,6	+ 13,0

Source : DGTPE

Au final, selon l'importance de l'effet de levier retenu pour la dépense fiscale (qui détermine la trajectoire d'évolution de l'investissement en R&D), **la réforme du CIR devrait accroître à long terme le niveau d'activité de la France, de 0,3 % à 0,6 % et de façon plus importante à plus long terme par rapport à ce qu'il aurait été sans la réforme.**

Le multiplicateur de la dépense fiscale à long terme apparaît ainsi comme très élevé : il est de l'ordre de 4,5 au bout de 15 ans pour un effet de levier multiplicatif de 2. L'effort budgétaire annuel est en effet de l'ordre de 0,13 point de PIB tandis que l'effet sur le PIB à l'horizon 2022 est de 0,6 point de PIB, ce qui signifie que **chaque euro dépensé par l'État sous forme de CIR se traduit par une augmentation du PIB de 4,50 euros.**

● **Sur le recrutement des chercheurs**

Selon l'étude précitée de la DGTPE, « *la réforme du crédit d'impôt recherche devrait augmenter sensiblement le nombre des chercheurs recrutés par les entreprises* ». Dans le scénario envisagé par la DGTPE, le surcroît d'effort en R&D des entreprises devrait principalement intervenir entre 2008 et 2013, la dépense en R&D exécutée par les entreprises en France passant de 1,35 % à 1,7 % du PIB sur cette période, pour atteindre 1,75 % en 2020. En tenant compte de l'accroissement des salaires, **les besoins nets en nouveaux chercheurs nés du renforcement du dispositif sont estimés, toutes choses égales par ailleurs, à 25 000 chercheurs sur la période 2008-2020** : 5 300 chercheurs de plus par an en début de période (2009-2010), 200 en fin de période (2019-2020).

Rapportés aux flux annuels actuels d'entrées sur le marché du travail (10 000 nouveaux docteurs par an), la stimulation de la demande de travail de chercheurs apparaît substantielle Si les besoins du secteur privé concernent

essentiellement les chercheurs en sciences, sachant que l'offre annuelle dans ce domaine s'élève à 6 000 nouveaux docteurs, **la France devra sur la période 2009-2013 quasiment doubler le nombre de docteurs formés annuellement dans ce domaine ou attirer des docteurs formés à l'étranger.**

L'effet de la réforme sur l'attractivité de la France (pour les chercheurs) demeure en revanche incertain. Néanmoins, il est probable que faute d'une augmentation suffisante de l'offre, la montée en puissance du CIR se traduirait par une hausse plus importante des salaires, ce qui constituerait un élément important de l'attractivité de la France auprès des chercheurs étrangers et permettrait de réduire les tensions à court terme sur le marché du travail.

2.– Un coût considérable dont les grandes entreprises sont les principales bénéficiaires

a) Une dépense fiscale en forte croissance mais inégalement répartie selon les secteurs

• **Une dépense fiscale en forte croissance**

Pour efficace qu'il soit, **le crédit d'impôt recherche n'en reste pas moins l'une des dépenses fiscales qui pèsent le plus lourd dans le budget de l'État, et ce coût a considérablement augmenté en 2008 en raison de la réforme du dispositif en loi de finances pour 2008.** Le tableau suivant retrace l'évolution de son coût (total des créances de CIR et total de la dépense fiscale ⁽¹⁾) ainsi que du nombre de bénéficiaires depuis 2003 (impôt liquidé sur les dépenses de 2002) :

Année de liquidation de l'impôt (sur dépenses n-1)	Total des créances de CIR		Montant de la dépense fiscale (en M€)
	Nombre	Montant en M€	
2003	2 760	489	470
2004	2 757	430	480
2005	4 090	890	700
2006	5 537	980	800
2007	6 022	1 495	1 000
2008	6 771	1 680	1 390

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

Pour l'année 2009 (dépenses de recherche exposées en 2008), le coût estimé du crédit d'impôt recherche sera de 2,01 milliards d'euros, soit une hausse de 45 % par rapport à 2007. Si ce coût augmentera probablement en 2010, l'impact de la crise économique ne peut être mesuré avec précision. En effet, parce qu'elles ont un impact immédiat sur le résultat, les dépenses de

(1) La créance de CIR se distingue de la dépense fiscale. En effet, la créance fiscale de l'année n, qui correspond au montant du crédit d'impôt de l'entreprise au titre de l'année n, est déductible de l'impôt des années n à n+3. Si l'entreprise ne paie pas un impôt sur les sociétés suffisant, le reliquat de la créance est remboursé à l'issue de ces trois années.

recherche sont parmi les premières qu'une entreprise réduit lorsqu'elle est confrontée à une situation économique difficile.

L'augmentation considérable du coût du crédit d'impôt recherche résultant de la réforme de la loi de finance pour 2008 est à rapprocher de celle enregistrée suite à la réforme de la loi de finances pour 2004, laquelle s'était également traduite par un accroissement de 45 % de la dépense fiscale (de 480 à 700 millions d'euros). Dans les deux cas, **c'est la création puis l'accroissement du taux de la part en volume qui explique pour l'essentiel l'augmentation de son coût.** S'agissant de la réforme en loi de finances pour 2008, l'accroissement du taux de la part en volume s'est ajouté à un dé plafonnement total du crédit d'impôt, augmentant d'autant plus fortement son coût.

Il apparaît donc que, loin d'avoir une augmentation linéaire, **le coût du crédit d'impôt est directement lié aux évolutions législatives du dispositif**, en particulier la création et le renforcement de la part en volume.

En revanche, il convient de souligner que le **nombre des entreprises bénéficiaires ne s'est pas accru aussi rapidement que le coût du crédit d'impôt recherche** : entre 2004 et 2007, alors que ce dernier a quasiment triplé, le nombre de bénéficiaires du crédit d'impôt recherche n'a crû que d'environ 145 %.

Enfin, parmi les éléments qui accroîtront considérablement, mais temporairement, le coût du crédit d'impôt recherche en 2009, il faut signaler l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2008 qui permet aux entreprises de demander le remboursement immédiat, dès le 1^{er} janvier 2009, de leur créance de CIR au titre des années 2005 à 2008. Lors de l'examen de ladite loi à l'Assemblée nationale, le coût de cette mesure de remboursement anticipé a été estimé à 3,8 milliards d'euros. Selon les informations communiquées au Rapporteur général par le ministère de l'économie, des finances et de l'emploi, **le montant des créances remboursées entre le 1^{er} janvier et le 31 mars 2009 s'élève à 1,883 milliard d'euros.** 5 760 entreprises ont demandé le remboursement anticipé d'une créance d'un montant moyen de 327 000 euros.

Quant à la fraude au crédit d'impôt recherche, elle reste par définition difficilement évaluable. On observe une **certaine stabilité dans le nombre des contrôles ainsi que dans le montant des droits rappelés**, comme le montre le tableau suivant :

	Année				
	2004	2005	2006	2007	2008
Nombre de contrôles fiscaux sur place ayant donné lieu à rectification	233	209	244	232	270
Montant des droits rappelés (en M€)	74	28	30	44	36

Source : Direction générale des finances publiques

• **Une dépense inégalement répartie selon les secteurs**

L'analyse de la répartition du crédit d'impôt recherche par type de dépenses de recherche fait apparaître **le poids considérable des dépenses de personnel**, ainsi que le montre le tableau suivant :

Principales lignes de dépenses	Année			
	2004	2005	2006	2007
Dotations aux amortissements	5 %	6 %	6 %	5,94 %
Dépenses de personnel chercheurs et tech.	39,42 %	46 %	47,10 %	45,97 %
Dépenses de fonctionnement	29,54 %	35 %	36,10 %	35,36 %
Dépenses de veille technologique	0,10 %	0,10 %	0,10 %	0,15 %
Dépenses liées à la normalisation	0,05 %	0,05 %	0,06 %	0,05 %
Dépenses liées au brevet	2,4 %	2,5 %	2,6 %	2,69 %
Dépenses de sous-traitance	21,50 %	7 %	6 %	7,50 %
Frais de collections	1,90 %	1,7 %	1,90 %	2,00 %

Montant de R&D déclarée en Mds€	13,10	13,60	13,80	15,10
---------------------------------	-------	-------	-------	-------

Source : Ministère de la Recherche

Le poids des dépenses de personnel est d'ailleurs en augmentation depuis 2004, même s'il plafonne désormais autour de 45 % du total de la dépense de recherche déclarée. Pour le reste, **les dépenses de fonctionnement représentent un gros tiers des dépenses de recherche**, les autres lignes de dépenses étant d'un niveau beaucoup plus modeste.

S'agissant de la répartition de la dépense fiscale entre les secteurs économiques, l'analyse des données transmises par le ministère de la Recherche est riche d'enseignements. On observe ainsi que **l'industrie n'est pas la principale bénéficiaire du crédit d'impôt recherche. C'est le secteur des services qui, avec 1 174 millions d'euros en 2007, représente près des deux tiers des créances**, en particulier les entreprises de services bancaires et d'assurances qui, avec 312,6 millions d'euros en 2007, sont celles qui ont bénéficié le plus du crédit d'impôt recherche. Viennent ensuite les entreprises de conseil et d'assistance aux entreprises (271,7 millions d'euros), l'industrie électrique et électronique (173,8 millions d'euros), les entreprises de conseil et d'assistance en informatique (161,1 millions d'euros) et les entreprises de recherche et développement (bureaux d'études...) pour 105,6 millions d'euros.

Secteurs d'activités	2004		2005		2006		2007	
	Nombre	Montant en M€	Nombre	Montant en M€	Nombre	Montant en M€	Nombre	Montant en M€
Industrie électrique et électronique	363	99,0	456	101,3	516	173,2	504	173,8
Industrie automobile	62	22,1	85	22,5	107	32,6	102	63,0
Recherche et développement	107	39,0	311	78,8	338	95,9	363	105,6
Construction navale, aéronautique et ferroviaire	135	164,5	152	47,9	151	55,9	41	52,9
Pharmacie, parfumerie et entretien	25	28,2	29	27,4	32	41,3	149	40,6
Conseil et assistance en informatique	255	81,0	269	37,4	296	62,3	1 253	161,1

Secteurs d'activités	2004		2005		2006		2007	
	Nombre	Montant en M€	Nombre	Montant en M€	Nombre	Montant en M€	Nombre	Montant en M€
Chimie, caoutchouc et plastique	196	26,9	511	59,2	571	82,9	294	66,9
Service d'architecture et d'ingénierie	368	51,4	915	86,1	1 072	117,9	674	76,7
Industrie mécanique	6	20,3	191	160,3	353	39,8	354	38,5
Commerce	240	46,4	340	27,5	13	20,6	452	90,5
hydrocarbure et production d'énergie	658	57,8	341	55,8	381	87,4	16	29,2
Conseil et assistance aux entreprises	253	24,6	14	18,6	230	280,0	282	271,7
Métallurgie et transformation des métaux	122	16,0	186	20,2	170	17,2	203	23,8
Services bancaires et assurances	239	41,4	177	14,6	240	11,3	914	312,6
Habillement et cuir	171	10,0	26	5,2	156	13,7	266	15,4
Services de télécommunication	34	3,2	236	12,4	35	17,4	46	24,2
Industrie des équipements du foyer	112	7,2	130	8,4	122	11,2	132	18,2
Industries agricoles et alimentaires	85	3,7	51	4,7	55	7,0	157	14,8
Industrie des produits minéraux	85	7,7	119	7,8	127	5,4	47	3,2
Industrie textile	333	109,8	578	148,0	83	9,4	127	8,7
Autres services	97	5,9	113	5,3	626	241,9	170	57,8
Agriculture, sylviculture et pêche	23	3,8	35	5,9	145	46,0	33	7,0
Services de transport	34	1,7	127	19,0	29	16,0	9	7,7
Bâtiment et travaux publics	22	1,0	46	1,9	49	3,4	45	2,6
Industrie du bois et du papier	15	0,4	29	1,2	33	4,6	34	2,8
Services de l'audiovisuel	5	2,8	8	4,6	12	9,9	40	5,1
Production d'eau et assainissement	17	1,7	26	4,0	40	5,3	27	2,7
Édition imprimerie et reproduction	12	0,4	15	0,4	15	0,5	23	1,8
Activité non indiquée	16	1,1	21	0,8	25	2,1	14	0,7
TOTAL	4 090	879,0	5 537	987,4	6 022	1 511,9	6 771	1 679,5

Source : Ministère de la Recherche

Il convient cependant de relativiser ce constat d'un crédit d'impôt bénéficiant prioritairement aux entreprises de services. La répartition sectorielle du crédit d'impôt recherche est en effet très mouvante selon les années, et il suffit que quelques grandes entreprises d'un secteur décident une année un coûteux programme de R&D pour impacter la répartition sectorielle des créances de CIR. Cependant, **la tendance lourde est bel et bien à une concentration de celui-ci sur les entreprises de services, à la mesure de l'importance des services dans l'économie française.**

b) Les grandes entreprises sont les principales bénéficiaires du CIR

Le crédit d'impôt recherche bénéficie massivement aux grandes entreprises. Une telle situation n'est ni surprenante ni choquante dès lors que ce sont ces entreprises qui exposent les plus importantes dépenses de recherche. Le tableau suivant retrace l'évolution de la part des PME (moins de 250 salariés) parmi les bénéficiaires du crédit d'impôt recherche :

Année de liquidation de l'impôt	Total des créances de crédit d'impôt recherche			
	Nombre d'entreprises bénéficiaires	Nombre de PME bénéficiaires	Montants des créances des PME (M€)	Montant total des créances (M€)
2005	4 090	3 562	295	890
2006	5 537	4 917	410	980
2007	6 022	5 272	635,0	1 495
2008	6 771	6 053	720	1 680

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

En 2005, les PME représentaient 87 % des bénéficiaires du crédit d'impôt recherche, mais leurs créances de CIR qu'un tiers du total des créances. En 2007, bien que le montant des créances ait doublé – et le nombre de bénéficiaires augmenté de 60 % –, on remarque que les PME représentent désormais **89,4 % des bénéficiaires du CIR, dans le total des créances qui a augmenté à 43 %**. *A contrario*, on peut lire ces chiffres comme révélant que 718 grandes entreprises (soit 10,6 % des bénéficiaires) ont capté 57 % de l'avantage fiscal.

Quant aux effets de la réforme du crédit d'impôt recherche en 2008, la DGTPE a évalué la ventilation du gain par taille d'entreprises :

Classe d'entreprises (nbre de salariés)	Simulation des créances de CIR 2008 sans réforme (M€)	Évaluation des créances de CIR 2008 (M€)	Gain de la réforme (M€)	Répartition du gain (%)	Répartition des dépenses de R&D (%)
0-19	203	305	103	4,3	6,1
20-250	466	862	396	16,5	17,1
250-5 000	847	2 175	1 327	55,3	46,5
>5 000	216	791	574	23,9	30,3
Ensemble	1 731	4 133	2 401	100	100

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

Il apparaît donc que le gain de la réforme, qui se traduit par une augmentation considérable du montant des créances de crédit d'impôt recherche à 4,133 milliards d'euros (+ 2,402 milliards d'euros), sera concentré à près de 80 % sur les entreprises de plus de 250 salariés et, à parmi celles-ci, à hauteur de 23,9 % sur les entreprises de plus de 5 000 salariés. ***A contrario*, les PME n'obtiendront qu'environ 20 % des gains de la réforme.** Cependant, il convient de souligner que cette répartition du gain par taille d'entreprises correspond à peu près à la répartition des dépenses de recherche elles-mêmes, même s'il apparaît que les PME qui exposent 23,2 % des dépenses de recherche ne bénéficieront que de 20,8 % du gain de la réforme.

II.- LE RENFORCEMENT DU BOUCLIER FISCAL

Depuis le 1^{er} janvier 2007, la France est dotée d'un « bouclier fiscal » qui offre à chaque contribuable français une protection contre un cumul d'impositions qui devient confiscatoire lorsqu'il sollicite au-delà du raisonnable sa faculté contributive, mesurée à l'aune de ses revenus. Ce principe a été validé par le Conseil constitutionnel. Ce bouclier fiscal a été renforcé par l'article 11 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA) : le seuil de plafonnement a été abaissé de 60 % à 50 % et les contributions et prélèvements sociaux ont été ajoutés à la liste des impositions directes prises en compte pour sa détermination. Un premier bilan a été dressé dans le rapport d'information sur l'application de la loi fiscale du Rapporteur général de juillet 2008. Le Gouvernement n'était alors pas en mesure de communiquer les restitutions demandées et obtenues sur l'ensemble de l'année 2008, première année d'application du bouclier renforcé. Au 31 mai 2009, 22 800 demandes avaient été déposées. Parmi elles, 18 893 ont donné lieu à des restitutions pour un montant cumulé de 578 millions d'euros, soit en moyenne 30 593 euros restitués. 274 demandes restaient en cours.

Le présent rapport, qui vient commenter les mesures réglementaires d'application de l'article 11 de la loi TEPA dans sa deuxième partie, constitue l'opportunité de présenter ces chiffres, notamment en détaillant la ventilation par déciles de revenu fiscal de référence et par tranche de patrimoine, ainsi que de dresser une analyse critique du fonctionnement du bouclier fiscal en vue de clarifier les débats qui ont eu cours à ce sujet.

Les enseignements majeurs de la deuxième année de mise en œuvre du bouclier fiscal sont qu'il profite à un petit – mais en nette progression – nombre de contribuables subissant une imposition souvent très confiscatoire, qu'il coûte un peu moins des deux tiers de la dépense prévue et qu'il n'est pas utilisé comme une « super-niche » par ses bénéficiaires, malgré quelques défauts de conception pour l'essentiel déjà corrigés. Un renversement de perspectives est apparu nécessaire depuis un an pour que le bouclier fiscal s'applique au regard des revenus réellement perçus. Plusieurs éléments des revenus peuvent en ce sens être retraités. Cependant, compte tenu en pratique des effets marginaux de certains points de méthode, la simplicité ne doit pas être sacrifiée à l'autel de la pureté ⁽¹⁾.

(1) « *L'envers du respect du mythe, c'est l'usine à gaz* », Paul Fabra, *Préface de Le bouclier fiscal, Profiter des nouvelles stratégies : bouclier fiscal et réductions ISF*, Sophie Gonsard, Gilles Etienne, Editions Arnaud Franel, 2^{ème} édition, 2008.

A.– UN BOUCLIER FISCAL RENFORCÉ : PRINCIPES ET EFFETS

1.– Le renforcement du « bouclier fiscal »

Le « bouclier fiscal » devait concerner les personnes disposant du fait de leur situation de revenus très bas (salariés au chômage depuis plusieurs années, créateurs d'entreprise dont l'activité met du temps à démarrer etc.) et celles qui subissent une perte brusque de revenus (agriculteurs qui ont subi une mauvaise récolte, artisans qui ont eu une mauvaise année etc.). Il tendait aussi à traiter en partie la situation des « plafonnés-plafonnés » de l'ISF et celle des ménages disposant de revenus modestes et assujettis à l'ISF du fait de leurs propriétés sur des zones ayant connu une spectaculaire flambée des prix. Globalement, sur les 14 426 bénéficiaires du bouclier fiscal en 2007, on notait une majorité de ménages modestes et une concentration du coût au profit des gros redevables de l'ISF.

Le renforcement du bouclier fiscal dans la loi TEPA, engagement du Président de la République, avait pour objet de poser un principe simple : « *nul ne paiera au fisc plus de la moitié de ce qu'il a gagné* », le seuil de 50 % devenant le critère déterminant le caractère confiscatoire ou non de l'impôt⁽¹⁾. Un taux de prélèvement de 60 %, tel qu'il résultait du premier bouclier fiscal, demeurait sans doute trop élevé dans un environnement économique caractérisé par la mobilité des hommes et des capitaux et la concurrence fiscale, d'autant que la France se singularise aujourd'hui par le maintien d'un impôt de solidarité sur la fortune s'agréant à l'imposition des revenus du travail et du patrimoine. La lisibilité offerte par la mise en œuvre d'un principe simple de plafonnement des impositions directes, plutôt que la multiplication de niches d'assiette instables, semblait en ce sens susceptible d'inverser la tendance de l'exil fiscal en incitant au retour ou, du moins, au maintien de la résidence sur le territoire.

Sur le plan des principes, il était cohérent d'intégrer toutes les impositions directes de toute nature, donc d'inclure les prélèvements sociaux afin d'appréhender la pression fiscale réelle subie par le contribuable. La lisibilité du seuil de déclenchement du bouclier fiscal en était également améliorée. Les prélèvements sociaux avaient d'ailleurs été intégrés par doctrine au numérateur du plafonnement de l'ISF. À l'inverse, un argument plaidait pour les maintenir hors du champ : leur relèvement était envisageable, y compris en période de croissance économique, et exonérer de fait les bénéficiaires du bouclier fiscal de toute augmentation des prélèvements sociaux ne manquerait pas de susciter une incompréhension, comme la création de la taxe additionnelle de 1,1 % pour le financement du RSA l'a prouvé. Le relèvement du taux des prélèvements sociaux (de 11 % à 12,1 %) sur le patrimoine se traduira bien à compter du droit à restitution 2010 par une majoration mécanique des restitutions.

(1) Il est toujours utile de rappeler que la Cour constitutionnelle de Karlsruhe, dans une décision du 22 juin 1995, avait elle aussi considéré que le cumul impôt sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune ne pouvait excéder 50 % des revenus du contribuable, obligeant le gouvernement allemand à renoncer à percevoir l'impôt sur la fortune.

Ces deux modifications principales – baisse à 50 % et intégration des prélèvements sociaux – devaient aboutir à l’affirmation d’un principe simple, rétablissant l’attractivité du territoire. Cela aurait pour vertu de majorer le nombre de bénéficiaires. L’intégration des prélèvements sociaux conduit à prendre en compte une part substantielle de l’imposition des non redevables de l’ISF et des hauts revenus. Le relèvement du montant moyen des restitutions potentielles améliore le ratio gain / formalités (le contribuable doit déterminer qu’il en est potentiellement bénéficiaire après retraitement de ses revenus et estimer que le montant de restitution vaut la peine d’engager une réclamation contentieuse). La procédure d’auto-liquidation qui pourra être mise en œuvre à compter de 2009 simplifiera ces formalités mais ne les fera pas disparaître.

On peut souligner toutefois, sur un plan micro-économique, que le renforcement opéré en loi TEPA correspond en réalité à une baisse inférieure à 20 points par rapport à 2007. En effet, l’instruction du 15 décembre 2006 avait considéré que les revenus à prendre en compte devaient l’être nets de l’abattement d’assiette de 20 % sur les salaires et retraites, bien qu’il ne fût pas représentatif de frais professionnels, et nets de l’abattement de 20 % pour adhésion à un centre de gestion agréé^{(1) (2)}. Cela signifie que la suppression de l’abattement de 20 % dans le cadre de la réforme de l’impôt sur le revenu aurait eu pour effet de relever le seuil de déclenchement du bouclier fiscal à revenus constants, autrement dit d’exclure des bénéficiaires ou de minorer leurs restitutions. Cet effet est plus marqué pour les contribuables disposant de revenus professionnels et plus limité pour ceux bénéficiant de revenus du patrimoine. Sur des traitements et salaires de 100 000 euros, la base retenue était de 72 000 euros (seuil de déclenchement du bouclier : 60 % x 72 000 = 43 200) pour les revenus 2005 et de 90 000 euros pour les revenus de 2006 (seuil : 50 % x 90 000 = 45 000). La baisse du seuil de 60 % à 50 % des revenus est donc venue compenser cet effet, de façon contrastée selon les situations individuelles, c’est-à-dire selon la composition des revenus. Le renforcement du bouclier fiscal correspond donc plus ou moins au montant des prélèvements sociaux pris en compte désormais dans le calcul du bouclier fiscal (en moyenne 10 %^{(3) (4)}).

(1) On peut rappeler qu’en matière de plafonnement de l’ISF, ces revenus ont toujours été retenus après déduction des frais réels ou des 10 % forfaitaires mais avant application de l’abattement de 20 %.

(2) Cela implique que pour les redevables de l’ISF le bouclier fiscal dans sa première version était plus favorable qu’un plafonnement de l’ISF à 70 %.

(3) 8 % pour les salaires et autres revenus professionnels non salariés, 6,7 % pour les allocations chômage et autres indemnités journalières, 7,1 % pour les pensions de retraite, d’invalidité, de préretraite ayant pris effet avant le 11.10.2007, 8 % pour les pensions de préretraite ayant pris effet à compter du 11.10.2007 (et 11 % pour les revenus du patrimoine, passant à 12,1 % à compter du 1^{er} janvier 2009).

(4) Ces prélèvements étant déjà pris en compte au titre du plafonnement de l’ISF, on pourrait adopter le raisonnement inverse consistant à dire que leur intégration est venue compenser la suppression de l’abattement de 20 % et que la baisse du seuil à 50 % constitue le renforcement du bouclier fiscal. Il y a toutefois un déplacement vers les revenus du patrimoine (assujettis aux contributions sociales et à un taux supérieur à celui applicable aux salaires alors que l’abattement de 20 % ne s’appliquait qu’aux salaires).

2.– Les résultats du bouclier fiscal renforcé

L'ensemble des développements qui suivent s'appuient sur les données traitées par le ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'emploi et transmises au Rapporteur général. Les analyses proposées se fondent donc sur des données incomplètes. S'agissant des restitutions de 2007, ces données concernent 13 700 des 14 426 bénéficiaires (foyers qui ont pu être appariés avec des données déjà dans des bases) pour un coût de 229 millions sur 246 millions d'euros restitués. S'agissant des restitutions de 2008, à ce jour, les données disponibles concernent 13 998 des 18 893 bénéficiaires pour un coût de 458,38 millions d'euros sur les 578 millions effectivement restitués.

À la lumière des chiffres des restitutions de l'année 2008 disponibles, on constate que le renforcement du bouclier fiscal a conforté la répartition des bénéficiaires et du coût : **un petit nombre de personnes concentre une part très importante du coût de la mesure**, ce qui reflète la concentration de l'impôt progressif (impôt sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune). La moyenne des remboursements est quasiment le double de celle constatée en 2007. La médiane des restitutions connaît également une progression importante, de l'ordre du quart, mais demeure à un niveau sans commune mesure avec la moyenne puisqu'elle est de 768 euros (contre 565 en 2007). Le bouclier fiscal donne donc des résultats très contrastés. Par rapport à 2007, l'augmentation des restitutions est nettement plus forte pour les restitutions les plus importantes et croît à mesure qu'on s'approche de la restitution la plus importante.

LES PLUS PETITES ET LES PLUS GROSSES RESTITUTIONS

Les 1 000 restitutions les moins importantes concernent des redevables de profils divers, parmi lesquels 974 ne sont pas assujettis à l'ISF dont 951 disposant d'un RFR inférieur à 3 263 euros. Les 41 bénéficiaires disposant d'un RFR inférieur à 12 991 euros possèdent un patrimoine supérieur à 7,27 millions d'euros. Le coût de ces 1 000 restitutions est de 121 732 euros, correspondant à 0,027 % du coût total, soit une restitution moyenne de 122 euros. Ces chiffres marquent une augmentation de l'ordre de 20 % par rapport à 2007. À noter qu'en 2007, 82 des 1 000 plus gros bénéficiaires disposaient d'un RFR inférieur à 12 964 euros, avec des profils plus hétérogènes en termes de patrimoine puisque 14 d'entre eux disposaient d'un patrimoine inférieur à 7,14 millions d'euros, dont 5 non assujettis à l'ISF.

Les 100 restitutions les moins importantes concernent des redevables non assujettis à l'ISF à l'exception d'un seul (ils étaient 6 en 2007), dont 94 disposent d'un RFR inférieur à 3 263 euros. Le coût de ces 100 restitutions est de 2 518 euros, soit une restitution moyenne de 25 euros. Ces chiffres marquent une augmentation de l'ordre d'un quart par rapport à 2007. La restitution moyenne des 10 plus petites restitutions est de 8 euros.

Les 1 000 restitutions les plus importantes concernent des redevables de tous profils avec une forte concentration puisque 655 d'entre eux disposent d'un patrimoine supérieur à 15 810 000 euros et des revenus supérieurs à 42 507 euros. Le coût de ces 1 000 restitutions est de 337,24 millions d'euros, soit une restitution moyenne de 337 241 euros. Ces personnes captent donc près de 74 % du coût du bouclier fiscal. Ces chiffres marquent une augmentation de l'ordre de 85 % par rapport à 2007.

Les 100 restitutions les plus importantes concernent des redevables de l'ISF de la dernière tranche (patrimoine supérieur à 15 810 000 euros.). Le montant des restitutions correspondant dépasse à 155 millions d'euros. Ces 100 personnes, dont la restitution moyenne est de 1,154 million d'euros, captent donc plus du tiers du coût du bouclier fiscal. Ces chiffres marquent une augmentation de l'ordre de 89 % par rapport à 2007. La restitution moyenne des 10 plus grosses restitutions est de 5,97 millions d'euros (2,21 millions en 2007, soit + 270 %).

Le renforcement du bouclier fiscal a accentué **la prépondérance des assujettis à l'ISF dans le coût du dispositif** mais a aussi **augmenté leur proportion en nombre de bénéficiaires**. Ces redevables représentaient en 2008 40 % des bénéficiaires contre 27 % l'année précédente et concentraient 99 % du coût contre 91 % en 2007. Cette évolution traduit tout autant une augmentation des demandes de la part des assujettis à l'ISF (+ 52%) avec un effet coût massif, qu'une tendance à la baisse des demandes et des montants en cause chez les non assujettis. L'abaissement du seuil de restitution n'a manifestement pas été intégré par tous les bénéficiaires potentiels. Il est possible que des redevables se soient fondés sur le montant de restitution qu'ils avaient pu ou non obtenir en 2007. L'entrée de personnes disposant de revenus très modestes dans le dispositif a pu aussi tirer à la baisse les chiffres. Cela étant, la moyenne des impositions dues après restitution par les non assujettis bénéficiaires leur permet une économie d'impôt de l'ordre des deux tiers (moyenne de 296 euros sur 876 avant restitution en 2008). Il est difficile de tirer des conclusions sur un si petit nombre de redevables.

La moyenne des remboursements croît au fur et à mesure que la valeur du patrimoine s'élève, ce qui montre le **lien structurel existant entre le bouclier et l'ISF**. Elle est mécaniquement tirée vers le haut par le fait que les redevables de l'ISF potentiellement bénéficiaires, plus et mieux informés, ont bien plus souvent activé le bouclier fiscal que les non assujettis potentiellement bénéficiaires (bénéficient effectivement du bouclier fiscal 40,5 % des 1 000 assujettis à l'ISF potentiellement bénéficiaires des plus grosses restitutions). La moyenne des remboursements des non assujettis à l'ISF a en revanche diminué. Cette baisse trouve son origine dans la baisse des restitutions opérées au profit des non assujettis du premier décile de l'impôt sur le revenu : la moyenne des restitutions pour ces bénéficiaires est passée de 659 euros à 535 euros.

B.– UN TABLEAU À DEUX LECTURES

Le tableau en annexe 1 présentant la ventilation par déciles de RFR et par tranches de patrimoine permet avant tout de croiser les situations des redevables au regard de l'ISF et de l'impôt sur le revenu pour disposer d'une idée assez claire de la répartition des restitutions. Toutefois, cette méthode éprouve des limites. Si l'on opte pour une approche par revenus, l'agrégat dont il est possible de disposer est le revenu fiscal de référence. Or, il ne correspond pas aux revenus perçus par le contribuable pris en compte pour le bouclier fiscal qui notamment réintègre des revenus exonérés non déclarés. De plus il est le résultat net de diverses opérations comme la compensation des revenus et déficits, plus et moins-values, résultat net utilisé également pour le calcul du bouclier fiscal. En matière de patrimoine, seul le patrimoine soumis à l'impôt sur la fortune est valorisé : les biens exonérés ne sont pas pris en compte, notamment les biens professionnels.

1.– Les revenus des bénéficiaires du bouclier

En nombre, **les personnes disposant de revenus modestes et moyens demeurent très majoritairement les bénéficiaires du dispositif**. 66 % des bénéficiaires ont ainsi un revenu fiscal de référence correspondant aux quatre premiers déciles (inférieur à 12 991 euros). Le nombre de redevables dans ces quatre premiers déciles a légèrement diminué, passant de 10 635 à 9 222 (– 13%). Dans le premier décile (RFR inférieur à 3 753 euros), la baisse est légèrement plus prononcée : le nombre de bénéficiaires était de 8 633 en 2008 contre 10 088 en 2007 (– 14%). En revanche, l'effectif bénéficiaire dans le dixième décile de revenu (RFR supérieur à 42 507 euros) est passé de 2 242 à 3 894 (+ 74 %). Ces évolutions expliquent que, tout en restant significative, la proportion de bénéficiaires des quatre premiers déciles est moindre qu'en 2007 où elle était de 78 %.

Le montant des restitutions a en revanche logiquement progressé pour toutes les catégories. En coût total, la progression a été nettement plus forte pour les hauts revenus mais les plus modestes ont bénéficié en moyenne d'une progression importante des restitutions (+ 41 % et même + 50 % pour le premier décile). On note une relative stagnation en montant moyen pour les bénéficiaires des catégories moyennes supérieures. Ainsi, les bénéficiaires des quatre premiers déciles ont bénéficié de plus de 25 millions d'euros de restitutions contre moins de 21 millions en 2007 (+ 22 %), soit en moyenne 2 722 euros contre 1 928 euros en 2007 (+ 41 %). Les bénéficiaires du dernier décile (RFR supérieur à 42 507 euros) ont bénéficié de 412 millions d'euros contre 190 millions d'euros en 2007 (+ 202 %), soit en moyenne 105 903 euros contre 84 746 euros (+ 25 %). Dans ce dernier décile, la progression est plus marquée à mesure que les revenus sont élevés. Pour les bénéficiaires disposant d'un RFR compris entre 42 514 euros et 60 683 euros, le coût s'établit à un peu plus de 13 millions d'euros contre 7,8 millions en 2007 (+ 66 %), soit une moyenne de 34 066 euros quasiment identique à l'année précédente. Les redevables du dernier centile (RFR supérieur à 682 481 euros en 2008 et 474 858 en 2007) en revanche ont bénéficié de plus de 155 millions d'euros de restitutions contre près de 59 millions d'euros en 2007 (+ 263 %), soit en moyenne 399 474 euros contre 262 934 euros en 2007 (+ 52 %).

La baisse du nombre de bénéficiaires modestes et la progression des restitutions moyennes a mécaniquement accru la proportion relative des restitutions opérées en faveur des plus aisés. La proportion du coût relatif à des redevables des quatre premiers déciles est de 5 % du coût total contre 9 % en 2007. À l'opposé, les bénéficiaires du dernier centile concentrent 90 % du coût total contre 83 % en 2007 ; le coût des restitutions aux bénéficiaires du dernier décile représente 34 % du coût total contre 26 % en 2007.

En allègement d'impôt, **on constate nettement l'impact des restitutions en termes de revenu disponible**. Pour les bénéficiaires des quatre premiers déciles, le montant des impôts restant à leur charge est égal à 27 % des

impositions acquittées. L'imposition est quasiment réduite des trois quarts. Pour les bénéficiaires du premier décile, le taux tombe même à 17 %. Il est de 61 % pour les redevables du dernier décile (67 % pour les redevables du dernier centile qui profitent donc d'une baisse d'un tiers). Il s'agit de moyennes ce qui masque bien évidemment des situations contrastées. L'impôt peut en effet devenir négatif ou au contraire être très faiblement réduit comme l'indiquent les chiffres relatifs aux plus petites restitutions. Il n'en demeure pas moins que, pour les contribuables proches ou au-dessus de la moyenne, leur petit nombre ne doit pas masquer l'apport considérable que le droit à restitution constitue.

2.- Le patrimoine des bénéficiaires du bouclier

L'assujettissement à l'ISF revêt des réalités très différentes selon la composition de l'assiette imposable, sa valeur globale nette et les revenus du contribuable. Être assujetti à l'ISF au titre de sa seule résidence principale ou du fait de la détention d'un patrimoine global de 100 millions d'euros n'est pas comparable. Si le bouclier fiscal bénéficie à 40 % à des redevables de l'ISF (99 % du coût du dispositif), encore faut-il savoir quel type de redevables en profite, par rapport à la répartition des redevables de l'ISF en 2007. En réalité, plus la tranche est élevée, plus la proportion d'assujettis qui ont activé le bouclier fiscal est importante. Ils sont 48,5 % dans la dernière tranche, contre 0,09 % dans la première.

Bornes	De 750 000 à 1 200 000	De 1 200 000 à 2 380 000	De 2 380 000 à 3 730 000	De 3 730 000 à 7 140 000	De 7 140 000 à 15 530 000	Au-delà de 15 530 000
Nombre de redevables en 2007	255 292	207 968	39 969	17 854	5 065	1 718
Nombre de restitués en 2008	224	585	726	1 850	1 441	834
Proportion	0,09 %	0,28 %	1,81 %	10,4 %	28,5 %	48,5 %

Le bouclier fiscal ne règle donc pas le problème de la « fonciarisation » de l'ISF, comme l'aurait fait un relèvement des tranches, une baisse des taux ou une exonération de la résidence principale. Souvent, un retraité gagnera trop de revenus et une famille ayant remboursé son emprunt paiera trop peu d'impôt sur le revenu par application du quotient familial pour bénéficier d'une restitution. Dans le cas d'une résidence principale composant l'essentiel d'un patrimoine imposable, il apparaît que c'est souvent l'ISF lui-même, donc la valeur du bien, qui constitue la variable d'ajustement, favorisant donc les propriétaires de biens de grande valeur.

Les bénéficiaires du bouclier fiscal assujettis à l'ISF dans la première tranche sont 224. Ils ne représentent que 4 % des redevables de l'ISF bénéficiaires du bouclier fiscal et 1,6 % du total des bénéficiaires. Si l'on ajoute les redevables de la seconde tranche, ils sont 809. La progression du nombre de bénéficiaires dans cette catégorie est très faible (ils étaient 208 en 2007) et le coût

correspondant est même en baisse puisqu'il passe de 1,4 à 0,9 million d'euros (36 %). Leur part dans le coût total a donc chuté de 6 % à 0,2 %.

Les redevables de la dernière tranche de l'ISF retirent du bouclier fiscal un gain maximal du fait du caractère souvent confiscatoire de l'impôt mais au final leur proportion reste stable. Ils sont 834 (près de la moitié des assujettis à l'ISF dans la dernière tranche), en progression de 24 % par rapport à 2007, représentent 15 % des redevables de l'ISF bénéficiaires du bouclier fiscal (un peu moins qu'en 2007 où ils étaient près de 16 %) et 6 % du total des bénéficiaires contre 5 % en 2007. Le coût correspondant double quasiment, passant de 155,6 à 307,1 millions d'euros, demeurant stable à 67 % du coût total contre 68 % en 2007. Ces bénéficiaires se voient restituer en moyenne plus de la moitié de leur impôt. **Mais si l'on regarde au-delà de la moyenne, il apparaît que les taux d'imposition spontanés des plus gros bénéficiaires sont proprement confiscatoires** : 115 % pour les 10 plus gros, 130 % pour les 100 plus gros et 103 % pour les 1 000 plus gros.

S'agissant enfin des redevables de l'ISF bénéficiant du plafonnement de cet impôt à 85 % des revenus, ils étaient normalement déjà bénéficiaires hypothétiques du plafonnement des impositions directes à 60 %. Après une première année de vie, le volant de plafonnés n'activant pas le bouclier devait devenir résiduel (appropriation du dispositif et gain potentiel plus élevé amenuisant la charge de la formalité). Force est de constater que **sur les 6 450 redevables de l'ISF plafonnés en 2007, seuls 30 % d'entre eux environ (moins de 2 000) ont bénéficié en 2008 du bouclier fiscal.** Le coût correspondant est de 250 millions d'euros, soit une restitution moyenne de 130 000 euros. Pour mémoire, le plafonnement concerne toutes les tranches de l'ISF et plus du quart des plafonnés sont redevables de l'ISF dans les deux premières tranches. Comme pour l'ensemble des bénéficiaires potentiels, ce sont les contribuables acquittant un gros ISF et pouvant bénéficier d'une restitution importante qui ont le plus activé le bouclier fiscal. Ceci pourrait changer, particulièrement pour ces contribuables déjà familiers d'un calcul de plafonnement, avec la procédure d'auto-liquidation.

Il est plus étonnant de constater en revanche que **seuls 41 % des 2 460 « plafonnés-plafonnés » (moins de 1 000) ont demandé à bénéficier du bouclier fiscal en 2008.** 39 % en ont effectivement bénéficié ⁽¹⁾. La progression est quasiment nulle puisqu'ils étaient 38 % en 2007. Pourtant, lorsque les plafonnés-plafonnés disposent de peu de revenus, l'impact du renforcement du bouclier est maximal car il intègre les prélèvements sociaux sur le patrimoine, constituant parfois les seuls revenus des redevables. Au final, le montant des restitutions aux « plafonnés-plafonnés » est de 171 millions d'euros, soit un chiffre assez proche du coût de la suppression du « plafonnement du

(1) Les 6 % de demandes rejetées l'ont été essentiellement du fait de revenus d'assurance-vie non imposables à l'impôt sur le revenu qui n'avaient pas été mentionnés dans la demande.

plafonnement » (évaluée à 125 millions d'euros en 2006) avec une restitution moyenne de 179 000 euros.

3.– Éléments d'analyse croisée revenus / patrimoine des catégories-type

● **Les bénéficiaires disposant de peu de revenus et non assujettis à l'ISF :**

Le nombre de bénéficiaires de cette catégorie a baissé, de même que leur proportion relative dans le coût du dispositif. Au titre du bouclier fiscal 2007, ils étaient 9 792 avec des revenus entrants dans les quatre premiers déciles de RFR, représentant 71 % des bénéficiaires du bouclier fiscal. Ils ne sont plus que 8 250 en 2008, représentant 59 % des bénéficiaires. Le coût correspondant a diminué de 6,7 à 4,45 millions d'euros, la part dans le coût total passant de 2,9 % à 1 %. La restitution moyenne est passée de 684 euros à 539 euros. Cependant, la restitution obtenue est loin d'être négligeable : dans le premier décile de RFR, les bénéficiaires obtiennent en moyenne 535 euros de restitution pour une moyenne d'impositions déclarées de 659 euros. C'est donc plus de 81 % de l'impôt acquitté qui leur a été restitué. Les résultats sont décevants mais ne sont pas dénués d'effets concrets.

Il est avéré que, pour les personnes disposant de revenus très bas, le seuil reste difficile à atteindre sauf taxe foncière proportionnellement élevée (les autres impôts sont assis sur le revenu). Il en est de même après des pertes brusques de revenus parce que sont comparées les impositions afférentes à un revenu réalisé en année N et ce même revenu⁽¹⁾. Dernier point à rappeler, la PPE est un crédit d'impôt et traitée comme tel : elle vient en diminution des impositions prises en compte et peut donc venir effacer le montant des impôts locaux et des prélèvements sociaux. L'évolution à la baisse du nombre de bénéficiaires de cette catégorie doit être observée à la lumière de la jeunesse du dispositif et du prérequis que constitue le paiement des impôts avant de présenter une demande de restitution. La possibilité d'imputer directement le droit à restitution sur ses impôts locaux devrait redresser les chiffres. Par ailleurs, les redevables de taxes locales disposant de revenus nuls ou faibles ont certainement intégré que la procédure gracieuse permet, à la différence du bouclier fiscal, de ne pas avoir à avancer le paiement des impôts⁽²⁾.

● **Les bénéficiaires disposant de petits revenus et assujettis à l'ISF dans les premières tranches :**

Le bénéfice du bouclier fiscal s'est élargi pour les petits revenus acquittant un petit ISF. On trouve dans cette catégorie la majorité des 809 redevables de l'ISF des deux premières tranches bénéficiaires. Sur ces 809, 578 disposent ainsi

(1) Seule la retenue à la source de l'impôt sur le revenu permettrait de régler ce problème.

(2) S'agissant du département de la Réunion d'où provenaient plus de 46 % des demandes en 2007 dont près de 4 000 acceptées pour un coût de 1,5 million d'euros, le nombre de demandes s'est établi au 31 mai 2009 à 5 020. 3 898 ont été acceptées pour un coût de 1,844 million d'euros.

d'un revenu fiscal de référence inférieur à 12 991 euros, soit 71 %, dont 202 redevables de l'ISF dans la première tranche et 300 dont le revenu fiscal de référence est inférieur à 3 263 euros, répartis à moitié entre la première et la deuxième tranche de l'ISF. Ces chiffres sont en progression mais restent peu élevés. Ils peuvent s'expliquer par le montant modique des sommes en jeu et le fait que certains contribuables ne pensent pas être concernés par la mesure... comme ils n'auraient pas pensé l'être par l'ISF. Cela confirme surtout que le dispositif n'est pas la réponse au problème des contribuables à petits revenus assujettis à l'ISF sur leur résidence principale. La baisse des prix de l'immobilier devrait minorer le montant d'ISF dès cette année et pourrait faire sortir certains redevables du bouclier.

• Les bénéficiaires disposant de peu de revenus et d'un gros patrimoine :

Cette catégorie de bénéficiaires est en très forte progression. 394 bénéficiaires disposent de revenus compris dans les 4 premiers déciles de RFR et d'un patrimoine supérieur à 2,42 millions d'euros (limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'ISF), contre 353 en 2007. Le coût de ces restitutions excède 18 millions d'euros (12 millions en 2007), soit une restitution moyenne de 46 000 euros environ (34 000 en 2007). Parmi ces 394 bénéficiaires :

– 36 possèdent un patrimoine supérieur à 15,81 millions d'euros et reçoivent 9,58 millions d'euros de restitutions, soit en moyenne 266 126 euros (contre respectivement 27, 4,31 millions d'euros et 159 521 euros en 2007) ;

– 209 disposent d'un RFR inférieur à 3 263 euros et reçoivent près de 11,16 millions d'euros, soit en moyenne 53 390 euros (contre respectivement 170, 55,5 millions d'euros et 32 636 euros en 2007) ;

– 20 possèdent un patrimoine supérieur à 15,81 millions d'euros et disposent d'un RFR inférieur à 3 263 euros : ils reçoivent 5,7 millions d'euros, soit en moyenne 286 231 euros (contre respectivement 13, 1,84 million d'euros et 141 707 euros en 2007).

Les 100 restitutions les plus importantes concernent des redevables de l'ISF de la dernière tranche, parmi lesquels 4 redevables disposent d'un revenu compris dans les quatre premiers déciles de RFR (inférieur à 12 991 euros) avec un patrimoine supérieur à 15 810 000 euros. Sur les 1 000 restitutions les plus importantes, 41 redevables ont un revenu compris dans les quatre premiers déciles de RFR. Tous disposent d'un patrimoine supérieur à 7,27 millions d'euros et 33 d'un patrimoine supérieur à 15,81 millions d'euros.

● **Les personnes disposant de revenus élevés et non assujetties à l'ISF ou dans les premières tranches :**

S'agissant des non assujettis à l'ISF, ils étaient 25 en 2008 à bénéficier du bouclier fiscal, contre 69 en 2007, pour un coût de 297 669 euros. Un peu plus de la moitié (14) disposent d'un RFR inférieur à 130 625 euros. La restitution moyenne est de 11 907 euros sur une moyenne d'impositions avant restitution de 54 540 euros. S'agissant des assujettis à l'ISF, ils étaient 11 contribuables assujettis à la première tranche dans ce cas de figure en 2007, pour un coût de 748 088 euros et sont 9 en 2008, dont 6 disposant d'un RFR inférieur à 130 625 euros, pour un coût de 273 518 euros. La restitution moyenne est de 30 391 euros sur une moyenne d'impositions avant restitution de 174 832 euros. Le nombre de ces contribuables est donc en baisse. On constate une petite progression en revanche pour la deuxième tranche, puisqu'ils passent de 32 à 44, dont 29 disposant d'un RFR inférieur à 130 625 euros, avec un coût évoluant de 597 746 euros à 777 279 euros. La restitution moyenne est de 17 665 euros sur une moyenne d'impositions avant restitution de 112 507 euros.

Ce type de contribuables (jeunes cadres ou chefs d'entreprises exonérés d'ISF sur l'entreprise) entre difficilement dans le champ du droit à restitution malgré la prise en compte des prélèvements sociaux. En effet, le taux de 40 % de l'impôt sur le revenu est un taux marginal et non un taux moyen. Même sans enfants rattachés au foyer fiscal, le taux moyen applicable à 100 000 euros de traitements et salaires n'est « que » de 26,21 % et pour 1 million d'euros de 38,74 %. Si l'on ajoute 10 % de prélèvements sociaux (moyenne supposée en présence de salaires et dividendes⁽¹⁾), il faudrait pour déclencher le bouclier⁽²⁾ payer plus de 11 000 euros au titre des impositions locales sur la résidence principale et l'ISF⁽³⁾. Cet écart se rétrécit à proportion des revenus du patrimoine composant les revenus (taux plus élevé de contributions sociales). En 2007 le contribuable payait au maximum 2 530 euros d'ISF s'il était redevable de la première tranche et 11 530 euros s'il relevait de la deuxième tranche. L'évolution s'explique aussi par le fait que l'intégration de l'abattement de 20 % a joué comme un effet modérateur de l'abaissement du seuil de restitution à 50 % des revenus.

● **Les personnes disposant de revenus confortables ou élevés et de gros patrimoines :**

3 816 bénéficiaires du bouclier fiscal disposent d'un patrimoine imposable supérieur à 2 420 000 euros et se situent dans le dernier décile de RFR. Ils étaient 2 130 en 2007, soit une progression de 79 %. Ce sont 449,19 millions d'euros de restitutions qui leur ont été accordées, c'est-à-dire 98 % du coût total du dispositif.

(1) Il s'agit d'un calcul fictif car les dividendes au barème ne sont pas retenus pour leur totalité.

(2) 50 % du revenu après abattement de 10 % donc 50 % de 90.000 euros et 50 % de 986 108 euros.

(3) L'augmentation du taux moyen avec le montant des revenus donc de l'impôt est compensée par le plafonnement de l'abattement de 10 % sur les revenus ce qui explique un écart similaire.

Cette catégorie de redevables a donc bénéficié pleinement, à la fois de l'abaissement du seuil de déclenchement du bouclier fiscal et de la majoration des restitutions. Au sein de cette catégorie, le coût du dispositif croît avec la valeur du patrimoine, de même que la proportion d'impositions restituées. Le niveau des revenus est à cet égard relativement indifférent sauf dernier centile. Ainsi dans la quatrième tranche de l'ISF (patrimoine compris entre 3 800 000 et 7 270 000 euros), les 1 466 bénéficiaires du dernier décile de RFR ont obtenu une restitution moyenne de 22 582 euros : 22 304 euros dans le premier centile, 22 214 dans le cinquième centile, 27 824 euros dans l'avant dernier. Cela reflète donc moins la progressivité de l'impôt que le caractère de plus en plus confiscatoire que l'ISF peut revêtir à mesure que la valeur du patrimoine détenu s'accroît.

Si l'on photographie la dernière tranche de patrimoine, 756 bénéficiaires du bouclier fiscal se situent dans le dernier décile de l'impôt sur le revenu. Ils étaient 615 en 2007. Le coût afférent à ces restitutions est de 288,6 millions (contre 143,8 en 2007), soit 63 % du coût total. Comme indiqué précédemment, les 100 restitutions les plus importantes concernent des redevables de l'ISF de la dernière tranche. 94 de ces personnes se situent dans le dixième décile de revenus pour un coût de 150,88 millions d'euros. Sur les 1 000 restitutions les plus importantes, 655 des redevables disposent d'un patrimoine supérieur à 15 810 000 euros et des revenus supérieurs à 42 507 euros.

Si l'on regarde le dernier centile (RFR supérieur à 682 481 euros), 380 bénéficiaires disposent d'un patrimoine supérieur à 2 420 000 euros. Le coût afférent à ces restitutions est de 155 millions d'euros, soit un tiers du coût total. Ils étaient 224 (RFR supérieur à 474 858 euros) en 2007 pour un coût de 58,9 millions d'euros. 187 de ces foyers disposent d'un patrimoine assujéti à l'ISF dans la dernière tranche. Ils obtiennent 139,13 millions d'euros, 30 % du coût total, avec une restitution moyenne de 744 008 euros sur une moyenne d'imposition avant restitution de 1 815 674 euros. 41 % des impositions qu'ils ont acquittées leur sont ainsi restituées. Le montant des impositions qui restent à leur charge reste en moyenne supérieur à 1 million d'euros (1 071 666 euros).

4.— Le bouclier n'agit pas comme une « super niche »

Un débat avait surgi l'an passé au sujet de l'amplification des niches d'assiette que permettait le bouclier fiscal. Les réductions et crédit d'impôt sont neutres au regard du bouclier fiscal, puisque les revenus sont pris en compte avant réduction et les impôts après réduction ou crédit (revenus perçus, impôts acquittés). En revanche, les déductions du revenu conduisent à prendre en compte au titre du bouclier fiscal un revenu net imposable qui ne reflète pas les revenus perçus et d'abaisser par là-même le seuil de déclenchement du bouclier.

Ce constat d'un bouclier « super niche » n'est pas corroboré par les chiffres ⁽¹⁾ : **peu de bénéficiaires sont en réalité concernés avec des montants au final négligeables. Le Gouvernement évalue ainsi la dépense fiscale en supplément de restitution liée à l'imputation des déficits catégoriels à 11 millions d'euros en 2008**, tous déficits catégoriels confondus. La part relative de la dépense imputable aux dispositifs « monuments historiques », « Malraux » et à l'activité de loueurs en meublés ne peut être identifiée mais représente en tout état de cause une petite part de ces 11 millions d'euros.

En 2008 1 670 bénéficiaires du bouclier fiscal avaient déclaré un revenu minoré par l'imputation d'un déficit catégoriel, ce qui couvre l'ensemble des déficits professionnels, BIC, BNC et BA, et des déficits fonciers. Sur ces 1 670, 52 ont diminué leurs revenus de plus de 100 000 euros. Il est impossible d'isoler les loueurs en meublés au sein de la catégorie BIC. En revanche, 585 bénéficiaires ont diminué leurs revenus par imputation de déficits catégoriels, dont 501 par imputation exclusivement d'un déficit foncier. 16 bénéficiaires ont diminué de plus de 100 000 euros leurs revenus par imputation de déficits catégoriels comprenant des revenus fonciers, dont 13 du fait de ces seuls déficits (ils sont 37 titulaires de BIC dans ce cas de figure). Sur ces 585 bénéficiaires, il convient de distinguer ceux qui bénéficient véritablement de niches, car les déficits fonciers de droit commun sont imputables sur le revenu global dans la limite de 10 700 euros. Ce n'est pas totalement possible (d'autres revenus fonciers peuvent les avoir absorbés et tous les déficits sont confondus sous les 10 700 euros). On peut toutefois noter qu'ils ne sont que 75 à avoir diminué leur revenu global au-delà de 10 700 euros, dont 57 au-delà de 15 300 euros. Les montants en jeu sont importants avec une moyenne par bénéficiaire de 87 333 euros de déficit imputé au-delà de 10 700 euros, mais ce n'est pas l'effet massif que d'aucuns avaient pu craindre.

Le ministère de l'Économie, de l'industrie et de l'emploi a également réalisé une étude sur les **209 bénéficiaires du premier décile qui disposent d'un patrimoine supérieur à 2,42 millions d'euros** afin de déterminer si leur situation au regard du bouclier fiscal s'expliquait par une utilisation massive des niches d'assiette. **La situation de ces bénéficiaires et les montants en jeu ne révèlent pas d'optimisation du bouclier fiscal** mais seulement quelques effets d'aubaine

(1) *Le bouclier fiscal pourrait au contraire se révéler une « trappe à niches ». Si un contribuable est éligible au bouclier fiscal préalablement à une dépense ouvrant droit à une réduction ou un crédit d'impôt, il n'aura aucun intérêt fiscal à la réaliser. Cet effet du bouclier fiscal, conforté par la transformation des mesures d'assiette en réductions d'impôt, vaut également pour les réductions d'ISF. Deux avantages seulement perdurent : la limitation immédiate du montant de l'impôt, la restitution au titre du bouclier n'intervenant que l'année suivante, et le gain retiré à long terme de l'investissement. Le bouclier fiscal limite l'opportunité de recourir aux niches fiscales et les reclasse en fonction de l'intérêt à long terme : la constitution d'un patrimoine devient ainsi toujours préférable à la prise de risque (hors le cas d'investisseurs avertis) car la réduction d'impôt ne joue plus son rôle de compensation du risque. Un flux de rendements à terme ou un enrichissement supérieur à la perte de restitutions doit être attendu. En outre, le bénéfice des niches fiscales, contrairement au droit à restitution est subordonné à des contraintes (durée de détention, poursuite d'une activité, etc.). Le don devient également désintéressé puisqu'il implique de se départir définitivement de sommes qui auraient été restituées.*

qui ont été corrigés à l'automne dernier (Cf. C.) Les bénéficiaires se répartissent ainsi :

- 36 déclarant des revenus exonérés,
- 84 déclarant des revenus exonérés et subissant des déficits,
- 57 subissant des déficits seuls,
- 32 profils atypiques sans revenus exonérés ni déficits (jeunes héritiers, personnes disposant de revenus exceptionnels antérieurs, personnes ayant subi une chute brutale de revenus etc.).

- Des revenus exonérés : comme indiqué précédemment, le revenu fiscal de référence ne reflète pas l'ensemble des revenus du contribuable. 120 des 209 bénéficiaires ont déclaré des revenus exonérés pour 2,05 millions d'euros (montant moyen : 17 000 euros). Le rapport entre le revenu exonéré et le RFR de ces personnes est en moyenne de 30 à 1 et un quart d'entre elles déclare plus de 12 500 euros de revenus exonérés. C'est le fait de retenir le RFR comme référence qui fausse donc leur situation.

- Des déficits : Le revenu de référence (RFR et revenu au sens du bouclier) étant un revenu net de déficits (déficits catégoriels et imputables sur le revenu global), il apparaît que 141 des 209 bénéficiaires étudiés déclarent des revenus imputables sur le revenu global. Toutefois, les résultats ne montrent pas d'utilisation des niches d'assiette pour minorer les revenus pris en compte au titre du bouclier. 96 des bénéficiaires imputent des déficits professionnels, 30 % des déficits agricoles, 64 % des déficits BIC professionnels et 6 % des déficits BNC professionnels. 53 bénéficiaires, c'est-à-dire un quart des 209, imputent des déficits fonciers.

Déficits imputables sur le revenu global	Dont déficit BA de l'année	Déficit BIC pro de l'année	Déficit BNC pro de l'année	Déficit foncier de l'année	Déficits globaux antérieurs	Total
Nombre de foyers	29	61	6	53	74	141
Montants déclarés (M €)	2,19	4,37	0,13	0,82	14,94	22,43
Montants moyens (K €)	75,65	71,68	21,46	15,51	201,95	159,30

Plus précisément, si l'on cherche à déterminer le rôle des niches d'assiette en mettant de côté les déficits professionnels ou de droit commun, ils ne sont que 50 bénéficiaires sur ces 209 à avoir réduit leurs revenus de 2006 au moyen de déficits fonciers spécifiques (dispositifs Périssol, Robien, Besson, Malraux et monuments historiques), du régime de loueurs en meublé professionnels ou encore de la déduction des cotisations d'épargne retraite. 40 de ces bénéficiaires n'auraient pas été imposables à l'impôt sur le revenu en l'absence même

d'utilisation de ces niches. Les 10 foyers restants l'auraient été dans toutes les tranches (1 à 5,50 %, 2 à 14 %, 4 à 30 % et 3 à 40 %).

S'agissant des BIC, 24 des 61 bénéficiaires imputant des déficits BIC professionnels exercent une activité de loueurs en meublé et à ce titre ont imputé 1,43 million d'euros de déficit (59 600 euros en moyenne). C'est le dispositif le plus utilisé. 19 l'on fait dans les conditions encore applicables aujourd'hui après la réforme intervenue à l'automne dernier. 4 d'entre eux ne disposent pas d'autres revenus ou de très faibles montants. 20 d'entre eux exerçaient cette activité avant l'instauration du bouclier fiscal. Seuls 5 loueurs en meublé qui ne seraient pas considérés en 2009 comme des professionnels ont donc bénéficié d'un effet majorant du bouclier qui explique leur présence parmi ces 209 bénéficiaires.

S'agissant des 53 bénéficiaires qui imputent des déficits fonciers, 41 ont utilisé des niches permettant une imputation spécifique des déficits pour un total de déficits limité de 1 million environ. La moitié de ces bénéficiaires (22) ont utilisé le dispositif Périssol qui s'applique aux logements acquis avant le 1^{er} septembre 1999, pour 120 000 euros de déficits, c'est-à-dire seulement 5 400 euros en moyenne. Toujours pour de petits montants, 5 bénéficiaires présentent un déficit « Robien » (18 800 euros en moyenne) et 1 présente un déficit « Besson » (10 600 euros). Le dispositif Malraux est utilisé par 7 des 209 bénéficiaires avec des déficits comptabilisant 300 000 euros (42 300 en moyenne) et l'imputation des dépenses dans les monuments historiques est effectuée par 6 contribuables totalisant 510 000 euros de déficits (84 800 euros en moyenne). Près de 67 % des montants déclarés concernent des déficits globaux antérieurs.

C.- LE DROIT À RESTITUTION : UN PRINCIPE SIMPLE FONDÉ SUR UN REVENU DE RÉFÉRENCE COMPLEXE NÉCESSITANT QUELQUES AMÉLIORATIONS

Une des difficultés conceptuelles du bouclier fiscal réside en ce qu'il **reconstitue un revenu de référence distinct du RFF et du revenu pris en compte pour le plafonnement de l'ISF**. Le choix a été fait pour le bouclier fiscal de partir de la somme des revenus nets catégoriels et déficits catégoriels imputables (sous réserve des précisions apportées ci-après relatives à la CSG déductible) retraitée de certains revenus. Plus exactement, le revenu est constitué des revenus nets soumis à l'impôt ou à prélèvement forfaitaire libératoire, auxquels s'ajoutent les revenus exonérés. Puis le résultat obtenu est :

– majoré de l'abattement sur les plus-values sur valeurs mobilières pour durée de détention, de sorte que la totalité de la plus-value soit effectivement pris en compte (article 150-0 D *bis* du code général des impôts),

– minoré des cotisations retraites déductibles des revenus imposables, des pensions alimentaires, des déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par le I de l'article 156 du code général des impôts (déficits fonciers, déficits des

activités non salariées non professionnelles et déficits globaux des six années précédentes, imputables sur les autres revenus soumis au barème progressif pour le calcul du revenu brut global).

Enfin, par rapport aux revenus perçus, on ne tient pas compte des prestations familiales et logement, des plus-values immobilières exonérées, des plus-values mobilières exonérées sous condition de seuil, des revenus fictifs des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance.

Les revenus pris en compte ne correspondent donc pas à ceux du revenu fiscal de référence. Cela tient notamment au fait que le revenu de référence tient compte du quotient familial et n'intègre que par exception certains revenus exonérés. Il ne comprend pas par exemple les revenus de l'épargne réglementée, les revenus de l'assurance-vie exonérée (contrats exonérés, rachats partiels inférieurs aux abattements de 4 600 ou 9 200 euros), les plus-values immobilières imposables (cessions de biens ne constituant pas la résidence principale et détenus depuis moins de 15 ans). Pour autant, si le retraitement des revenus apparaît nécessaire, **le choix n'a pas été fait d'harmoniser les méthodes de détermination avec le plafonnement de l'ISF. Les deux référentiels devront être unifiés.**

1.– Les revenus retenus nets imposables

a) Des revenus nets de CSG déduite ⁽¹⁾

Dès la première mise en application du bouclier fiscal, ce sont les revenus nets catégoriels qui ont été pris en compte, ce qui revenait à retenir les traitements et salaires, pensions, rentes viagères à titre gratuit et rémunérations des gérants et associés de certaines sociétés imposés au nom de leurs associés pour leur montant net imposable, après déduction de la fraction de CSG déductible. En revanche, le fait de retenir, dans la rédaction de l'article 1649-0 du CGI, le revenu brut global excluait l'imputation sur ce dernier de la CSG déductible. Le formulaire 2041 GO pour 2008 écartait clairement la déduction en indiquant s'agissant des revenus nets catégoriels à prendre en compte : « *Il s'agit en principe du revenu brut global qui apparaît sur l'avis d'imposition. Ce revenu brut global est le revenu global de l'année diminué des déficits globaux des six années précédentes.* » (P5). Or, l'instruction 13 A-1-08 a autorisé l'imputation de la CSG déductible directement du revenu net catégoriel imposable concerné pour les revenus du patrimoine ⁽²⁾. Les exemples donnés concernent les dividendes, mais la déduction s'applique à tous les revenus imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu (revenus fonciers notamment). Concrètement, cette imputation s'applique en référence à

(1) Une fraction de la CSG est déductible des revenus imposables : 5,8 % pour les revenus du patrimoine soumis à l'IR par application du barème progressif, 5,1 % pour les revenus d'activité, 4,2 % pour les pensions de retraite, de préretraite et d'invalidité et 3,8 % pour les autres revenus de remplacement.

(2) « *Mesure de tempérament* » qui n'a pas échappé aux spécialistes, comme le démontre le titre d'un article d'Alexandra Deschamps du 12 septembre 2008 pour l'Agefi : « Une surprise administrative agréable pour les dividendes »

l'année de déductibilité de la CSG du revenu imposable, c'est-à-dire l'année de son paiement (sur des revenus N-1 pour des revenus fonciers et N pour des dividendes).

Il est exact qu'une interprétation stricte du texte aurait produit une différence de traitement entre revenus salariaux et revenus du patrimoine. Toutefois, la correction apportée par l'instruction ne peut être jugée satisfaisante dans la mesure où elle rompt un autre équilibre : celui entre les revenus et les impôts pris en compte. Car désormais les prélèvements sociaux sont inclus dans le bouclier fiscal⁽¹⁾. Le contribuable calcule son droit à restitution en mettant en balance des revenus nets de CSG déduite et des prélèvements sociaux pris pour leur intégralité. La déduction de la CSG a vocation à corriger le calcul de l'impôt sur le revenu et non à constituer une règle d'appréciation du rapport impôts/revenus⁽²⁾. Il conviendrait donc d'assurer la neutralité en fonction des types de revenus en les retenant avant déduction de la CSG. Cela engendrerait toutefois une complexité pour le contribuable qui devrait retraiter le montant de ses salaires imposables. Certes, le montant de la CSG déductible est connu mais il lui faudrait appliquer à ce revenu retraité l'abattement de 10 % aujourd'hui applicable net de CSG déduite.

b) Des revenus nets catégoriels

La rédaction de l'article 1649-0 A adoptée en loi de finances initiale pour 2006 énonçait que les revenus à prendre en compte étaient notamment constitués des revenus soumis à l'impôt sur le revenu nets de frais professionnels. Les deux Rapporteurs généraux des commissions des Finances en concluaient que les revenus bruts devaient être uniquement minorés des frais professionnels, excluant expressément l'application de l'abattement sur les dividendes. Le rapport du Sénat introduisait quelques souplesses : revenus fonciers retenus après déduction des charges (mais avant imputation des déficits reportables des années antérieures), plus-values retenues après imputation des moins-values de même nature de l'année (mais avant report des moins-values des années antérieures). L'instruction du 15 décembre 2006 a pris le contre-pied de ce raisonnement en substituant la notion de « revenus nets catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu » à celle de « revenus nets de frais professionnels »⁽³⁾. La rédaction issue de l'article 11 de la loi TEPA légalise cette doctrine. Or, le fait de retenir les revenus au sortir de la catégorie d'imposition (traitements et salaires, BIC/BNC/BA, revenus fonciers) conduit à admettre en déduction des revenus bruts :

(1) On peut rappeler que, pour l'application du droit à restitution, les taxes additionnelles aux taxes foncières et d'habitation afférentes à l'habitation principale sont retenues sous réserve qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu. Cette condition exclut la prise en compte de la contribution annuelle sur les revenus locatifs qui est déductible des revenus fonciers ou des bénéfices professionnels du contribuable.

(2) Sauf à considérer que les sommes payées au titre des prélèvements sociaux ne constituent pas des revenus, ce qui conduirait à déduire leur intégralité pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

(3) « Cependant, bien que certaines charges ou abattements, propres à chaque revenu catégoriel, ne puissent être considérés comme réputés couvrir des frais professionnels, il est admis que les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent des revenus nets catégoriels. » (point 43 de l'instruction)

– l’abattement de 10 % sur les pensions, retraites ou rentes viagères constituées à titre gratuit : la logique du bouclier fiscal voudrait qu’il ne soit pas pris en compte, cet abattement étant sans rapport avec la constitution du revenu ou sa conservation. Il est toutefois pris en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence et pour le plafonnement de l’ISF, ce qui explique que les rapports des Rapporteurs généraux des commissions des finances aient envisagé qu’il en soit ainsi pour le bouclier fiscal dès sa mise en place ;

– les abattements applicables aux revenus de capitaux mobiliers et les droits de garde (frais et charges) ;

– les moins-values et déficits des années antérieures.

• Concernant les **revenus de capitaux mobiliers**, l’abattement forfaitaire de 1 525 euros pour une personne seule et de 3 050 euros pour un couple s’applique à l’ensemble des revenus de capitaux mobiliers : dividendes, produits d’assurance-vie et contrats de capitalisation et part des produits des placements en titres de sociétés non cotées figurant sur un plan d’épargne en actions (PEA) qui ne bénéficie pas de l’exonération d’impôt sur le revenu. L’effet de l’abattement forfaitaire au titre du bouclier fiscal est marginal. À noter que le RFR retient le revenu après cet abattement. En revanche, concernant les dividendes, le fait de retenir les revenus nets d’abattements emporte des conséquences importantes car ils sont soumis au barème après application, successivement, d’un abattement de 40 %, de la déduction des frais et charges engagés pour l’acquisition et la conservation, enfin de l’abattement annuel⁽¹⁾. Ils ne sont retenus au maximum qu’à hauteur de 60 % alors que le contribuable les a bien perçus en totalité. Aucun argument pratique ne peut être invoqué : ces revenus distribués sont mentionnés par le contribuable sur la déclaration 2042 pour leur montant brut et sont retenus avant abattement de 40 % aussi bien pour le RFR que pour le plafonnement de l’ISF.

Cette modalité de prise en compte génère deux types d’inégalités de traitement. En premier lieu, à niveau de revenus équivalents, un contribuable pourra bénéficier du bouclier fiscal ou non selon la répartition de ses revenus entre salaires et dividendes. En second lieu, les dividendes imposés au barème et ceux soumis au prélèvement forfaitaire libératoire sur option du contribuable ne sont pas retenus pour un même montant. Le prélèvement forfaitaire libératoire est calculé sur le montant brut des dividendes (comme le PFL sur les revenus de placement), c’est-à-dire sans abattements, sans déduction des frais et dépenses effectués en vue de l’acquisition et de la conservation du revenu et sans déduction de l’impôt payé, le cas échéant, à l’étranger. En outre, en cas d’option pour le PFL, la CSG est intégralement non déductible. Or, comme présenté précédemment, les revenus sont à ce jour retenus nets de CSG déductibles, le passage à 12,1 % ayant un effet majorant.

(1) À noter que s’applique ensuite un crédit d’impôt égal à 50 % du dividende brut, plafonné à 115 € pour les personnes seules et 230 € pour les couples soumis à imposition commune, mais s’agissant d’un crédit d’impôt il est neutre au regard du bouclier fiscal.

COMPARAISON ENTRE LES DIVIDENDES AU BARÈME ET CEUX AU PFL ⁽¹⁾

	Barème	PFL
Revenu	100 000	100 000
Abattement 40 %	40 000	
CSG déductible imputable sur revenu global	5 800	
Barème ou PFL	40 % x 54 200 = 21 680	18 % x 100 000 = 18 000
Contributions sociales	12 100	12 100
Total impôt direct	33 780	30 100
Écart d'imposition	3 680	
Revenu net catégoriel	60 000	100 000
Revenu bouclier	54 200	100 000
Seuil de déclenchement du bouclier	27 100	50 000
Restitution	6 680	0
Écart de restitution	6 680	

Cette minoration des revenus perçus sous forme de dividendes peut expliquer certains cas de figure, notamment le bénéfice du bouclier fiscal pour certains redevables disposant de revenus élevés, non redevables de l'ISF ou pour un petit montant. Les seules impositions afférentes à ces dividendes dépassent le seuil de 50 % ainsi déterminé. Les impositions payées au titre des autres revenus ou de la résidence principale sont donc *de facto* restituables. Au niveau macro-économique, heureusement, le coût supplémentaire lié à prise en compte des revenus de capitaux mobiliers après abattement s'avère faible. 2 612 bénéficiaires seraient concernés pour un coût évalué à 800 000 euros. Seuls les chiffres des restitutions 2011 seront pertinents pour déterminer l'influence de cette différence de comptabilisation des revenus.

• Plus généralement, la prise en compte de toutes les charges et abattements est en pratique, certes plus simple, mais problématique. Elle s'explique par la méthodologie de reconstitution des revenus qui part des revenus nets imposables. Mais le bouclier fiscal ne construit pas sa logique sur le caractère imposable ou non des revenus et n'a pas pour objet d'amplifier l'effet d'une modalité spécifique de détermination du revenu imposable. Ainsi, les choix effectués en matière de dépense et d'investissement en vue de l'amélioration du patrimoine ⁽²⁾ ne devraient pas altérer la capacité contributive du redevable à retenir pour le calcul du bouclier fiscal l'année de leur réalisation. Les revenus seraient alors retenus nets des seuls frais liés à leur acquisition et conservation. De même, l'imputation de ces charges indissociables du revenu devrait être cantonnée

(1) Par souci de simplicité, l'abattement général, le crédit d'impôt et les frais de garde n'ont pas été pris en compte. Ils minorent l'écart. De même l'IR a été calculé après déduction de la CSG déductible du revenu global comme s'il n'existait pas de revenus par ailleurs. À défaut, l'écart est majoré.

(2) Une distinction pertinente consiste s'agissant des frais et charges à distinguer les frais nécessaires à l'acquisition ou la conservation du revenu et les frais liés au développement ou à l'amélioration du patrimoine. Si un particulier acquiert un logement à usage d'habitation et y réalise des travaux, il pourra imputer la dépense sur les revenus tirés des loyers dudit logement et d'autres qu'il possède pour la détermination de son revenu imposable. Pour autant, il perçoit effectivement ces loyers. À l'impôt sur le revenu, la déduction des intérêts d'emprunt s'explique parce que cette dépense est nécessaire à l'acquisition du revenu. La déduction des dépenses de travaux s'applique en revanche aux seuls logements à usage d'habitation, dans le souci de favoriser l'amélioration de l'habitat au profit des locataires.

à l'actif concerné sans considération de la règle d'imposition qui permet l'imputation sur les autres revenus de même nature.

Cette solution consistant à ventiler les frais et charges au sein de chaque catégorie présente toutefois une vraie complexité pour un enjeu de second rang. Par souci de simplicité pour le contribuable, il est préférable de continuer à retenir les revenus et produits nets après computation. Deux aménagements pourraient cependant être étudiés. D'une part, dans le cadre de la modification du régime applicable aux revenus du patrimoine imposés au barème, il pourrait être proposé l'imputation des frais liés à l'acquisition et la conservation du revenu sur les dividendes soumis au PFL afin de restaurer totalement la neutralité du choix d'imposition à l'impôt sur le revenu. D'autre part, il pourrait être cohérent d'appliquer à plein le principe d'annualité (revenus d'une année, impositions y afférentes) et d'isoler les déficits et moins-values en report qui ne devraient pas venir minorer les revenus du contribuable au regard du bouclier fiscal. Cela consisterait à prévoir que les revenus nets catégoriels sont majorés de ces montants, étant rappelé que c'était l'interprétation des deux Rapporteurs généraux lors de l'institution du bouclier fiscal. La création en loi TEPA d'une année de référence « revenus » abonde en ce sens.

2.– Les revenus admis en déduction

a) Les déficits catégoriels imputables sur le revenu global

Reprenant la doctrine applicable au plafonnement de l'ISF, qui n'avait jamais été contestée sur ce point, le revenu pris en compte au titre du bouclier fiscal est minoré des déficits catégoriels imputables sur le revenu global (déficits BIC, BNC et BA et déficits fonciers dans les conditions précédemment exposées). L'imputation de déficits spécifiques constituant un avantage fiscal à l'impôt sur le revenu s'est avérée susceptible d'amplifier le gain fiscal. Cette question qui a été soulevée par un amendement de M. Didier Migaud au projet de loi de finances pour 2009 a été pour l'essentiel réglée à l'automne dernier par la réforme du dispositif Malraux, la création de la réduction d'impôt dite « Scellier » et la redéfinition du régime des loueurs en meublé professionnels ⁽¹⁾.

(1) La réforme du régime de la location meublée fut sans incidence pour la détermination du revenu au regard duquel est effectué le plafonnement : si le déficit résulte d'une activité professionnelle, il est déductible sans limitation de montant du revenu global soumis à l'impôt sur le revenu comme du "revenu bouclier" ; si le déficit résulte d'une activité non-professionnelle, il n'est déductible ni du revenu global soumis à l'impôt sur le revenu ni du "revenu bouclier". Par ailleurs, s'agissant de l'imposition sur le revenu, le déficit de loueur en meublé non professionnel est désormais imputable exclusivement sur des BIC non professionnels provenant de l'activité de location meublée non professionnel, ce qui peut contribuer à atténuer les années suivantes les effets de l'imputation des déficits sur le revenu catégoriel.

DISPOSITIONS VOTÉES À L'AUTOMNE 2008

L'article 90 de la loi de finances pour 2009 prévoit que l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est réputée être exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies (auparavant, les deux dernières conditions n'étaient pas cumulatives) :

- un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;
- les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;
- ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, des BIC autres que ceux tirés de la location meublée, des BA, BNC et revenus des gérants et associés (revenus dits « d'activité »).

La loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008 supprime les dispositifs d'amortissement Robien à l'issue de l'année 2009 et les remplace par un mécanisme temporaire de réduction d'impôt sur le revenu. Cette nouvelle réduction d'impôt s'appliquera aux logements acquis entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012.

L'article 84 de la loi de finances pour 2009 réforme le dispositif appelé « loi Malraux » en transformant le régime de déduction de charges spécifiques et d'imputation des déficits sans limitation sur le revenu global en une réduction d'impôt sur le revenu. Il s'applique aux immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée à compter du 1^{er} janvier 2009.

Le régime de faveur prévu pour les propriétaires de monuments historiques ou assimilés est désormais soumis à de nouvelles conditions : l'absence de détention indirecte de l'immeuble (sauf agrément ou SCI familiales) ; l'absence de mise en copropriété de l'immeuble (sauf agrément) ; l'engagement de conserver ces immeubles pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition (article 85 de la loi de finances pour 2009).

Cependant, deux questions demeurent. D'une part, les déficits professionnels (BIC, BNC) effacent sans limite les revenus fonciers. D'autre part, le principe d'annualité comme interprété précédemment pour les déficits et moins-values s'applique aux déficits globaux en report. L'étude des 209 bénéficiaires du bouclier situés dans le premier décile montre que près de 67 % des montants déclarés correspondant à des déficits concernent des déficits globaux antérieurs. S'ils permettent de réduire l'impôt, ces déficits hérités ne devraient pas minorer les revenus qui ont été perçus l'année de référence. Un contribuable ayant effectué des dépenses « Malraux » en 2006 et disposant d'un déficit imputable sur le revenu global de 100 000 euros et des revenus professionnels de 50 000 euros, déclarera n'avoir aucun revenu pour le bouclier fiscal 2008 mais aussi 2009 (imputation sur les revenus 2007 du déficit global en report de 50 000 euros).

b) Les cotisations retraite

Sont déduites du revenu pris en compte au titre du bouclier fiscal les cotisations ou primes versées au titre de l'épargne retraite facultative qui sont déductibles du revenu global : cotisations ou primes versées aux plans d'épargne retraite populaire ou dans le cadre de certains régimes de retraite supplémentaires obligatoires ou au régime Préfon. À noter qu'il est désormais possible de cumuler les plafonds des deux membres du couple composant le foyer fiscal pour effectuer des versements, au nom de l'un d'entre eux ou des deux indifféremment de la répartition correspondant aux revenus de chacun. Les cotisations Madelin des non salariés, non visées, bénéficient en pratique du même mécanisme dès lors qu'elles

sont déductibles du revenu catégoriel et donc déduites des revenus pris en compte au dénominateur du bouclier fiscal.

En réalité, ces cotisations constituent un revenu différé qui sera pris en compte au titre du bouclier fiscal lorsqu'il sera disponible, conformément au principe d'appréhender les facultés contributives ⁽¹⁾. Il est donc tout à fait justifié de les déduire.

3.— Les revenus exonérés

Parmi les revenus à prendre en compte au dénominateur du bouclier fiscal, figurent les revenus exonérés. Doivent notamment être pris en compte les rémunérations, prestations, rentes, pensions et revenus divers exonérés, les revenus exonérés en vertu d'une convention internationale, les sommes reçues au titre de la participation et de l'intéressement des salariés au moment de délivrance des droits, les plus-values professionnelles exonérées, les abattements ou exonération affectant certains revenus professionnels (entreprises nouvelles, jeune entreprise innovante, ZFU, pôle compétitivité, etc.), les gains réalisés lors de la clôture d'un PEA ou d'un PEP, les intérêts crédités sur les livrets d'épargne exonérés, les produits attachés aux bons et contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature (assurance-vie). Certaines exclusions expresses sont cependant prévues.

En premier lieu, certaines prestations, notamment les allocations familiales, la prestation accueil jeune enfant (PAJE) et le RMI (devenu RSA) sont exclues. Si ces revenus ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu, dans la logique d'un bouclier fiscal fondée sur l'appréhension des revenus effectivement perçus, le maintien hors champ de sommes qui alimentent la capacité contributive du contribuable ne va pas de soi. Ces revenus sont d'ailleurs pris en compte au dénominateur pour le plafonnement de l'ISF. Dans le cas où la restitution est en pratique obtenue sur la taxe foncière, le bouclier fiscal offre donc un « avantage » aux bénéficiaires du RMI ⁽²⁾ propriétaires, dont ne bénéficient pas des locataires salariés au SMIC. Il est vrai que cette question est aussi liée au traitement des revenus fictifs de la jouissance de la résidence principale, qui ne sont pris en compte au titre d'aucun revenu de référence. L'intégration de ces revenus pour le bouclier fiscal contribuerait toutefois à réduire à la portion congrue les bénéficiaires du bouclier non assujettis à l'ISF et disposant de peu de revenus. De même l'intégration des prestations familiales éloignerait du seuil des familles qui en approchent déjà difficilement du fait du coefficient familial pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Le bouclier fiscal deviendrait quasi-exclusivement un nouveau plafonnement de l'ISF.

(1) S'il était décidé de ne pas les déduire, il conviendrait de majorer les revenus des cotisations Madelin.

(2) La création du RSA, qui n'est plus seulement un revenu minimal de solidarité mais augmente le revenu global au-delà de ce seuil minimal, conforte la qualification de revenus.

En deuxième lieu, parmi les revenus exonérés pris en compte sont expressément exclues les plus-values immobilières (c du 4 de l'article 1649-0 A du code général des impôts) : celles relatives à la résidence principale et ses dépendances, aux biens faisant l'objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique, aux biens faisant l'objet d'une opération de remembrement, aux biens dont la cession est inférieure à 15 000 euros, aux biens cédés par des titulaires d'une pension vieillesse. Cela permet de ne pas avoir à calculer le montant de ces plus-values, exercice auquel ne procèdent plus les notaires lors des ventes⁽¹⁾. Il s'agit donc d'une mesure de simplification. Les plus-values immobilières imposables sont par ailleurs retenues après application de l'abattement annuel de 10 % sur la plus-value brute réalisée à partir de la sixième année de détention. Ainsi, au bout de quinze ans, la plus-value tirée de la vente d'une résidence secondaire n'est pas prise en compte. C'est la position inverse qui a pourtant été expressément retenue s'agissant de l'abattement pour durée de détention applicable aux plus-values mobilières. Il est vrai que ces plus-values demeureront soumises aux prélèvements sociaux et donc calculées même lorsqu'elles sont exonérées au bout de huit ans.

En troisième lieu, les plus-values sur cessions de valeurs mobilières exonérées lorsque le montant des cessions n'excède pas le seuil fixé au 1 du I de l'article 150-0 A (25 000 euros), placées hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu, ne sont également pas prises en compte au titre du bouclier (7 de l'article 1649-0 A). Il s'agit ici encore d'une mesure de simplification, mais le relèvement du seuil de cessions de 15 000 à 25 000 euros en deux ans peut rendre plus contestable l'exclusion de ces plus-values.

Sur le plan des principes, toutes ces plus-values devraient être prises en compte au même titre que les autres revenus exonérés. Au demeurant, les plus-values professionnelles exonérées, sous condition de seuil de recettes, pour départ à la retraite, sous seuil de cession ou sur des biens immobiliers (articles 151 *septies*, 151 *septies* A, 238 *quindécies* et 151 *septies* B du code général des impôts), non soumises aux prélèvements sociaux, ne sont pas expressément exclues des revenus à prendre en compte pour le calcul du bouclier.

Il convient cependant de trouver le bon point d'équilibre entre principes et simplicité d'application. Le bouclier fiscal devrait comporter au dénominateur des revenus qu'il est possible de calculer. Pour les revenus exonérés, les contributions sociales doivent le permettre sauf cas particulier légitime. C'est en filigrane la question de l'assujettissement aux prélèvements sociaux des plus-values exonérées qui se pose. Le Rapporteur général souhaite qu'une réflexion soit conduite sur ce sujet s'agissant, d'une part, des plus-values privées – seules les plus-values de faible montant et celles afférentes à la résidence principale pourraient demeurer socialement exonérées – et, d'autre part, des plus-values professionnelles.

(1) C'est d'ailleurs une des difficultés rencontrées pour l'établissement de l'impôt sur la fortune dont le plafonnement tient compte des plus-values immobilières exonérées.

4.– Les revenus réputés réalisés : le cas particulier de l'assurance-vie

Certains revenus sont réputés réalisés « à la date de leur inscription en compte » : ceux des comptes d'épargne logement (CEL, PEL, PEP) et ceux des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, pour l'essentiel l'assurance-vie, « autres que ceux en unités de compte ». L'objectif est d'éviter les effets d'aubaine pour les contribuables qui affichent peu de revenus mais détiennent des sommes conséquentes. Ces placements leur permettent de se constituer un revenu certain même s'il n'est pas disponible. En outre, ils peuvent bénéficier d'avances (prêts adossés aux résultats qui peuvent assurer le paiement des dépenses courantes). Pour le calcul du plafonnement de l'ISF, ces revenus sont réputés réalisés à la date de dénouement. Les prélèvements sociaux sont, eux, prélevés annuellement sur l'épargne logement et les contrats d'assurance-vie en euros. Pour l'application des prélèvements sociaux comme du droit à restitution des impositions directes, un contrat multisupports est assimilé à un contrat en unités de compte car les revenus qu'il produit ne sont pas globalement acquis.

Cependant, la plupart de ces contrats comprennent un fonds en euros et rien n'interdit à un épargnant de porter 100 % de son épargne sur ce fonds. Des conditions avaient été posées par l'instruction du 4 novembre 2005 pour l'application de l'« amendement Fourgous »⁽¹⁾. La difficulté est la suivante : comment éviter des minorations artificielles des revenus par le biais de faux contrats multisupports ? Des cas-limite ont été constatés en 2007. La notice de janvier 2008 pour l'application du bouclier fiscal énonce donc : « un contrat multisupports dans lequel l'épargne est exclusivement ou quasi-exclusivement investie en euros pendant la majeure partie de l'année de référence des revenus pris en compte, ne peut pas être assimilé à un contrat en unités de compte ». Des précisions ont ensuite été apportées par l'instruction du 26 août 2008 en droite ligne des commentaires de l'amendement « Fourgous » : à titre indicatif, elle rappelle que, sur le marché français, les contrats dont une part des primes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte sont placés en unités de compte en moyenne à hauteur de 20 %. Le rattachement à la catégorie des contrats en euros concerne donc ceux investis à plus de 80 % sur un fonds en euros pendant plus de six mois. La qualification du contrat se ferait globalement sur l'année considérée et contrat par contrat.

(1) Article 1^{er} de la loi pour la confiance et la modernisation de l'économie du 26 juillet 2005 qui a autorisé la transformation des contrats en euros en contrats multisupports en conservant l'antériorité fiscale. Cet article favorise d'ailleurs potentiellement l'optimisation au titre du bouclier fiscal, cf. Sophie Gonsard, Optimiser le bouclier fiscal grâce à la transformation d'un contrat en euros en multisupport, *Agefi Actifs* n°239, février 2006.

Ce point de l'instruction fait l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. Un capital exprimé en unités de comptes avec capacité d'arbitrage confère-t-il la qualité de contrats en unités de compte ? De plus, les critères utilisés sont arbitraires et économiquement contestables. En effet, aucune attention n'est portée à la nature des unités de compte. Contrairement notamment aux conditions fixées pour bénéficier de l'amendement « Fourgous » (réorienter vers des supports à capital variable notamment investis en actions), des unités de compte exclusivement investies en SICAV monétaires ouvrent droit à un traitement plus favorable qu'un contrat investi à 90 % dans un fonds en euros et à 10 % dans des actifs réellement risqués.

L'instruction prévoit aussi des mécanismes tendant à assurer la prise en compte unique des mêmes intérêts après changement de qualification fiscale. Lors d'un dénouement ou rachat, la valeur globale du contrat multisupport peut être négative ou simplement inférieure à la somme des revenus pris en compte au titre du bouclier fiscal les années précédentes. Le montant doit-il venir minorer les revenus de l'année ? Autre complexité : le montant des revenus à prendre en compte, puisque seuls les revenus du fonds en euros devraient être retenus au fil de l'eau alors que le contribuable dispose de la valeur de rachat du contrat. Enfin, l'assujettissement aux prélèvements sociaux n'obéit pas au même raisonnement. Or, pour le bouclier fiscal, l'année de perception des revenus fait référence : au numérateur sont prises en compte les impositions afférentes aux revenus de cette année. Dans le cas d'un contrat multisupport, si les intérêts sont pris en compte au fil de l'eau, ils le seront sans qu'au numérateur figurent les prélèvements sociaux afférents (ce qui est défavorable au contribuable) et, à l'inverse, l'année d'assujettissement aux prélèvements sociaux il faudrait réintégrer ceux-ci artificiellement puisque les revenus afférents auront été, hors ceux de l'année, déjà appréhendés (ce qui est favorable au contribuable).

L'assurance-vie est un moyen de minorer les revenus pris en compte au titre du bouclier fiscal. Le système tendant à prévenir ces abus est aujourd'hui contestable et incohérent avec le régime des prélèvements sociaux.

Trois solutions alternatives sont envisageables :

– adopter une approche pragmatique : un revenu est réputé réalisé à partir du moment où il est certain quel que soit le contrat. Les modalités d'application pratique d'une telle mesure doivent être déterminées. S'il était possible d'isoler les intérêts des fonds en euros, cette solution aurait le mérite de mettre fin à l'insécurité juridique et d'appréhender aisément et de façon transparente les revenus réputés réalisés au sein même des contrats. Cette solution ne serait totalement satisfaisante que si le traitement de ces intérêts au regard des prélèvements sociaux était identique. En cas de contrat multisupport en moins-value au dénouement ou présentant des revenus inférieurs à ceux comptabilisés au fil de l'eau, un mécanisme de régularisation serait nécessaire ;

– adopter une approche économique des contrats : un revenu est réputé réalisé à partir du moment où il est certain, quel que soit le contrat et y compris sous la forme d'unités de compte en fonction des supports d'investissement. Cela suppose de mettre au point une définition fiscale des contrats en unités de compte imposant un quota d'actifs composant le contrat. À défaut, on verra se développer les unités de compte exclusivement investies en SICAV monétaires. Cette définition fiscale devrait devenir aussi une définition sociale ;

– prévoir, comme pour les prélèvements sociaux et pour des raisons de simplicité, que les revenus des seuls contrats en euros sont réputés réalisés à la date de leur inscription en compte.

Entre 23 610 et 30 304 euros	Redevables concernés	13	1	30	54	49	25	11	183
	Impact budgétaire	20 776	2 009	128 484	464 677	777 639	1 202 884	2 075 985	4 672 454
	moyenne de remboursement	1 598	2 009	4 283	8 605	15 870	48 115	188 726	25 533
Entre 30 304 et 42 507 euros	moyenne tous impôts	6 422	10 246	17 480	24 519	32 834	80 247	256 791	45 803
	Redevables concernés	11	2	24	100	110	47	15	309
	Impact budgétaire	11 452	16 871	76 722	700 886	2 005 802	1 979 597	3 385 108	8 176 438
> 42 507 euros	moyenne de remboursement	1 041	8 436	3 197	7 009	18 235	42 119	225 674	26 461
	moyenne tous impôts	7 758	9 883	18 295	26 266	41 242	68 294	252 238	47 575
	Redevables concernés	25	9	44	310	1 466	1 284	756	3 894
TOTAL	Impact budgétaire	297 669	273 518	777 279	3 663 840	33 104 607	85 641 432	288 627 478	412 385 823
	moyenne de remboursement	11 907	30 391	17 665	11 819	22 582	66 699	381 782	105 903
	moyenne tous impôts	54 540	174 832	112 507	100 478	112 639	227 824	746 516	272 485
TOTAL	Redevables concernés	8 338	224	585	726	1 850	1 441	834	13 998
	Impact budgétaire	4 837 918	933 538	3 381 144	7 480 758	40 703 842	93 871 970	307 129 984	458 339 153
	moyenne de remboursement	580	4 168	5 780	10 304	22 002	65 144	368 261	32 743
	moyenne tous impôts	876	11 854	18 528	54 650	96 407	211 208	701 462	80 597

Source : Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi (situation au 12/02/2009).

Annexe 2. Répartition des bénéficiaires entre redevables et non redevables de l'ISF

Assujettis à l'ISF	Bénéficiaires			Bouclier 2007		Bouclier 2008		Variation	
	Nombre	Proportion	Coût (M€)	3 734	27 %	5 660	40 %	52 %	-
Non assujettis à l'ISF	Proportion du coût			96 %	99 %	99 %	99 %	-	-
	Moyenne des remboursements (€)			58 918	80 124	80 124	80 124	+ 36%	+ 36%
	Nombre	9 966	8 338	9 966	8 338	8 338	8 338	-16 %	-
Moyenne des remboursements (€)	Proportion			83 %	60 %	60 %	60 %	-	-
	Coût (M€)			9,6	4,8	4,8	4,8	-50 %	-50 %
	Proportion du coût			4 %	1 %	1 %	1 %	-	-
Moyenne des remboursements (€)			964	580	580	580	-40%	-40%	

Annexe 3. Ventilation des bénéficiaires dans le dernier décile

Centiles de RFR		Patrimoine <760 000	Patrimoine <1 220 000	Patrimoine <2 420 000	Patrimoine <3 800 000	Patrimoine <77 270 000	Patrimoine <15 810 000	Patrimoine >15 810 000	Total
Entre 42 514 et 60 683	Redevables concernés	4	1	15	98	166	86	20	390
	Coût	7 024	290 491	47 003	667 669	3 702 434	3 880 696	4 951 343	13 285 650
	Moyenne de remboursement	1 756	29 491	3 134	6 813	22 304	45 124	247 567	34 066
	Moyenne tous impôts	9 442	105 357	23 546	33 855	49 865	81 825	332 337	66 091
Entre 60 683 et 80 339	Moyenne tous impôts après restitution	7 686	75 866	20 412	27 042	27 561	36 701	84 770	32 025
	Redevables concernés	2	1	6	66	196	84	34	389
	Coût	18 309	3 586	38 201	386 835	3 916 396	3 732 249	8 689 503	16 785 079
	Moyenne de remboursement	9 155	3 586	6 367	5 861	19 982	44 432	256 574	43 149
Entre 80 339 et 102 354	Moyenne tous impôts	17 559	20 789	33 247	39 064	58 220	84 359	300 507	81 101
	Moyenne tous impôts après restitution	8 404	17 203	26 880	33 202	38 238	39 928	44 933	37 951
	Redevables concernés	8		5	43	207	79	48	390
	Coût	86 225		112 257	296 559	4 127 667	3 819 200	12 479 703	20 921 611
Entre 102 354 et 130 625	Moyenne de remboursement	10 778		22 451	6 897	19 940	48 344	259 994	53 645
	Moyenne tous impôts	24 883		42 126	47 486	68 250	95 082	327 166	102 038
	Moyenne tous impôts après restitution	14 105		19 675	40 590	48 310	46 738	67 172	48 393
	Redevables concernés	1	4	3	23	195	104	59	389
Entre 130 625 et 164 329	Coût	21 578	95 314	96 018	185 805	3 887 727	5 446 677	11 660 987	21 394 106
	Moyenne de remboursement	21 578	23 829	32 006	8 078	19 937	52 372	197 644	54 998
	Moyenne tous impôts	45 337	38 402	54 694	57 474	78 253	116 456	281 429	117 378
	Moyenne tous impôts après restitution	23 759	14 573	22 688	49 396	58 316	64 084	83 785	62 380
Entre 164 329 et 200 000	Redevables concernés	2		1	19	198	121	48	389
	Coût	32 082		40 734	113 446	4 398 463	7 170 463	10 092 840	21 848 068
	Moyenne de remboursement	16 041		40 734	5 973	22 214	59 260	210 268	56 165
	Moyenne tous impôts	51 161	38 657	78 815	72 842	94 152	134 542	295 078	130 396
Entre 200 000 et 250 000	Moyenne tous impôts après restitution	35 120	-2 077			71 938	75 282	84 811	74 231

Entre 164 329 et 210 972	Redevables concernés	4	1	3	10	170	142	60	390
	Coût	61 868	42 066	25 326	95 174	3 850 565	8 686 831	16 179 242	28 941 072
	Moyenne de remboursement	15 467	42 066	8 442	9 517	22 650	61 175	269 654	74 208
	Moyenne tous impôts	59 723	79 684	81 836	96 978	114 414	157 403	363 507	167 041
	Moyenne tous impôts après restitution	44 256	37 618	73 394	87 461	91 764	96 228	93 832	92 833
Entre 210 972 et 273 921	Redevables concernés	1		1	11	130	183	63	389
	Coût	37 185		5 434	112 675	2 851 586	11 932 419	17 699 613	32 638 912
	Moyenne de remboursement	37 185		5 434	10 243	21 935	65 204	289 146	83 905
	Moyenne tous impôts	86 726		96 617	108 298	144 287	186 600	387 391	201 006
	Moyenne tous impôts après restitution	49 541		91 183	98 055	118 552	121 396	106 445	117 102
Entre 273 921 et 392 076	Redevables concernés	1			6	85	195	103	390
	Coût	1 883			462 987	2 044 264	14 546 891	27 469 733	44 525 758
	Moyenne de remboursement	1 883			77 165	24 050	74 599	266 696	114 169
	Moyenne tous impôts	89 516			155 458	186 491	238 121	414 160	271 708
	Moyenne tous impôts après restitution	87 633			78 294	162 441	163 521	147 464	157 539
Entre 392 076 et 682 481	Redevables concernés	1		4	6	63	181	134	389
	Coût	12 377		209 466	113 441	1 752 904	14 287 006	40 275 067	56 650 261
	Moyenne de remboursement	12 377		52 367	18 907	27 824	78 934	300 560	145 630
	Moyenne tous impôts	249 851		218 069	227 955	254 813	327 288	541 975	386 650
	Moyenne tous impôts après restitution	237 474		165 703	209 048	226 989	248 355	241 415	241 020
> 682 481	Redevables concernés	1	2	6	28	56	109	187	389
	Coût	19 138	103 061	202 840	1 229 212	2 572 601	12 139 000	139 129 448	155 395 307
	Moyenne de remboursement	19 138	51 551	33 807	43 901	45 939	111 367	744 008	399 474
	Moyenne tous impôts	278 914	607 025	461 646	568 904	496 281	736 962	1 815 674	1 202 683
	Moyenne tous impôts après restitution	259 776	555 494	427 840	525 003	450 342	625 595	1 071 666	803 209
Total	Redevables concernés	25	9	44	310	1 466	1 284	756	3 894
	Coût	297 669	273 518	777 279	3 663 840	33 104 607	85 641 432	288 627 478	412 385 823
	Moyenne de remboursement	11 907	30 391	17 665	11 819	22 582	66 699	381 782	105 903
	Moyenne tous impôts	54 540	174 832	112 507	100 478	112 639	227 824	746 516	272 485
	Moyenne tous impôts après restitution	42 634	144 441	94 842	88 659	90 057	161 125	364 734	166 582

Source : Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi (situation au 12/02/2009).

Annexe 4. Comparatif RFR – Bouclier fiscal – plafonnement spécifique ISF

	Revenus et charges pris en compte pour le revenu fiscal de référence	Revenus et charges pris en compte pour le bouclier fiscal	Revenus et charges pris en compte pour le plafonnement ISF
+	Traitements et salaires (après déduction des frais professionnels : 10 % ou frais réels)	OUI	OUI
+	Rémunérations nettes des gérants et associés de certaines sociétés / art. 62 du CGI (après déduction des frais professionnels)	OUI	OUI
+	Pensions et retraites nettes	OUI, après l'abattement de 10 %	OUI, après l'abattement de 10 %
+	Revenus professionnels nets imposés à l'IR au barème progressif (BIC, BNC, BA)	OUI	OUI
+	Revenus professionnels nets imposés à l'IR selon le régime dit des « auto-entrepreneurs »	OUI	OUI
+	Plus-values professionnelles nettes soumises à l'impôt au taux proportionnel	OUI	OUI
+	Revenus de capitaux mobiliers (RCM) nets soumis au barème progressif de l'IR	OUI, pour leur montant avant abattement de 40 % mais après l'abattement forfaitaire	OUI, pour leur montant après abattements ⁽¹⁾
+	Revenus de capitaux mobiliers (RCM) nets soumis au prélèvement forfaitaire libératoire (pas d'abattement)	OUI	OUI
+	Revenus fonciers nets	OUI ⁽¹⁾	OUI
+	Revenus exceptionnels ou différés soumis à l'IR selon le système du quotient	OUI, pour leur montant net après division par le nombre d'années retenues pour le calcul du quotient	OUI, pour leur montant net total
+	Revenus soumis à l'IR selon une base moyenne ou fractionnée	OUI, pour leur fraction soumise chaque année à l'impôt	OUI, pour le montant des revenus effectivement réalisés avant fractionnement ou calcul de la moyenne
+	Plus-values et gains divers nets sur cessions de valeurs mobilières soumis à l'impôt au taux proportionnel (PVM)	OUI, sauf PVM sous seuil de cession	OUI, même PVM sous seuil de cession ⁽²⁾
+	Revenus des produits d'épargne réglementée exonérés d'IR (livret A, LDD, LEP...)	NON	OUI
+	Plus-values et gains nets exonérés (JEI, SCR, FCPR, régime des impatriés, ou du fait de l'abattement pour durée de détention ⁽³⁾)	OUI	OUI
+	Plus-values immobilières (PVI) imposables	OUI ⁽²⁾	OUI
+	Plus-values immobilières (PVI) exonérées du fait de l'abattement pour durée de détention	OUI ⁽³⁾	OUI ⁽³⁾
+	Plus-values immobilières (PVI) exonérées sous conditions (résidence principale, cession à un bailleur social...)	OUI ⁽³⁾	OUI ⁽³⁾
+	Revenus professionnels nets exonérés (BIC, BNC, BA)	OUI	OUI

	OUI ⁽⁴⁾	OUI ⁽⁵⁾	OUI ⁽⁶⁾
+ Plus-values professionnelles exonérées (BA, BNC, BIC)			OUI ⁽³⁾
+ Traitements et salaires afférents aux heures supplémentaires ou complémentaires exonérés d'IR	OUI		OUI
+ Produits de l'épargne salariale (droits en principal et revenus) exonérés d'IR	NON		OUI
+ Droits tirés d'un compte-épargne temps (CET) versés sur un plan d'épargne retraite collectif (PERCO)	OUI		OUI
+ Indemnité de fonction perçue par les élus locaux soumise à la retenue à la source prévue par l'article 204-0 bis du CGI	OUI		OUI
+ Indemnité de fonction perçue par les élus locaux imposée à l'IR selon les règles des traitements et salaires	OUI		OUI
+ Revenus exonérés d'IR en France (fonctionnaire des organisations internationales ou application d'une convention fiscale internationale)	OUI		OUI
+ Revenus exonérés d'IR en France (régimes des impatriés et des expatriés)	OUI		OUI
+ Revenus de capitaux mobiliers exonérés (FCPR, SUIR, SCR, régime des impatriés)	OUI		OUI
+ Prestations sociales et familiales exonérées d'IR (RMI, allocation logement, allocation parent isolé...)	NON		OUI
+ Produits tirés des contrats d'assurance-vie en euros imposés à l'IR au barème progressif	OUI, au dénouement (ou au rachat partiel) du contrat (après abattement)	OUI, à la date de leur inscription en compte (pas d'abattement)	OUI, au dénouement du contrat (pas d'abattement)
+ Produits tirés des contrats d'assurance-vie en unités de compte imposés à l'IR au barème progressif	OUI, au dénouement (ou au rachat partiel) du contrat (après abattement)	OUI, au dénouement (ou au rachat partiel) du contrat (avant abattement)	OUI au dénouement (ou au rachat partiel) du contrat (avant abattement)
+ Produits tirés des contrats d'assurance-vie en euros imposés au prélèvement forfaitaire libératoire	OUI, au dénouement (ou au rachat partiel) du contrat (pas d'abattement)	OUI, à la date de leur inscription en compte (pas d'abattement)	OUI, au dénouement du contrat (pas d'abattement)
+ Produits tirés des contrats d'assurance-vie en unités de compte imposés au prélèvement forfaitaire libératoire	OUI, au dénouement (ou au rachat partiel) du contrat (pas d'abattement)	OUI, au dénouement (ou au rachat partiel) du contrat (pas d'abattement)	OUI, au dénouement (ou au rachat partiel) du contrat (pas d'abattement)
+ Produits exonérés d'IR tirés des comptes épargne logement, PEP et de certains contrats d'assurance-vie (DSK, NSK notamment)	NON	OUI, à la date de leur inscription en compte	OUI
- Déficits globaux imputables des années antérieures ⁽⁵⁾	OUI		OUI
- Déficits professionnels imputables (BIC, BNC, BA) ⁽⁶⁾	OUI		OUI
- Déficit foncier imputable ⁽⁷⁾	OUI		OUI
- Pensions alimentaires versées aux ascendants et descendants (sous certaines conditions et limites)	OUI		NON
- Cotisations ou primes d'épargne-retraite versées à titre facultatif aux plans d'épargne retraite populaire (PERP), au volet facultatif des plans d'épargne retraite d'entreprise (PERP d'entreprise ou « PERE »), aux régimes PREFON, COREM et CRH (article 163 <i>quater</i> vis des CGI)	NON	OUI ⁽⁸⁾	NON
- Abattement en faveur des personnes de condition modeste âgées ou invalides	OUI		NON
- Abattement en faveur des enfants majeurs mariés attachés	OUI		NON

au foyer				
- Charges foncières des monuments historiques ou assimilés qui ne produisent pas de recettes	OUI	NON	NON	NON
- Prestations compensatoires (versement en capital ⁽⁹⁾ ou en rente) et contributions aux charges du mariage	OUI	NON	NON	NON
- Frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans	OUI	NON	NON	NON
- Dépenses supportées par le nu-propriétaire au titre des grosses réparations (sous certaines conditions)	OUI	NON ⁽¹⁰⁾	NON	NON
- Versements effectués à titre de cotisations de sécurité sociale, à l'exception de ceux effectués pour les gens de maison	OUI	NON	NON	NON
- Versements en vue de la retraite mutualiste du combattant	OUI	NON	NON	NON
- Cotisations mentionnées aux articles L612-2 et L612-13 du code de la sécurité sociale, lorsqu'elles n'ont pas été déduites d'un revenu catégoriel	OUI	NON	NON	NON
- Primes ou cotisations des contrats d'assurances conclus en application des articles L. 752-1 à L. 752-21 du code rural relatifs à l'assurance obligatoire contre les accidents de la vie privée, les accidents du travail et les maladies professionnelles des non salariés des professions agricoles	OUI	NON	NON	NON
- Cotisations versées par les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole au titre des contrats d'assurance de groupe mentionnés au 2° de l'article L. 144-1 du code des assurances, dans les limites prévues par l'article 154 bis-0 A du CGI	OUI	NON	NON	NON
- (= déduction des cotisations facultatives d'épargne retraite « Madelin agricole du revenu global à titre supplétif)	OUI	NON	NON	NON

- (1) La CSG afférente aux revenus du patrimoine (RF, RCM) est partiellement déduite de ces mêmes revenus pour le calcul du bouclier fiscal. La CSG sur les produits de placement (produits de taux, dividendes soumis au prélèvement forfaitaire libératoire...) n'est pas admise en déduction.
- (2) Le RFR comprend en théorie le montant des plus-values immobilières imposables mais, dans la pratique, ces montants (taxés à la source) ne sont pas inclus dans le RFR dès lors qu'aucun report de ceux-ci n'est prévu sur la déclaration de revenus (n° 2042).
- (3) L'inclusion du montant de ces plus-values exonérées reste en toute hypothèse théorique, dès lors qu'elles ne sont, la plupart du temps, ni calculées ni déclarées.
- (4) Dans le cas général, l'abattement pour durée de détention produira son plein effet à partir de l'année 2014.
- (5) Seul le montant des déficits globaux imputé sur les revenus est pris en compte, le montant des déficits reportés sur les années suivantes est pris en compte chaque année, au fur et à mesure de l'imputation effectuée.
- (6) Les déficits résultant d'activités exercées à titre non professionnel ne sont pas déductibles des autres revenus soumis à l'IR. Les déficits agricoles ne sont pas déductibles lorsque le montant des revenus nets d'autres sources excède 104 238 €. Les inventeurs bénéficient d'un régime spécial d'imputation pour les charges qu'ils supportent au titre de la prise de brevets, lorsque ces charges excèdent les recettes qu'ils en retirent.
- (7) Les déficits fonciers s'imputent sur les autres revenus à hauteur de 10 700 € chaque année (cette limite est portée à 15 300 € si le contribuable a réalisé un investissement « PériSSol »). Aucune limite d'imputation n'est fixée pour les déficits résultant des dispositifs « Monuments historiques », « Patrimoine naturel » et ancien régime « Malraux » (applicable aux opérations réalisées jusqu'en 2008). Ces déficits peuvent notamment résulter de déductions au titre de l'amortissement « Besson » ou « Robien/Borloo ».
- (8) La déduction de ces cotisations est justifiée par le fait que les rentes versées en contrepartie sont prises en compte pour le calcul du bouclier fiscal (comme de l'impôt sur le revenu) au moment de leur perception effective. Si tel n'était pas le cas, cela conduirait en pratique à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies du CGI.
- (9) A l'exclusion des prestations compensatoires qui donnent lieu à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies du CGI.
- (10) Les contribuables peuvent toutefois opter pour la déduction de ces dépenses dans le cadre de la détermination de leurs revenus fonciers selon les règles de droit commun (sous réserve que l'immeuble soit donné en location et que les revenus de l'usufruitier soient imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers) – voir ci avant n° (7).

Source : Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi (situation au 12/02/2009).

III.- LA PARTICIPATION DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES AU PLAFONNEMENT DE LA TAXE PROFESSIONNELLE EN FONCTION DE LA VALEUR AJOUTÉE

A.- DEPUIS 2007, LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES SUPPORTENT LA FRACTION DU PVA RÉSULTANT DE LEURS HAUSSES DE TAUX

Le plafonnement de la taxe professionnelle est un dégrèvement, visant à rendre au contribuable la fraction de l'impôt qu'il a acquitté, qui excède un seuil fixé par la loi. Cette mécanique, décidée par le législateur, vise à protéger certains contribuables. Le coût résultant de ce dégrèvement à l'instant de la « photographie » de la situation du contribuable incombe donc à l'État. En revanche, la question de la responsabilité du dégrèvement est plus délicate à trancher d'un point de vue dynamique, dès lors que les hausses de taux décidées par les collectivités locales sont susceptibles de majorer le dégrèvement ou d'élargir le champ des bénéficiaires.

Dès lors, l'histoire du plafonnement à la valeur ajoutée de la taxe professionnelle (PVA) peut assez largement être résumée à la question de savoir lequel des trois acteurs de cet impôt – les entreprises, l'État et les collectivités territoriales – doit assumer la charge résultant des décisions locales sur le taux de la taxe.

1.- 1979-1995 : l'État a supporté seul la protection des entreprises

Initialement fixé à 8 % de la valeur ajoutée, le plafond créé en 1979 fut réduit à plusieurs reprises pour atteindre 3,5 % en 1991. La loi de finances pour 1995 (n° 94-1162 du 29 décembre 1994) a introduit une dose de progressivité en relevant le plafond au-delà de certains seuils de chiffre d'affaires.

Mais il est rapidement apparu que l'application en l'état du plafonnement à la valeur ajoutée posait d'importants problèmes, en particulier le coût du dispositif, qui a décuplé en valeur entre 1988 et 1995.

2.- 1995-2007 : les entreprises ont supporté la charge de la dérive des taux

Le législateur a donc institué, à compter de 1996, **un mécanisme dit de « gel des taux »** pour le calcul de la cotisation plafonnée. Le plafonnement s'est alors appliqué sur une cotisation de taxe professionnelle de référence calculée au niveau de l'entreprise. Pour les impositions établies au titre de 1996 et des années suivantes, cette cotisation de référence était égale à la somme des cotisations de chaque établissement de ladite entreprise calculées en retenant :

– la base servant au calcul de la cotisation de taxe professionnelle établie au titre de l'année d'imposition au profit de chaque collectivité territoriale ou groupement doté d'une fiscalité propre ;

– et le taux d'imposition de chaque collectivité ou groupement à fiscalité propre au titre de l'année 1995, ou le taux de l'année considérée, s'il est inférieur.

Le contribuable dégrèvé supportait un ticket modérateur dont le montant était égal au produit de la base nette imposable de l'année par l'augmentation du taux global de taxe professionnelle intervenue depuis 1995. En revanche, ce mécanisme était sans conséquence pour les collectivités territoriales qui se voyaient garantir le produit qu'elles avaient voté. Dans son rapport remis au Premier Ministre le 21 décembre 2004, la commission de réforme de la taxe professionnelle présidée par M. Olivier Fouquet a longuement détaillé les dysfonctionnements d'un tel système, aggravé dans de nombreuses collectivités territoriales par la hausse du taux. Les taux de taxe professionnelle ont, en effet, globalement augmenté de deux points en cinq ans, de 23,34 % en 2000 à 25,27 % en 2005.

3.– Depuis 2007 : les collectivités territoriales dégrèvent les entreprises pour l'impôt excédentaire résultant de leurs hausses de taux

L'article 85 de la loi de finances pour 2006 a modifié, à nouveau, les conditions de prise en charge du PVA : l'État reprenant à sa charge le coût lié aux hausses de taux intervenues de 1995 à 2005, et les collectivités territoriales supportant celle résultant des hausses de taux postérieures. Ainsi, à compter des impositions établies au titre de 2007, les entreprises, quel que soit leur chiffre d'affaires, sont assurées, sous réserve du plafond de 76,225 millions d'euros qui est inchangé, que le montant de leur cotisation de taxe professionnelle calculée sur le taux de l'année courante n'excédera pas 3,5 % de leur valeur ajoutée ou, pour les entreprises de travaux agricoles, ruraux et forestiers (ETARF), 1,5 % de leur valeur ajoutée.

Cette mesure est donc prise en charge pour l'essentiel par l'État qui finance la part du dégrèvement correspondant à la différence entre la cotisation de taxe professionnelle telle qu'elle découlerait des taux applicables en 2005 (dans la limite des taux 2004 majorés de 5,5 % pour les communes et les établissements publics de coopération intercommunale, de 7,3 % pour les départements et de 5,1 % pour les régions) et 3,5 % de la valeur ajoutée. Toutefois, afin d'associer les collectivités territoriales et leurs EPCI au coût du dégrèvement accordé aux entreprises au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, ceux-ci financent à compter de 2007 la part de ce dégrèvement correspondant aux hausses de taux qu'ils ont décidées depuis 2005. Les collectivités continuent à bénéficier du dynamisme des bases d'imposition des entreprises implantées sur leur territoire.

Les collectivités et leurs groupements ont supporté pour la première fois, en 2007, une participation au PVA. Ce sont les données relatives à ce premier exercice qui permettent d'en tirer les premiers enseignements.

B.– LA PARTICIPATION DES COLLECTIVITÉS AU PVA : UN MÉCANISME COMPLEXE MAIS PROTECTEUR DES BUDGETS LOCAUX

Au-delà de la simplicité du principe – les collectivités dégrèveraient la cotisation résultant de l'écart de leur taux avec celui de référence – la participation des collectivités locales au PVA est rendue complexe par une double contrainte : le PVA est un dégrèvement obtenu postérieurement au paiement de l'impôt, alors que le produit de taxe professionnelle est perçu par les collectivités locales antérieurement au paiement de l'impôt.

Il en résulte un mécanisme complexe, mais inévitable, permettant à la fois de répercuter l'essentiel de la charge due par les collectivités territoriales, sans remettre en cause les conditions de leur autonomie et de leur responsabilité financières.

1.– Le contexte juridique : des modalités contraintes par le calendrier spécifique du PVA

Tandis que le PVA est obtenu sur une réclamation du contribuable, postérieure à la clôture de son exercice (calcul de la VA de référence), les bases de taxe professionnelle doivent être notifiées aux collectivités territoriales en amont de la liquidation de l'impôt afin de leur permettre de voter leur taux dans le respect de leur autonomie.

a) Le PVA est un dégrèvement obtenu sur réclamation

En vertu de l'article 1647 B *sexies* du code général des impôts, le PVA est un dégrèvement obtenu sur demande du contribuable. Cette demande ne peut être, par construction, que postérieure à la clôture de l'exercice pour lequel la VA sera déclarée sur le formulaire :

De même, le produit des impositions directes, notamment de la taxe professionnelle, est versé sous forme d'avances mensuelles (les douzièmes) dès le mois de janvier, c'est-à-dire avant la mise en recouvrement des rôles et la perception par l'État du premier acompte (13 juin).

2.– Le mécanisme de participation

Dès lors, la participation des collectivités locales au PVA pourrait les conduire à supporter, plus de 24 mois après les votes des taux, une charge financière résultant précisément des délibérations prises sur le fondement de bases imposables dont elles ne pouvaient anticiper le plafonnement.

C'est la raison pour laquelle le législateur a prévu quatre corrections complémentaires de cette participation : elle est plafonnée *ex-ante* afin de respecter le besoin d'anticipation des collectivités locales corollaire de leur autonomie ; ce plafond est atténué dans certains cas particuliers ; il est prélevé de façon fractionnée sur les douzièmes du second semestre ; enfin, la participation ne peut être ajustée qu'à la baisse au terme de la campagne de plafonnement au titre d'un exercice donné.

a) Premier temps : la notification d'un plafond de participation calculé sur une référence historique

En tout premier lieu, afin de respecter l'autonomie et la liberté de décision des collectivités locales, la participation des collectivités locales est plafonnée à un montant qui peut leur être notifié en temps utile. Celui-ci est calculé en fonction de deux paramètres : le taux voté en mars par la collectivité ou le groupement, et le montant des bases plafonnées prévisionnelles.

Ces bases plafonnées prévisionnelles sont elles-mêmes notifiées à la collectivité ou au groupement sur l'état 1259 avant le vote des taux, de façon à ce que l'assemblée délibérante soit en mesure d'apprécier l'effet futur de ses décisions fiscales. Il s'agit des bases relatives aux établissements plafonnés au titre du dernier exercice connu, c'est-à-dire non pas le précédent (la campagne PVA venant à peine de débiter), mais le pénultième.

b) Deuxième temps : l'atténuation éventuelle du plafond

En 2007, les plafonds de participation ont été calculés à compter de mai, en fonction des bases plafonnées prévisionnelles notifiées en février et des taux votés entre-temps. Pour le calcul de ces plafonds, il est tenu compte de plusieurs mécanismes d'atténuation propres à des situations particulières :

- Premièrement, lorsqu'une fraction des bases plafonnées prévisionnelles notifiées concerne une entreprise soumise au plafonnement du plafonnement ⁽¹⁾, la

(1) Ces entreprises, dont la somme des dégrèvements au titre du DIN et du PVA est limitée à 76 225 000 €, sont au nombre de huit.

participation au PVA concernant ces bases est minorée de 20 %. En effet, le PVA total obtenu par ces entreprises étant lui-même plafonné au niveau national, il serait illégitime de faire supporter aux collectivités territoriales la charge de l'écart de taux sur l'ensemble des bases de l'entreprise, alors même que le dégrèvement ne sera pas consenti en intégralité par l'État.

• Deuxièmement, pour toutes les collectivités locales et leurs groupements (à l'exception des EPCI à TPU et à fiscalité mixte), le plafond ainsi obtenu est minoré de 20 % lorsque deux conditions sont réunies :

– le pourcentage de bases plafonnées de la collectivité ou du groupement est supérieur de plus de 10 % à la moyenne nationale de l'année précédente pour le même échelon (ou la même catégorie d'EPCI) ;

– le montant du plafond de participation excède 2 % du produit de la fiscalité directe (quatre taxes).

• Troisièmement, pour les EPCI à TPU ou à fiscalité mixte percevant la taxe en lieu et place de leurs communes membres, le plafond est également minoré de 20 % lorsque les bases plafonnées notifiées à l'établissement représentent plus de la moitié des bases totales notifiées.

• Quatrièmement, pour les collectivités et groupements éligibles à l'une des trois premières réfections ci-dessus, une minoration supplémentaire est accordée lorsque le produit de taxe professionnelle par habitant de l'année précédente est inférieur à la moyenne nationale du même échelon ou de la même catégorie d'EPCI. Cette minoration, dont la formule est complexe⁽¹⁾, se cumule à la première sans que leur total puisse être supérieur à 50 % de baisse du plafond.

• Cinquièmement, pour les EPCI à TPU dont le produit de taxe professionnelle par habitant de l'année précédente est inférieur au double de la moyenne nationale, une réfaction supplémentaire est accordée. Celle-ci est de 80 % sur la participation excédant 1,8 % du produit de TP de l'année précédente.

(1) La réfaction additionnelle, exprimée en pourcentage, est égale à :
 $[1/3 - \text{produit de TP par habitant de la collectivité ou de l'EPCI en } N-1 / (3 \times \text{produit de TP par habitant au niveau national constaté en } N-1 \text{ pour la collectivité ou l'EPCI de même catégorie})] \times 100\%$.

EXEMPLE

Soit en 2007 une communauté d'agglomération dont les bases prévisionnelles des entreprises plafonnées s'élèvent à 15 000 000 €, dont 5 000 000 € sont afférentes à des entreprises faisant l'objet de la limitation du plafonnement. Les bases prévisionnelles totales de taxe professionnelle s'élèvent à 20 000 000 €. Le taux de taxe professionnelle est en 2007 de 22 %. Le taux de référence est de 20 %.

En outre, en 2006, le produit de taxe professionnelle par habitant constaté dans cette collectivité est de 300 €. Au niveau national, le produit par habitant de taxe professionnelle pour les communautés d'agglomération est de 279 €.

La communauté d'agglomération bénéficie de la réfaction de droit de 20 % sur la part de la participation afférente aux entreprises plafonnées soumises à la limitation du plafonnement. Elle peut bénéficier de la réfaction de 20 % sur la part de sa participation afférente à des entreprises plafonnées non soumises à la limitation du plafonnement car les bases prévisionnelles plafonnées sont supérieures à 50 % des bases prévisionnelles totales. En revanche, elle ne peut pas bénéficier de la réfaction additionnelle dès lors que le produit de taxe professionnelle par habitant de 2006 est supérieur au produit moyen par habitant constaté au niveau national.

Le plafond de participation ainsi minoré de cette communauté d'agglomération, serait de :

$$15\,000\,000 \times (22\% - 20\%) \times 80\% = 240\,000 \text{ €}.$$

Cependant, dès lors que le produit de taxe professionnelle par habitant est inférieur au double du produit moyen par habitant constaté au niveau national ($2 \times 279 = 558$ €), la communauté d'agglomération peut bénéficier de la réfaction de 80 % sur la part de la participation qui excède 1,8 du produit de taxe professionnelle de 2006. Le produit de taxe professionnelle figurant dans les rôles généraux de 2006 s'élevait à $19\,000\,000 \times 21\% = 3\,990\,000$ €.

$$1,8\% \times 3\,990\,000 = 71\,820 \text{ €}.$$

La part de la participation qui fait l'objet de la réfaction de 80 % est de : $240\,000 - 71\,820 = 168\,180$ €. La communauté d'agglomération bénéficie, sur cette part, d'une réfaction de 134 544 € ($168\,180 \times 80\%$).

Le plafond de participation sera donc égal, au titre de 2007, à $105\,456$ € ($240\,000 - 134\,544$).

c) Troisième temps : le prélèvement de la participation notifiée

Après imputation de l'ensemble de ces atténuations, le plafond de participation au PVA est notifié aux collectivités territoriales sur un état spécifique *1259 PVA*.

En 2007, les notifications des montants de plafonds de participation se sont échelonnées du mois de juillet jusqu'au mois de septembre, en fonction des modalités de mise en œuvre des programmes de calcul par les services fiscaux et suivant les catégories de collectivités à traiter.

L'article 85 de la loi de finances pour 2006 dispose : « *Le montant maximum de prélèvement mentionné au premier alinéa du présent 2 vient en diminution des attributions mensuelles des taxes et impositions perçues par voie de rôle restant à verser au titre de l'année d'imposition. Toutefois, ce montant n'est pas mis à la charge des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre s'il n'excède pas 50 euros.* » À réception de l'état 1259 PVA (entre juillet et septembre), les

trésoreries générales ont donc procédé en 2007 au prélèvement en respectant un principe d'étalement du prélèvement jusqu'au 31 décembre 2007 en fonction du nombre d'attributions mensuelles restant à verser. Selon le rapport déposé au Parlement en application de l'article 81 de la loi de finances pour 2007 : « *D'une manière générale, les modalités de récupération du plafond de participation n'ont pas soulevé de difficulté particulière en 2007. Le montant du plafond de participation représente pour le plus grand nombre de collectivités concernées moins d'une attribution mensuelle et l'étalement sur trois ou quatre mois a permis de ne pas perturber la gestion de leur trésorerie.* »

d) Quatrième temps : l'ajustement de la participation au PVA réellement ordonnancé au titre d'un exercice

La dernière étape affectant la participation des collectivités au PVA au titre d'un exercice vise à ajuster celle-ci en fonction du dégrèvement réellement ordonnancé par l'État à la demande du contribuable. Le principe du plafond de participation garantit à cet égard que la charge supportée par une collectivité ou un groupement ne peut qu'être diminuée (par remboursement) dans l'hypothèse où le plafond notifié et prélevé se serait avéré supérieur au PVA réellement ordonnancé par l'État sur le territoire concerné.

Le Rapporteur général ne dispose pas encore des données relatives à cet ajustement, auquel il n'a pu être procédé qu'après clôture du délai de demande du PVA au titre de 2007 (c'est-à-dire depuis le 31 décembre 2008).

B.- L'ANALYSE DE LA PARTICIPATION DES COLLECTIVITÉS LOCALES AU PVA EN 2007 ET 2008

À la fin du premier semestre 2009, plusieurs ensembles de données ont pu être communiqués au Rapporteur général.

- Le rapport du Gouvernement au Parlement sur le PVA, remis au mois d'octobre 2008, dresse un premier bilan du PVA demandé au titre de 2007 et des participations prélevées sur les collectivités territoriales au cours de cette même année, y compris du point de vue des effets des mécanismes d'atténuation.

- Les données budgétaires disponibles sur les finances locales donnent également une vision de la répartition de la participation au PVA au titre de 2008, mais à une échelle plus globale des échelons de collectivités.

1.- Analyse des participations prélevées en 2007 et 2008

Les chiffres communiqués au Rapporteur général permettent de dresser trois constats statistiques : la participation au PVA représente une fraction faible des ressources des collectivités locales, elle pèse surtout sur les départements et les régions, son volume est concentré (à chaque échelon) sur un nombre relativement limité de collectivités.

a) Un coût global modéré mais croissant

Les montants des plafonds de participation prélevés en 2007 et 2008 sont retracés dans le tableau suivant.

(millions d'euros)

Collectivité	PVA 2008	PVA 2007	Évolution
Communes	32,2	21,4	50 %
EPCI	78,8	68,7	15 %
dont à TPU	37,4	57,4	
dont à fiscalité mixte	26,6		
dont à TPZ (hors zone)	8,8		
dont à TPZ (zone)	0,5		
dont à fiscalité additionnelle	5,6	11,3	
Départements	335,5	278,0	21 %
Régions	318,5	277,2	15 %
Total	764,99	645,34	19 %

Source : DGFIP et DGCL-DESL

Il ressort de ces chiffres que la participation des collectivités locales au PVA a augmenté en un an de 19 %. Cette augmentation (liée aux hausses de taux) est relativement homogène. On relève cependant que l'échelon communal, plus faible contributeur au PVA en raison de hausses de taux modérées entre 2005 et 2007, voit sa participation augmenter de 50 % en 2008.

Rapporté à l'ensemble des produits fiscaux directs perçus, le poids de la participation au PVA doit être relativisé :

Collectivités	Plafond de participation /produit fiscal (1) en %
Communes - EPCI	0,9 %
dont EPCI	1,0 %
Départements	1,7 %
Régions	6,0 %
TOTAL	2,0 %

(1) produit issu des rôles généraux

Source : DGFIP

De même, les chiffres du tableau suivant attestent du poids modéré de cette participation en proportion des produits de taxe professionnelle perçus. Seules les régions subissent un taux de participation substantiel (9,5 %).

Collectivités	Plafond de participation 2007/produit TP (1) en %
Communes - EPCI	1,2 %
dont EPCI	1,1 %
Départements	3,7 %
Régions	9,5 %
TOTAL	3,6 %

(1) produit issu des rôles généraux

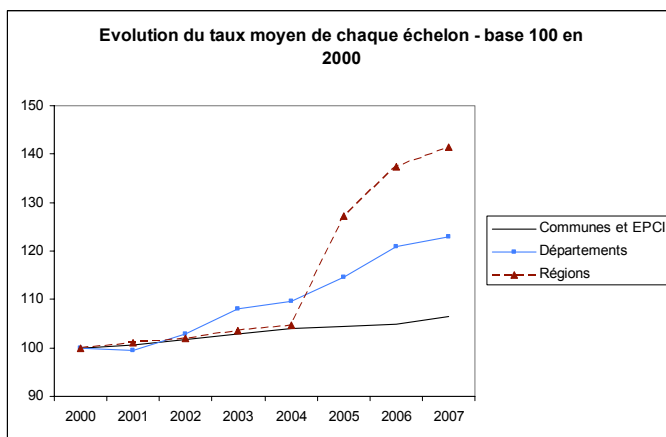
Source : DGFIP

b) Une participation concentrée verticalement sur les départements et les régions

En 2007, plus de 86 % des plafonds de participation ont été prélevés sur les départements et les régions. En 2008, ce taux était de 85 %.

La participation des collectivités locales au PVA est donc très inégalement répartie entre les échelons. Elle est fortement concentrée sur les régions et les départements. Ceci résulte des différences importantes entre les politiques fiscales conduites par chaque échelon, peut-être dues à des cycles électoraux qui ne sont pas en phase les uns avec les autres.

Comme le montre le graphique ci-dessous, tandis qu'à compter de 2005 le taux moyen communal et intercommunal progresse très faiblement, les taux moyens départementaux et régionaux tirent l'essentiel de la hausse continue du taux moyen national.



c) Une participation très concentrée horizontalement sur peu de collectivités par échelon (2007)

La répartition horizontale de la charge de la participation au PVA, au sein d'un même échelon, est très inégale. Elle présente une caractéristique, dans chaque échelon, de très forte concentration sur un nombre restreint de collectivités, la répartition étant homogène, en revanche, sur la grande majorité de l'effectif concerné. Ainsi, en 2007, seuls 24 communes, 8 EPCI à fiscalité

additionnelle et 2 régions avaient des plafonds de participation représentant plus de 10 % de leur produit des quatre taxes.

POIDS DE LA PARTICIPATION RELATIVEMENT AU PRODUIT FISCAL 4T

(nombre de collectivités ou EPCI)

Collectivité	0-10 %	10-20 %	20 à 30 %	30 à 40 %	40 à 50 %	Supérieur à 50 %	Ensemble
Communes	3 967	18	2	1	3		3 991
EPCI FA	798	8					806
EPCI TPU	452						452
Départements	85						85
Régions	22	2					24

Source : DGFIP

Cette concentration est également manifeste du point de vue des montants de participation puisque moins de 100 collectivités locales ou groupements supportent 52 % de la charge totale (332,5 millions d'euros) :

	Ensemble de la catégorie		Concentration du poids de la participation		
	Effectif total concerné	Montant total de la participation	dont	acquittés par	soit en % de la charge totale
Communes	3 991	21 millions d'euros	11,4	50 communes	54 %
EPCI - FA	806	11 millions d'euros	4,2	20 EPCI	38 %
EPCI-TPU	452	58 millions d'euros	34,6	10 EPCI	60 %
Départements	85	278 millions d'euros	143,8	12 Départements	52 %
Régions	24	277 millions d'euros	138,5	4 Régions	50 %

Par opposition à la concentration verticale sur les départements et les régions, ce deuxième phénomène de concentration, horizontale celle-là, semble devoir trouver une explication différente. En effet, il convient sans doute d'appréhender ces inégalités moins sous l'angle des différences de politiques fiscales que de l'hétérogénéité d'implantation des établissements bénéficiant du PVA. En pratique, cette concentration du coût de la participation témoigne de l'inégalité entre collectivités territoriales du point de vue des bases plafonnées elles-mêmes.

DISTRIBUTION DU NOMBRE DE COLLECTIVITÉS OU DE GROUPEMENTS ACQUITANT UNE PARTICIPATION EN FONCTION DU POURCENTAGE DE BASES PLAFONNÉES (2007)

	0-10%	10-20%	20-30%	30-40%	40-50%	50-60%	60-70%	70-80%	80-90%	90-100%
Communes	388	493	477	423	409	344	303	345	374	435
Communautés urbaines à fiscalité additionnelle (y compris TPZ)						1				
Communautés de communes à fiscalité additionnelle (y compris TPZ)	32	111	160	169	132	94	64	29	13	1
Communautés d'agglomération (TPU)	1	2	12	24	21	14	2	1		
Communautés urbaines à TPU					5	1	1			
Communautés de communes à TPU	14	39	73	73	79	35	23	20	3	6
SAN (TPU)		1	1	1						
Départements ⁽¹⁾				22	30	22	10	1		
Régions ⁽²⁾			1	2	11	8	2			

(1) Hors Paris, Corse du Sud et Haute Corse

(2) Hors CT de Corse

Le tableau ci-dessus illustre cette inégalité. Il montre que les collectivités et groupements ayant supporté une participation en 2007 sont dans des situations qui peuvent être radicalement différentes. Tandis que, dans les colonnes les plus à gauche, la hausse de taux a entraîné une participation limitée au PVA, dans les colonnes les plus à droite, elle a entraîné une participation au PVA quasiment égale à chaque euro de produit supplémentaire perçu. Quelques exemples permettent d'illustrer ce phénomène :

– entre 2004 et 2007, le département de la Creuse a augmenté son taux de 2,02 points entraînant une participation nette de 733 458 euros alors que le département du Nord a augmenté son taux de 1,24 point pour une participation de 31 357 069 euros ;

– sur la même période, la région Guadeloupe a augmenté son taux de 1,25 point et la région Rhône-Alpes de 0,36 point, la première a supporté en 2007 une participation de 941 307 euros et la seconde de 22 154 425 euros

2.- L'évaluation des effets de la participation des collectivités territoriales au PVA sur les politiques fiscales locales

Les modalités ci-dessus rappelées de la participation des collectivités territoriales au PVA ont deux effets distincts du seul impact sur leurs budgets :

– un effet souhaité : la participation vise à inciter à une certaine modération des politiques fiscales locales ;

– une conséquence assumée : la participation revient à écrêter les bases fiscales sur lesquelles les collectivités exercent leur pouvoir.

a) Un effet difficile à apprécier sur la responsabilité fiscale

Le Rapporteur général l'a rappelé précédemment : les taux d'imposition de la taxe professionnelle ont augmenté continûment depuis 2004, quoique sous les influences inégales des différents échelons de collectivités. Le tableau suivant retrace l'impact de chaque annuité de hausse de taux d'imposition sur le coût de la participation pour chaque échelon de collectivités ou de groupements :

(millions d'euros)

	régions	départements	communes percevant les 4 taxes (1)	EPCI à fiscalité additionnelle (2)	EPCI à TP unique
Participation brute 2007	282	286	23	12	65
Participation brute sur différentiel de taux 2006	246	221	18	9	49
Participation brute sur différentiel de taux 2005	157	25	2	4	4
Influence des hausses de taux 2006 - 2007	37	65	5	4	16
Influence des hausses de taux 2005 - 2006	89	197	16	5	45
Ensemble des hausses 2005 à 2007	126	261	21	8	61

(1) Y compris EPCI sans fiscalité propre

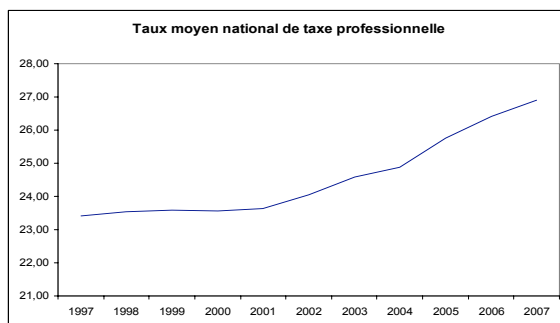
(2) Y compris EPCI à TPZ, hors de la zone

Il ressort de ce tableau que :

– Plus de la moitié du coût de la participation des régions (157 millions d'euros sur 282) résulte de leur taux d'imposition 2005. Ce coût est lié à l'excédent de hausse au-delà des 5,1 % de majoration que la loi de finances pour 2006 a fixé comme augmentation de référence.

– La participation des départements, des communes et des EPCI résulte, elle, pour l'essentiel (respectivement 69 %, 70 % et 65 %) des seules hausses de taux intervenues en 2006.

Faisant masse des décisions propres à chaque échelon, le Rapporteur général ne peut qu'observer que le taux moyen national de taxe professionnelle a augmenté de façon ininterrompue depuis 1997. Plus encore, comme en témoigne le graphique suivant, la réforme du PVA qui a responsabilisé les collectivités sur les hausses de taux intervenues à compter de 2005 n'est pas parvenue à infléchir l'accélération de la courbe qui est résultée de la déliaison partielle des taux votée en 2003.



Cette absence d'effet de la participation au PVA sur les décisions locales en matière de taux semble pouvoir être aussi expliquée par le mécanisme lui-même. Comme le Rapporteur général l'a indiqué, une collectivité ou un groupement n'est comptable du « ticket modérateur » que dans la limite d'un plafond lui-même calculé sur des bases décalées dans le temps (N-2). En outre, la collectivité perçoit effectivement la totalité de son produit de taxe professionnelle correspondant à l'intégralité de ses bases (hors exonérations) par le taux qu'elle a voté. La participation au PVA n'est donc pas une perte de recettes au sens budgétaire. Elle constitue un remboursement forfaitisé d'un produit réellement perçu. Ainsi, d'un strict point de vue budgétaire, rien ne freine véritablement les hausses de taux : elles ne sont pas coûteuses, bien qu'elles ne soient pas productives de recettes, sur les bases plafonnées et elles sont sources de recettes supplémentaires nettes sur les bases non plafonnées.

Par conséquent, force est de constater que la participation des collectivités territoriales au PVA n'incite que très faiblement à la modération fiscale. Elle a principalement pour effet de déconnecter la hausse du taux et la hausse de la recette en neutralisant une fraction du produit supplémentaire attendu. Paradoxalement, il convient sans doute de s'interroger sur la possibilité qu'elle produise un effet contraire à celui attendu, puisque les collectivités territoriales cherchant à couvrir un besoin de financement donné pourraient augmenter davantage leur taux, compte tenu des bases plafonnées, qu'elles ne l'auraient fait en l'absence de participation au PVA.

b) Un effet sur l'autonomie fiscale : la question du ratio de bases plafonnées

La participation des collectivités au PVA impose donc de s'interroger sur la quantité de bases plafonnées par collectivité. En effet, c'est le poids relatif de ces bases sur l'ensemble de l'assiette de la taxe professionnelle qui constitue la base de la participation, et permet l'anticipation du produit fiscal net attendu après que le produit perçu sur ces bases a été retranché par prélèvement en fin d'exercice.

Ces bases plafonnées constituent d'une certaine manière une assiette « saturée », c'est-à-dire sur laquelle le pouvoir fiscal ne peut plus s'exercer. Ainsi que cela a été décrit précédemment, c'est le cas si la collectivité augmente son taux, puisque non seulement le contribuable sera remboursé de l'excédent d'impôt qui en découlera, mais aussi parce que la collectivité devra rembourser à l'État le supplément de produit ainsi perçu. C'est également le cas lorsque la collectivité envisage de diminuer son taux de taxe professionnelle, dès lors que :

– sauf à ce que ledit taux devienne inférieur à celui de référence, la collectivité ne perdra pas de recette budgétaire (le moindre produit étant compensé par une moindre participation au PVA) ;

– le contribuable ne percevra la baisse qu’à la double condition qu’aucune autre collectivité sur le territoire ne majore le sien et que cette baisse fasse passer sa cotisation brute en dessous du seuil de 3,5 % de sa VA, c’est-à-dire le déplaçonne.

Le Rapporteur général redoute donc que nombre de collectivités ou groupements considèrent ces bases plafonnées comme une source fixe de produit fiscal intangible, relativement déconnectée de leur propre politique en la matière, à la manière d’une dotation.

RÉPARTITION DU NOMBRE DE COLLECTIVITÉS OU EPCI EN PROPORTION DE BASES PLAFONNÉES SUR LES BASES DE TAXE PROFESSIONNELLE

(nombre de collectivités ou EPCI)

	0-10 %	10 %-20 %	20 %-50 %	50 %-80 %	80 %-90 %	90 %-100 %
Communes	8 664	2 087	4 283	3 126	1 067	1 596
EPCI - FA	71	201	758	324	27	7
EPCI - TPU	31	123	740	280	17	9
Départements	0	1	60	36	0	0
Régions	0	0	15	10	0	0
	17 034			6 499		

Forte autonomie : les hausses/baisses de taux ont une répercussion totale sur le budget et sur les contribuables

Faible autonomie : les hausses/baisses de taux n’ont aucun effet budgétaire ni sur les contribuables

Ce tableau montre qu’environ un quart de l’ensemble des collectivités locales et des EPCI (6 499) ne dispose d’un levier fiscal que sur moins de la moitié de leurs redevables à la taxe professionnelle. Plus de la moitié (52,5 %) des collectivités et EPCI percevant la taxe professionnelle ont plus de 20 % de bases plafonnées, c’est-à-dire peuvent considérer, à l’extrême, que plus d’un cinquième des entreprises de leurs territoires sont déconnectées des décisions fiscales qu’ils prennent.

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

Conformément à la méthode retenue dans les précédents travaux de la Commission des finances, le présent rapport porte d'abord sur le suivi des dispositions fiscales adoptées dans les lois de finances votées avant le 1^{er} janvier 2008 et dans la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, qui, à la date du 1^{er} juin 2009, n'avaient pas encore fait l'objet des textes d'application nécessaires. Il prend également en compte les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2009, dans la loi de finances rectificative pour 2008 et dans la première loi de finances rectificative pour 2009.

Au total, il analyse les conditions d'application de 241 articles contenus dans 12 lois promulguées entre décembre 2003 et février 2009. Cette application est appréciée compte tenu des textes dont la Commission des finances a eu connaissance à la date du 1^{er} juin 2009.

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 2009

Textes	Articles pris en compte	Articles		
		Ayant fait l'objet d'un texte d'application	En attente de texte d'application	D'application directe
LFR 2003	1	1	–	–
LFI 2005	2	2	–	–
LFI 2006	1	–	1	–
LFR 2005	4	1	3	–
LFI 2007	4	1	2	1
LFR 2006	2	2	–	–
Loi TEPA	3	3	–	–
LFI 2008	32	18	7	7
LFR 2007	31	14	11	6
LFI 2009	74	8	35	31
LFR 2008	82	13	30	39
1 ^{ère} LFR 2009	5	1	1	3
TOTAL	241	64	90	87

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 241 dispositions fiscales prises en compte, 90, soit un peu plus d'un tiers, sont encore en attente de texte d'application**. Parmi celles-ci, 6 seulement concernent des textes votés il y a plus de deux ans et demi.

Sur les 74 dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2009, 39 étaient pleinement en application au 1^{er} juin 2009, c'est-à-dire un peu plus de la moitié, soit que cette application ne nécessite pas, selon l'administration, de dispositions particulières (31 articles), soit que les textes d'application nécessaires ont déjà été pris (8 articles).

Pour la loi de finances rectificative pour 2008, le taux d'application atteint 63 %, 52 des 82 articles fiscaux de ce texte 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 :

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

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

– l'article 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.

Le ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi a réuni, au cours du deuxième trimestre 2009, un groupe de travail chargé de dégager les moyens d'améliorer les modalités de publication des textes d'application de la loi fiscale, et tout particulièrement des instructions fiscales. Ce groupe de travail, auquel le Rapporteur général a participé, a émis plusieurs propositions visant rendre plus transparent et plus rapide le processus d'élaboration des instructions fiscales :

– les mesures fiscales feraient l'objet de consultations publiques dès le stade de l'élaboration du texte législatif. Les projets d'instruction fiscale seraient rendus publics parallèlement à l'élaboration du texte de loi ;

– en début d'année, l'administration fiscale pourrait indiquer les dispositions fiscales qu'elle a l'intention de commenter et préciser le calendrier de publication prévu ; en ne nécessitant pas d'être commentées, les autres dispositions seraient ainsi explicitement considérées d'application directe ;

– les projets d'instruction fiscale seraient opposables dès leur mise en consultation ;

– l'administration fiscale s'engagerait à publier les instructions dans un délai de deux mois pour les dispositions ayant fait l'objet d'une consultation en amont de la discussion parlementaire.

Le Rapporteur général appuie ces propositions qui sont de nature à améliorer la qualité de la norme fiscale.

I.- FISCALITÉ DES PERSONNES

10.– DISPOSITIONS GÉNÉRALES

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

Article 11

Renforcement du bouclier fiscal

a) Contenu :

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

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

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

En outre, il procède à des aménagements plus techniques :

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

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

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

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

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

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

b) Application :

L’instruction 13 A-1-08 (BOI n° 83 du 26 août 2008) commente ces dispositions avec plusieurs interprétations importantes et des illustrations utiles (récapitulatifs et exemples notamment en annexe). Deux grands volets appellent des commentaires :

● Les contributions et prélèvements sociaux

En premier lieu, l’instruction apporte plusieurs précisions quant aux modalités de prise en compte des contributions et prélèvements sociaux. Ils sont retenus dans au prorata des droits détenus dans une indivision ou une société de personnes et pour le montant effectivement supporté en présence d’un bien démembré. Ils sont pris en compte qu’ils soient déductibles ou non des revenus, sous réserve qu’ils correspondent à des montants régulièrement déclarés comme l’ensemble des impositions retenues au numérateur du bouclier fiscal.

En second lieu, par cohérence avec la méthode de détermination des traitements et salaires nets, l’instruction admet que la fraction de la CSG déductible du revenu global imposable de l’année de son paiement soit admise en déduction des revenus sur lesquelles elle est assise, ce qui concerne certains revenus du patrimoine et produits de placement. Elle présente deux exemples afférents aux dividendes.

● Les revenus nets pris en compte

L’instruction explicite les conséquences liées au fait de retenir l’année de perception des revenus comme année de référence, elle rappelle les modalités de détermination des revenus nets catégoriels soumis à l’impôt sur le revenu pris en

compte (après imputation des abattements catégoriels) et précise les modalités applicables à certains cas particuliers :

– les revenus supportant une majoration de 25 % sont retenus sans tenir compte de cette majoration,

– les revenus soumis à l'impôt sur le revenu sur une base moyenne ou fractionnés sont pris en compte pour le montant ayant effectivement supporté l'impôt.

Par ailleurs, l'instruction précise la notion de « revenus réalisés ». Les revenus réalisés soumis à l'impôt sur le revenu sont ceux pour lesquels un fait générateur de l'impôt est intervenu. Les revenus réalisés exonérés d'impôt sur le revenu s'entendent de ceux qui peuvent être appréhendés par le contribuable. Les revenus réputés réalisés sont ceux pour lesquels la loi prévoit de les retenir à la date de leur inscription en compte. Des précisions importantes sont données s'agissant des contrats multi-supports :

– leur assimilation à des contrats en unités de compte (les revenus ne sont alors pas réputés réalisés à la date de leur inscription en compte) est subordonnée à la présence effective de garanties exprimées en unités de compte ;

– à titre indicatif, sur le marché français, les contrats dont une part des primes versées est affectée à l'acquisition de droit exprimées en unités de compte sont actuellement placés en unités de compte à hauteur de 20 % de l'épargne ;

– un contrat dans lequel l'épargne est en réalité exclusivement ou quasi-exclusivement investie sur le fonds en euros « pendant la majeure partie de l'année » est assimilé à un contrat en euros,

– en cas de respect par la suite des conditions permettant l'assimilation à un contrat en unités de compte, la part des revenus déjà pris en compte devra être retranchée du montant total des revenus réalisés lors d'un rachat partiel ou du dénouement du contrat.

L'instruction 13 A-2-09 (BOI n° 47 du 23 avril 2009) est également venue commenter les dispositions de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 qui a, d'une part, permis de ne pas tenir compte des revenus réalisés hors de France l'année d'un établissement de résidence fiscale en France (droit à restitution N+2 uniquement) et, d'autre part, hors ce cas particulier, de prendre en compte les revenus réalisés hors de France nets des impositions acquittées à l'étranger.

Sur la prise en compte des revenus réalisés à l'étranger, l'instruction précise en toute logique que seules les impositions afférentes aux revenus pris en compte pour le bouclier fiscal sont admises en diminution du revenu, ce qui exclut par exemple les impositions afférentes aux revenus réalisés l'année d'établissement de la résidence fiscale. Lorsque l'imposition étrangère porte sur

des revenus pris en compte et sur d'autres qui ne le sont pas, la quote-part est déterminée au prorata des revenus pris en compte. De même, les contributions et prélèvements sociaux admis en diminution du revenu s'entendent de ceux qui, de nature fiscale, comme en France, contribuent au financement de la protection sociale sans contrepartie directe et indirecte (exclusion des cotisations sociales). Une liste des impositions équivalentes aux impositions françaises prises en compte est fournie en annexe.

Enfin, seul le montant net, après éventuels dégrèvements et remboursements, est admis en diminution du revenu. Le contribuable doit ainsi fournir la copie certifiée conforme de l'avis d'imposition étranger, le double ou les doubles de la déclaration de revenu, à raison des revenus étrangers de l'ensemble des membres du foyer fiscal. À défaut, le contribuable doit fournir tous documents probants certifiés conformes et une attestation de l'administration fiscale étrangère certifiant que ces éléments ont été pris en compte aux fins d'imposition.

À titre de règle pratique le cours de change est le cours moyen de l'année. Le contribuable peut opter globalement pour la conversion d'un revenu net d'impôt au cours moyen de l'année de sa perception.

Enfin, **l'instruction 13 A-1-19 (BOI n° 16 du 13 février 2009)** a commenté les incidences sur le droit à restitution de la création du régime du micro-entrepreneur par l'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie. En outre, afin de traiter à parité les contribuables selon qu'ils choisissent ou non de bénéficier de ce nouveau régime, le revenu à prendre en compte pour le plafonnement des impôts directs s'entend du montant du chiffre d'affaires ou des recettes diminué de l'abattement du régime micro-BIC ou de la réfaction forfaitaire du régime spécial BNC. De plus la fraction du versement forfaitaire sociale représentative de la CSG et de la CRDS est prise en compte au numérateur. L'instruction donne des exemples et précise qu'en cas de déchéance du régime optionnel donnant lieu à rectification, cette rectification conduira à recalculer le droit au plafonnement des impôts directs en fonction du revenu réhaussé, sans prise en compte des droits rappelés en conséquence pour le calcul du montant de la restitution.

*

* *

10-02.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 9

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

a) Contenu :

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

– une rupture de la vie commune,

– une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur à la date de la demande,

– un comportement fiscal qui se traduit par le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives depuis la rupture de la vie.

b) Application :

L'instruction 5 B-13-09 (BOI n° 44 du 20 avril 2009) commente ces dispositions.

Elle précise les modalités d'appréciation des trois conditions à satisfaire cumulativement pour le bénéfice de responsabilité solidaire et de détermination du montant de la décharge.

Par ailleurs, elle admet que la demande de décharge de responsabilité solidaire soit recevable lorsque les impositions sont contestées sur le plan de l'assiette. Cependant, le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et les pénalités y afférentes, et la demande en décharge de responsabilité solidaire ne peut alors être examinée qu'à l'issue de ce sursis de paiement.

Surtout elle donne les éléments nécessaires à la détermination d'une disproportion en indiquant que :

– lorsque la dette fiscale est inférieure ou égale à la valeur du patrimoine telle que déterminée dans des conditions précisées, il n'y a pas, en principe, de disproportion marquée,

– lorsque le montant de la dette fiscale est supérieur au montant du patrimoine, la disproportion est appréciée en effectuant la comparaison entre, d'une part, le montant de la dette fiscale, diminuée de la valeur du patrimoine et, d'autre part, la situation financière nette du demandeur. Lorsque du patrimoine productif de revenus a été inclus dans la détermination de la situation patrimoniale, il convient de ne pas prendre en compte ces revenus pour déterminer la situation financière.

Si la situation financière du demandeur à la date de la demande ne permet pas d'envisager un plan de règlement de la dette fiscale nette de la valeur du patrimoine dans un délai n'excédant pas dix ans, la disproportion est considérée comme marquée.

L'instruction produit, outre quelques exemples dans son corps, trois annexes illustrant les modalités d'application de l'article : une annexe présentant une situation de disproportion marquée et une situation où elle ne l'est pas, trois annexes de cas pratiques de décharge de responsabilité solidaire au titre de chacun des impôts concernés (impôt sur le revenu, impôt de solidarité sur la fortune et taxe d'habitation).

*

* *

10-03.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 38

Imputation du droit à restitution sur les impositions directes locales et l'ISF

a) Contenu :

Cet article permet à un contribuable d'imputer son droit à restitution sur les impositions de l'année n+2, l'année n étant celle de la perception des revenus pris en compte pour le calcul du droit à restitution. Les impositions concernées sont l'ISF, les prélèvements sociaux, la taxe d'habitation et la taxe foncière.

Cette « auto-liquidation » s'accompagne d'une déclaration du contribuable indiquant les revenus, les impositions, le montant imputé et les imputations déjà

réalisées. Le solde non imputé pourra faire l'objet d'une demande de restitution. Si le montant imputé excède de plus du 20^{ème} le montant de la restitution à laquelle le contribuable a droit, une majoration de 10 % s'applique sur l'excédent.

b) Application :

La publication de l'instruction est imminente.

*
* *

11.- IMPÔT SUR LE REVENU – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

11-16.- Loi de finances initiale pour 2008

Article 31

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

a) Contenu :

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

b) Application :

L'**instruction 5-F-2-09** (BOI n° 2 du 5 janvier 2009) qui commente les dispositions de cet article apporte plusieurs précisions.

En premier lieu, elle précise les modalités selon lesquelles la condition tendant à l'amortissement des biens donnés doit être comprise, d'une part, lorsque le bien n'a pas été inscrit à un compte d'immobilisation par une entreprise donatrice imposée selon le régime réel et, d'autre part, lorsque l'entreprise donatrice n'est pas imposée selon le régime réel. Dans ces cas, l'instruction exonère l'avantage résultant du don à la condition que le bien ait fait l'objet d'une utilisation professionnelle pendant au moins douze mois (si son prix de revient est inférieur à 500 euros) ou pendant au moins trois ans (si son prix de revient est égal ou supérieur à 500 euros).

En second lieu, l'instruction donne une définition large des matériels éligibles en incluant, d'une part, les équipements informatiques périphériques, tels qu'imprimante, scanner ou disque dur externe et, d'autre part, les matériels de communication permettant l'accès à des services de communications électroniques et de communication au public en ligne tels que modem, assistant électronique de poche (« personal digital assistant – PDA ») ou un téléphone assistant (« smartphone »).

Enfin, l'instruction précise que les avantages en nature résultant des dons – qui sont, sous les mêmes conditions et dans les mêmes limites que celles prévues pour l'exonération d'impôt sur le revenu, exclus de l'assiette des cotisations de sécurité sociale – ne sont pas soumis aux taxes et participations assises sur les salaires dont l'assiette est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale, comme la taxe sur les salaires, la taxe d'apprentissage et les participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction.

*

* *

11-17.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 23

Avantages fiscaux en faveur des activités et du patrimoine culturels

a) Contenu :

Le présent article :

– instaure, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2008, une réduction d'impôt sur le revenu, régie par un nouvel article 199 *duovicies* du code général des impôts, égale à 25 % des dépenses supportées par un contribuable (prises en compte dans une limite annuelle de 20 000 euros) au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés dont ils sont propriétaires à la condition, d'une part, que ces objets soient, dès l'achèvement des travaux et pendant au moins les cinq années suivant celui-ci, exposés au public et, d'autre part, que les travaux aient fait l'objet d'une autorisation de l'autorité administrative compétente ;

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

contemporain pouvant actuellement recevoir des versements des entreprises leur ouvrant droit à une réduction d'impôt ;

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

b) Application :

L'article 199 *duovicies* créé par le présent article conditionne le bénéfice de la réduction d'impôt au titre de dépenses de conservation ou de restauration d'un objet classé au fait que celui-ci soit, dès l'achèvement des travaux et pendant au moins les cinq années suivant celui-ci, exposé au public.

Cette condition a été précisée par le **décret n° 2008-1479 du 30 décembre 2008** pris pour l'application de l'article 199 *duovicies* du code général des impôts relatif à la réduction d'impôt sur le revenu pour dépenses de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés au titre des monuments historiques.

Celui-ci prévoit que cette condition est satisfaite dans trois cas.

Le premier correspond à l'exposition de l'objet dans un immeuble, en principe un monument historique, lui-même ouvert à la visite, hypothèse dans laquelle le décret admet que l'exposition de l'objet mobilier ne soit pas continue dès lors que « *les restrictions à l'exposition au public sont prescrites par les services de l'État chargés des monuments historiques* ».

Le second cas dans lequel la condition d'exposition au public est réputée satisfaite correspond à celui dans lequel l'objet est confié, en vue de son exposition au public :

- à un musée de France ou à un musée d'une collectivité territoriale ;
- à la Bibliothèque nationale de France ou à une autre bibliothèque de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique ;
- à un service d'archives de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique.

Il est précisé que la condition d'exposition au public est réputée être réalisée même lorsque l'organisme n'expose pas l'objet qui lui est confié de manière continue, dès lors que l'objet demeure confié à cet organisme jusqu'au terme de la période minimale de cinq années.

Enfin, la condition d'exposition au public est également réputée satisfaite lorsque l'objet est confié, en vue de son exposition au public, à une personne

publique ou privée occupant le domaine public maritime, fluvial, ferroviaire ou aéronautique, ayant conclu à cet effet une convention avec le propriétaire de l'objet et les services de l'État chargés des monuments historiques. Il est précisé que cette convention peut prévoir que la personne dépositaire de l'objet n'exposera pas ce dernier de manière continue, dès lors que l'objet demeure confié à cette personne jusqu'au terme de la période minimale de cinq années.

En application du décret, la condition d'exposition au public serait donc satisfaite sans que l'objet soit exposé de manière continue :

– soit, lorsqu'il n'est pas confié à un tiers, dès lors que les restrictions à l'exposition au public sont prescrites par les services de l'État chargés des monuments historiques,

– soit lorsqu'il est confié à un tiers, qu'il s'agisse d'un musée, d'une bibliothèque, d'un service d'archives ou d'un occupant, y compris privé, du domaine public, sans condition particulière.

Si la première de ces deux hypothèses n'appelle pas de commentaire particulier, la seconde ouvre le bénéfice de la réduction d'impôt malgré l'absence d'une exposition continue au public sans garantie particulière.

Or, le législateur a souhaité imposer systématiquement cette exposition au public, en supprimant notamment la possibilité, ouverte par la rédaction initiale du projet de loi, de bénéficier de l'avantage fiscal lorsque l'objet n'est pas exposé au public mais qu'il est confié à un service public d'archives.

Dès lors, il importe que la disposition du décret ouvrant l'avantage fiscal lorsque l'objet est confié à un tiers « *en vue de son exposition au public* » même si cette exposition n'est pas continue ne puisse pas être entendue comme accordant l'avantage fiscal en l'absence de toute exposition.

À cet égard, l'**instruction 5-B-2-09 (BOI n° 7 du 21 janvier 2009)** commentant le dispositif, qui n'appelle pas, par ailleurs, d'observation, précise simplement que la disposition réglementaire prévoyant que l'exposition au public peut ne pas être continue couvrira notamment le cas où « *les responsables scientifiques de l'organisme d'accueil (musée, bibliothèque, service d'archives) peuvent, en accord avec les services déconcentrés du ministère de la culture, décider de limiter la présentation de l'objet à une exposition temporaire ne couvrant pas la totalité de la période de cinq ans, sans que la réduction d'impôt accordée ne soit remise en cause* ».

La lettre et l'esprit de la loi imposent que ces précisions soient interprétées comme exigeant qu'intervienne, en tout état de cause, une exposition effective au public ne serait-ce que pendant une période limitée.

Par ailleurs, l'instruction ouvre explicitement le bénéfice de la réduction d'impôt pour des objets dont des responsables scientifiques d'un organisme

d'accueil jugeraient qu'ils ne présentent pas un intérêt suffisant pour être exposés au-delà de la durée d'une exposition temporaire. À rebours de la condition imposée lorsque l'objet est conservé par son propriétaire qui l'expose lui-même, cas dans lequel l'exposition est la règle et ne peut être interrompue que temporairement à raison de prescriptions administratives, l'exposition au public de l'objet confié à un tiers pourrait donc être l'exception au cours de la période durant laquelle il est confié à ce tiers. Outre que ce n'est manifestement pas la lettre de la loi, une telle interprétation paraît d'une logique fragile : pourquoi imposer que l'objet reste confié à un tiers, par exemple à un musée, pendant cinq ans si les responsables scientifiques de celui-ci ne jugent pas opportun de l'exposer au public plus de quelques mois ?

*

* *

11-18.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 4

Exonération de l'impôt sur le revenu des primes versées par l'État aux lauréats des prix Nobel ou équivalents

a) Contenu :

Le présent article exonère d'impôt sur le revenu les sommes perçues dans le cadre de l'attribution du prix Nobel ainsi que les sommes perçues dans le cadre de l'attribution de récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel dans les domaines littéraire, artistique ou scientifique. La liste de ces récompenses est fixée par décret en Conseil d'État.

b) Application :

Un projet de décret fixant la liste des récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel est en cours d'examen par le Conseil d'État.

*

* *

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 85

Aménagement du régime fiscal des monuments historiques

a) Contenu :

Le présent article crée un nouvel article 156 *bis* au sein du code général des impôts qui, à compter de l'imposition des revenus de 2009, encadre la possibilité d'imputation sur le revenu global sans limitation de montant d'un déficit foncier issu d'un monument historique ou d'un immeuble assimilé.

En premier lieu, il conditionne cette possibilité à l'engagement de leur propriétaire de conserver la propriété de ces immeubles pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009.

En second lieu, il exclut du bénéfice de cet avantage fiscal les immeubles acquis après le 1^{er} janvier 2009 par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés sous réserve de deux exceptions :

– les immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés et ayant fait l'objet d'un agrément du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien justifient le recours à un tel mode de détention ;

– les immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés dont les associés sont membres d'une même famille, à la condition que les associés de ces sociétés prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

Enfin, en troisième lieu, il exclut également du bénéfice de cet avantage fiscal les immeubles ayant fait l'objet d'une division à compter du 1^{er} janvier 2009 sauf si cette division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre du budget, après avis du ministre de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient.

b) Application :

Une instruction fiscale commentant le dispositif est 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 89

**Renforcement de l'avantage fiscal attaché au compte épargne
codéveloppement**

a) Contenu :

Le présent article supprime, à compter du 1^{er} janvier 2009, la possibilité ouverte par l'article 163 *quinquies* du code général des impôts de déduire du revenu global les sommes versées sur un compte épargne codéveloppement et lui substitue une réduction d'impôt, régie par un nouvel article 199 *quinquies* du code général des impôts, égale à 40 % du montant des sommes versées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2011 sur un tel compte.

b) Application :

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

*
* *

Article 90

Réforme fiscale du régime de la location meublée

a) Contenu

Le présent article réforme le régime fiscal de location meublée à compter de l'imposition des revenus de 2009. S'il ne modifie pas la qualification de

l'activité de loueur en meublé qui continue de relever de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, il encadre néanmoins la définition du caractère professionnel de cette activité afin d'en réduire la portée. Il modifie également des dispositions relatives à l'activité des loueurs non professionnels.

En premier lieu, il détermine comme règles d'appréciation du caractère professionnel de l'activité de location meublée, trois conditions cumulatives :

– un membre du foyer fiscal doit être inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;

– les recettes annuelles du foyer issues de cette activité doivent être supérieures à 23 000 euros ;

– le montant de ces recettes doit être supérieur à la somme des revenus professionnels ou de remplacement du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu (soit les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, les bénéficiaires industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, les bénéficiaires agricoles, les bénéficiaires non commerciaux et les revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI).

Une mesure transitoire a été adoptée pour l'appréciation de cette troisième condition afin de majorer le montant des recettes afférentes à une location ayant commencé avant le 1^{er} janvier 2009 ou portant sur un logement acquis ou réservé antérieurement à cette date, avant de les comparer aux autres revenus d'activité du foyer. Ces revenus sont comptés pour un montant quintuple de leur valeur, diminué des deux cinquièmes de cette valeur par année écoulée depuis le début de la location, dans la limite de dix années.

En second lieu, cette réforme permet aux loueurs professionnels d'imputer par tiers sur le revenu global des trois premières années de location, les déficits liés à des charges financières engagées avant le début de la location (notamment les acquisitions foncières). Cette disposition intègre ainsi les déficits antérieurs à la période de location, auparavant considérés comme non professionnels, dans les déficits professionnels.

En troisième lieu, il modifie le régime fiscal des loueurs non professionnels en limitant la possibilité d'imputation des déficits liés à cette activité aux seuls bénéficiaires de même nature réalisés au cours de l'année d'imposition et des dix années suivantes.

En quatrième lieu, les seuils de recettes au regard desquels est déterminé le niveau de l'exonération des plus-values professionnelles comprennent désormais, en plus de ceux liés aux activités de vente et de fourniture de logement, ceux des autres prestations de services. Le seuil des recettes tirées de la location au titre des exercices clos des deux années civiles précédentes est abaissé de 250 000 euros à 90 000 euros pour une exonération totale, tandis que celui donnant lieu à une exonération partielle est fixé à 126 000 euros au lieu de 350 000 euros. Les gîtes

ruraux, les meublés de tourisme et les chambres d'hôtes ne sont pas concernés par cette mesure.

En cinquième lieu, le bénéfice du régime des micro-entreprises est restreint du fait de la soumission des activités de locations meublées au régime des activités de prestation de services, auquel correspond une limite maximale de recettes désormais fixée à 32 000 euros au lieu de 80 000 euros. De plus, l'abattement pour charge applicable au montant des recettes lors du calcul du revenu imposable est abaissé à 50 % (il était auparavant de 71 %).

En sixième lieu, cet article introduit une réduction d'impôt de 5 % du prix de revient des logements en faveur des loueurs non professionnels qui procèdent à des investissements locatifs dans certaines résidences meublées à compter du 1^{er} janvier 2009 (notamment, les établissements d'accueil des personnes âgées, des adultes handicapés ou des résidences avec services pour étudiants) et à la condition que le loueur s'engage à louer le bien meublé pendant neuf ans à l'exploitant de la résidence. Cette réduction d'impôt ne peut excéder 25 000 euros. En contrepartie, la base d'amortissement des immeubles est réduite de 15 %. Ce dispositif a été modifié par la loi de finances rectificative pour 2009 du 20 avril 2009, afin d'aligner ses conditions d'application sur les conditions, plus favorables, applicables à la nouvelle réduction d'impôt pour l'investissement locatif (*cf.* article 31 de la loi de finances rectificative pour 2008).

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 :

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

*
* *

Article 92

Demi-part des personnes vivant seules ayant élevé un enfant

a) Contenu :

Le présent article, qui s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2009, modifie l'article 195 du code général des impôts pour réserver le bénéfice de la demi-part supplémentaire dont peuvent bénéficier les contribuables seuls ayant élevé un ou plusieurs enfants dont ils ne supportent plus la charge à ceux d'entre eux qui en ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ces contribuables vivaient seuls.

En second lieu, le présent article supprime la majoration du plafond de l'avantage en impôt acquis au titre de la demi-part supplémentaire dont bénéficient, jusqu'à l'imposition des revenus de 2008, les contribuables dont le plus jeune des enfants ayant quitté le foyer fiscal est âgé de moins de 25 ans.

(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.*

Enfin, à titre transitoire, cet article organise la suppression progressive de l'avantage fiscal pour les contribuables bénéficiant de l'avantage fiscal au titre de l'imposition de leurs revenus de 2008 mais le perdant, à compter de l'imposition des revenus de 2009, en application des nouvelles règles en leur accordant une demi-part supplémentaire pour l'imposition du revenu des années 2009 à 2011 et en plafonnant l'avantage en impôt correspondant 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.

b) Application :

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

*
* *

Article 94

Allongement de la durée de la réduction d'impôt pour acquisition de résidences de tourisme

a) Contenu :

Le présent article modifie les articles 199 *decies* E et 199 *decies* EA du code général des impôts, régissant des réductions d'impôt au titre de certains investissements dans le secteur du tourisme, pour assouplir ses règles d'imputation.

En principe, ces réductions d'impôt s'imputent au titre de l'année de réalisation de l'investissement et des cinq années suivantes, par sixième. Le présent article ouvre aux contribuables, à compter de l'imposition des revenus de 2009, la possibilité d'opter, après l'imputation d'un sixième de la réduction d'impôt au titre de l'année de réalisation de l'investissement, pour une imputation du solde de celle-ci par sixième au titre des six années suivantes.

b) Application :

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

*
* *

Article 95

Assouplissement de l'avantage fiscal pour réhabilitation ou gros travaux dans certaines résidences de tourisme

a) Contenu :

Le présent article modifie les articles 199 *decies* EA et 199 *decies* F du code général des impôts, régissant des réductions d'impôt au titre de certains investissements dans le secteur du tourisme, pour ouvrir celles-ci, à compter de l'imposition des revenus de 2009, à des opérations relatives à des logements achevés depuis plus de quinze ans (alors que seuls les logements achevés avant le 1^{er} janvier 1989 sont éligibles jusqu'à l'imposition des revenus de 2008 inclusivement).

b) Application :

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

*
* *

Article 98

Majoration du plafond pour les primo-bénéficiaires de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'emploi d'un salarié à domicile

a) Contenu :

Le présent article modifie l'article 199 *sexdecies* du code général des impôts pour relever de 3 000 euros, à compter de l'imposition des revenus de 2009, le plafond des dépenses ouvrant droit à la réduction ou au crédit d'impôt sur le revenu au titre de l'emploi d'un salarié à domicile ou du paiement de certains services à la personne au titre de la première année d'imposition pour laquelle le contribuable en bénéficie.

b) Application :

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

*
* *

Article 103

« Verdissement » du crédit d'impôt en faveur de l'acquisition ou de la construction de l'habitation principale

a) Contenu :

Le présent article modifie l'article 200 *quaterdecies* qui prévoit un crédit d'impôt au titre des intérêts payés pour le financement d'une résidence principale pour :

– réserver le bénéfice de ce dispositif aux acquisitions ou aux constructions de logements neufs pour lesquels le bénéficiaire justifie du respect des normes en vigueur relatives aux caractéristiques thermiques et à la performance énergétique imposées aux logements par la législation ;

– majorer l'avantage fiscal en cas d'acquisition ou de construction d'un logement neuf présentant une performance énergétique globale élevée, déterminée par décret, par un allongement de la période d'application du crédit d'impôt (prise en compte des sept premières annuités et non plus des cinq premières) et une majoration du taux du crédit d'impôt, porté à 40 %.

La limitation du bénéfice du dispositif aux logements respectant les normes en vigueur s'applique aux logements acquis neufs, en l'état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée à compter de l'entrée en vigueur d'un décret et au plus tard à compter du 1^{er} janvier 2010.

La majoration de l'avantage fiscal pour les logements présentant une performance énergétique globale élevée s'applique aux logements acquis à compter du 1^{er} janvier 2009.

b) Application :

Le décret fixant les modalités de justification du respect de la nouvelle éco-conditionnalité pour le bénéfice du crédit d'impôt sera publié après l'entrée en vigueur de l'obligation pour le maître d'ouvrage de fournir à l'issue de l'achèvement des travaux à l'autorité qui a délivré le permis de construire un document, établi par un tiers indépendant, attestant qu'il a pris en compte la réglementation thermique. Cette obligation doit être instituée par le projet de loi portant engagement national pour l'environnement, dit « Grenelle II », déposé sur le bureau du Sénat le 12 janvier 2009.

Le **décret n° 2009-1 du 2 janvier 2009** pris pour l'application de l'article 200 *quaterdecies* du code général des impôts relatif au crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt contractés à raison de l'acquisition ou la construction de l'habitation principale prévoit que la majoration de l'avantage fiscal sera ouverte au titre de l'acquisition ou de la construction d'un logement bénéficiant du label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 ». L'**arrêté du 8 mai 2007** relatif au contenu et aux conditions d'attribution du label

« haute performance énergétique » fixe les conditions d'attribution de ce label, au regard de la consommation conventionnelle d'énergie primaire du bâtiment pour le chauffage, le refroidissement, la ventilation, la production d'eau chaude sanitaire et l'éclairage des locaux exprimée en kWh/m²/an d'énergie primaire.

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

*
* *

Article 104

Éco-conditionnalité des dispositifs fiscaux en faveur des investissements locatifs

a) Contenu :

Le présent article modifie l'article 31 du code général des impôts pour réserver le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement dite « Robien » aux logements pour lesquels le bénéficiaire justifie du respect des normes en vigueur relatives aux caractéristiques thermiques et à la performance énergétique imposées aux logements par la législation.

Il prévoit l'application de cette condition aux logements qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée à compter de l'entrée en vigueur d'un décret et au plus tard à compter du 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

L'entrée en vigueur du dispositif est conditionnée à la publication d'un décret fixant les modalités de justification du respect de la nouvelle éco-conditionnalité qui sera publié après l'entrée en vigueur de l'obligation pour le maître d'ouvrage de fournir à l'issue de l'achèvement des travaux à l'autorité qui a délivré le permis de construire un document, établi par un tiers indépendant, attestant qu'il a pris en compte la réglementation thermique.

Cette obligation doit être instituée par le projet de loi portant engagement national pour l'environnement, dit « Grenelle II », déposé sur le bureau du Sénat le 12 janvier 2009.

La loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 prévoit que la déduction titre de l'amortissement dite « Robien » ne sera plus applicable au titre des logements acquis après le 31 décembre 2009. Il est donc très probable que les dispositions du présent article ne soient, en pratique, appliquées que très brièvement voire pas du tout.

*
* *

Article 109

Aménagement du crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable

a) Contenu :

Le présent article proroge jusqu'au 31 décembre 2012 l'application du crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable, régi par l'article 200 *quater* du code général des impôts, et en modifie les modalités pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2009.

Ces modifications sont :

– l'élargissement du dispositif, antérieurement réservé aux dépenses afférentes à la résidence principale occupée par le contribuable, aux dépenses supportées par les bailleurs personnes physiques pour des travaux réalisés dans des logements achevés depuis plus de deux ans qu'ils s'engagent à louer nus pendant une durée d'au moins cinq ans à des personnes qui en font leur résidence principale ;

– la fixation d'un plafond de dépenses éligibles pour les logements loués égal à 8 000 euros par logement et à trois logements par an ;

– l'exclusion des dépenses éligibles de celles afférentes à des chaudières à basse température et à des pompes à chaleur air/air ;

– l'abaissement progressif du taux applicable aux appareils de chauffage au bois et aux pompes à chaleur de 50 % à 25 % ou à 40 % selon la date d'achèvement de l'immeuble ;

– l'extension des dépenses éligibles, d'une part, aux frais de main-d'œuvre pour les travaux d'isolation thermique des parois opaques au taux de 25 % ou 40 % selon la date d'achèvement de l'immeuble et, d'autre part, aux frais engagés lors des diagnostics de performance énergétique au taux de 50 %.

b) Application :

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

*

* *

Article 110

**Exonération des suppléments de rétrocession d'honoraires
au titre des missions à l'étranger**

a) Contenu :

Le présent article étend aux collaborateurs de cabinets de professionnels libéraux un régime d'exonération d'impôt sur le revenu ouvert aux salariés réalisant des missions de prospection commerciale à l'étranger, défini à l'article 81 A du code général des impôts.

L'exonération porte, comme pour les salariés, sur le supplément de rémunération (en l'occurrence, de rétrocession d'honoraires) versé du fait des déplacements à l'étranger, supplément qui ne peut excéder 25 % du reste de la rémunération (contre 40 % pour les salariés) et 25 000 euros.

Les conditions sont les mêmes que pour les salariés (séjour d'au moins 24 heures, définition contractuelle du supplément exonéré) et y est ajouté le fait que le déplacement doit avoir pour finalité la prospection commerciale.

b) Application :

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

*
* *

Article 111

Extension du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

a) Contenu :

Le présent article étend l'assiette du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale, régi par l'article 244 *quater* H du code général des impôts et dont le taux est de 50 %, aux dépenses exposées par un cabinet d'avocat, pour l'organisation ou la participation à des manifestations hors de France ayant pour objet de faire connaître les compétences du cabinet.

b) Application :

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

*
* *

Article 112

Mesures d'incitation à la réalisation d'investissements en faveur de la restructuration foncière forestière

a) Contenu :

Le présent article modifie l'article 199 *decies* H du code général des impôts qui prévoit une réduction d'impôt sur le revenu au titre d'investissements dans le secteur forestier.

Outre des modifications de coordination et de simplification, les principales évolutions du dispositif sont :

– la prorogation de son application du 31 décembre 2010 au 31 décembre 2013 ;

– la réduction de la durée des engagements de conservation en conditionnant le bénéfice (l'engagement minimal de conservation de ses terres par le propriétaire ou de ses parcelles par la société d'épargne forestière ou le groupement forestier passe de 15 à 8 ans et l'engagement minimal de conservation des parts d'un tel groupement ou d'une telle société passe de 8 à 4 ans) ;

– le relèvement des plafonds d'investissements et de dépenses éligibles par :

– la suppression du plafond commun aux dépenses d'acquisition et de travaux ;

– le quintuplement du plafond des dépenses de travaux qui passe de 1 250 à 6 250 euros pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 2 500 à 12 500 euros pour un couple ;

– l'ouverture d'une possibilité de report des dépenses de travaux excédant le plafond au titre des quatre années suivant celle du paiement des travaux et dans la même limite, ou au titre des huit années suivant celle du paiement des travaux en cas de sinistre forestier grave ;

– la création d'une nouvelle catégorie de dépenses éligibles, relatives à la rémunération versée par le contribuable, par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, pour la réalisation d'un contrat conclu pour la gestion de bois et forêts, avec un plafond propre fixé à 2 000 euros pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et à 4 000 euros pour un couple ;

– la réduction de dix à cinq hectares de la taille des parcelles de montagne dont l'acquisition fractionnée sur plusieurs années ouvre droit à la réduction d'impôt.

b) Application :

Un décret est attendu pour préciser les modalités d'application de la réduction d'impôt acquise au titre des dépenses de rémunération de gestion de bois et forêts.

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

*
* *

11-19.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 25

Régime d'imposition des artistes non résidents

a) Contenu :

Le présent article modifie les modalités d'imposition des revenus perçus au titre de prestations artistiques réalisées en France par des non-résidents qui font l'objet d'une retenue à la source en :

- fixant un taux unique de retenue, égal à 15 % ;
- appliquant une déduction de 10 % pour frais professionnels ;
- rendant cette retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu pour les revenus inférieurs à 40 553 euros.

b) Application :

La parution d'une instruction commentant cet article est imminente.

*
* *

Article 31

Réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif

a) Contenu :

Le présent article procède à la réforme des dispositifs d'incitation fiscale à l'investissement locatif privé, en substituant aux régimes d'amortissement dits

Robien et Borloo qui minorent l'assiette imposable, une réduction d'impôt régie par le nouvel article 199 *septuagies* du code général des impôts.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, la réduction d'impôt sur le revenu est égale à 25 % du prix de revient des logements neufs ou réhabilités, acquis ou construits en 2009 et en 2010 et à 20 % pour ceux acquis ou construits en 2011 et 2012. Elle est répartie en parts égales sur les neuf années constituant la durée minimale de l'engagement de location, et s'applique dans les limites d'un investissement de 300 000 euros comprenant les éventuels travaux de réhabilitation.

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 (notamment les SCI). 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. Les conditions de location doivent être conformes à des plafonds de loyers identiques à ceux du dispositif dit Robien recentré, aux modalités d'appréciation des surfaces habitables et, le cas échéant, aux conditions de ressources du locataire pour l'application de la déduction spécifique introduite par le régime dit Borloo neuf. 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 12 mois suivants.

Le contribuable ne peut bénéficier de la réduction d'impôt, au titre de la même année d'imposition, que pour un seul logement. 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.

Un investissement dans le secteur intermédiaire permet de cumuler ce dispositif avec la déduction spécifique de 30 % du montant des revenus bruts pendant la période d'engagement de location de neuf ans, ainsi qu'avec le supplément annuel de réduction d'impôt à hauteur de 2 % du prix du logement si la location est poursuivie dans les mêmes conditions au-delà de la durée minimale pendant six années supplémentaires, par période de trois ans.

Le contribuable dont l'impôt sur le revenu serait inférieur au montant de la réduction d'impôt, pourra imputer ce solde sur l'impôt dû pour les six années suivantes.

La réduction d'impôt s'applique également aux souscripteurs de parts de SCPI. Dans ce cas, la réduction d'impôt est calculée sur la base du montant de la souscription au capital de la société. Les associés doivent conserver leurs parts jusqu'à l'expiration de l'engagement de location pris par la société.

Le présent article prévoit que les régimes Robien et Borloo ne seront plus applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.

b) Application

Cet article a été précisé par un décret, un arrêté et une instruction fiscale.

Le décret n° 2009-389 du 7 avril 2009 a actualisé l'article 2 *terdecies* B de l'annexe III du CGI déterminant les plafonds de loyers ne pouvant être dépassés dans le secteur intermédiaire.

Par ailleurs, les modalités de justification du respect de la nouvelle éco-conditionnalité au bénéfice de la réduction d'impôt seront précisées dans un décret devant être pris pour l'application du projet de loi portant engagement national pour l'environnement, dit « Grenelle II », et au plus tard le premier janvier 2010. Dans le cas d'un investissement locatif antérieur à la date de publication du décret, il n'y a pas d'obligation de justification.

L'arrêté du 30 décembre 2008 précise la répartition géographique des communes dont le déséquilibre entre l'offre et la demande de logements conditionne le bénéfice de la réduction d'impôt. Il en réserve l'application aux zones 1, 2 et 3 correspondant respectivement aux zones A, B1 et B2 utilisées dans le cadre du dispositif « Robien-centré ». La liste de communes qu'il établit est valable pour les investissements réalisés du 1^{er} janvier 2009 au 3 mai 2009. Pour les investissements réalisés à compter du 4 mai 2009, cette liste est actualisée par **l'arrêté du 29 avril 2009**. Aucune commune n'a été déclassée dans la catégorie C pour laquelle la réduction d'impôt ne s'applique pas, tandis que 719 nouvelles communes bénéficient de ce dispositif.

Les dispositions du présent article ont été commentées par **l'instruction fiscale 5 B-17-09** (BOI n° 52 du 15 mai 2009). Pour l'ensemble, les interprétations liées à l'application des régimes Robien et Borloo sont reprises.

Le champ et les conditions d'application de la loi sont détaillés comme suit :

– si la loi prévoit expressément que les contribuables ayant acquis un logement pour lequel une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été conclue avant le 1^{er} janvier 2009 ne bénéficient pas de la réduction d'impôt, l'administration précise que ce bénéfice est possible dans le cadre de la réservation d'un logement en état futur d'achèvement avant le 1^{er} janvier 2009 ;

– l’acquéreur d’un logement mis en location en 2009 par une société de construction-vente peut opter pour la réduction d’impôt à condition que l’investissement intervienne dans l’année suivant la conclusion du bail ;

– dans le cas de la construction d’un logement neuf, la date de référence pour l’application de la réduction d’impôt est celle du permis de construire et non celle de l’acquisition du terrain constructible ;

– pour les investissements effectués par le biais d’une SCI, le plafonnement de la base de la réduction d’impôt s’effectue au niveau du prix de revient du logement (et non au niveau de la quote-part des associés ou indivisaire).

L’instruction apporte également des précisions relatives à l’éco-conditionnalité :

– dans le cadre de la construction d’un logement neuf, la réglementation en vigueur est celle applicable à la date du dépôt de la demande de permis de construire. En conséquence, les logements soumis à la RT2000 et à la RT2005 sont susceptibles d’ouvrir droit à la réduction d’impôt ;

– enfin, lors de la réhabilitation d’un logement, le cumul de la réduction d’impôt et du crédit d’impôt en faveur du développement durable est possible. Néanmoins, le prix de revient du logement est diminué du montant de ce crédit d’impôt.

*

* *

Article 37

Déduction des frais et intérêts d’emprunt pour acquisition de parts ou actions d’une société

a) Contenu :

Le présent article modifie l’article 83 du code général des impôts pour autoriser la déduction au titre des frais professionnels réels des frais, droits et intérêts d’emprunt versés pour acquérir ou souscrire des parts ou des actions d’une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dans laquelle le contribuable exerce son activité professionnelle principale en qualité de salarié ou de dirigeant.

Il est précisé :

– que la déduction est conditionnée au fait que ces dépenses soient utiles à l’acquisition ou à la conservation des revenus dont elles seraient déduites ;

– que les intérêts admis en déduction sont ceux qui correspondent à la part de l'emprunt dont le montant est proportionné à la rémunération annuelle perçue ou escomptée au moment où l'emprunt est contracté, cette rémunération s'entendant des revenus imposés dans la catégorie des traitements et salaires.

Il est également précisé que les souscriptions ou les acquisitions de titres donnant lieu aux réductions d'impôt prévues aux articles 199 *terdecies*-0 A, 199 *terdecies*-0 B ou 885-0 V bis, ainsi que les souscriptions et acquisitions de titres figurant dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 *quinquies* D ou dans un plan d'épargne salariale prévu au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail ne peuvent donner lieu à déduction.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*

* *

Article 83

Exonération du produit de la vente d'électricité produite à partir d'une installation photovoltaïque

a) Contenu :

Cet article crée un nouvel article 35 *ter* au sein du code général des impôts. Cet article exonère d'impôt sur le revenu, à compter des revenus de 2008, le produit des ventes d'électricité produite par des installations photovoltaïques d'une puissance n'excédant pas 3 kilowatts crête raccordées au réseau public en deux points au plus lorsque ces ventes sont réalisées par une personne physique en dehors de l'exercice d'une activité.

b) Application :

Les dispositions du présent article ont été commentées par l'instruction **4 F-2-09 (BOI n° 45 du 21 avril 2009)**.

L'instruction indique que le plafond de puissance s'apprécie par installation, l'installation étant entendue comme « *l'ensemble des modules photovoltaïques raccordés au réseau public en un même point* » et précise qu' « *en cas de pluralité d'installations, il n'est pas fait masse des puissances des différentes installations* ». Après avoir rappelé que les installations bénéficiant de l'exonération doivent être raccordées au réseau en deux points au plus, l'instruction en tire pour conséquence que « *l'exonération s'applique dans la limite des revenus issus de deux installations* ».

*

* *

Article 86

Augmentation du plafond de la réduction d'impôt pour souscription au capital des PME en phase d'amorçage

a) Contenu :

Cet article modifie l'article 199 *terdecies-0 A* du code général des impôts, qui régit la réduction d'impôt sur le revenu au titre d'investissements dans certaines PME dite « Madelin », pour créer, au sein de celle-ci, un nouveau compartiment bénéficiant d'un plafond annuel d'investissement spécifique.

Alors que les versements ouvrant droit à cette réduction d'impôt sont, en principe, retenus dans la limite annuelle de 20 000 euros pour un célibataire et de 40 000 euros pour un couple, le présent relève ces limites, respectivement à 50 000 euros et à 100 000 euros au titre de souscriptions au capital de PME répondant, en sus des conditions de droit commun du régime Madelin, aux conditions suivantes :

- avoir été créée depuis moins de 5 ans ;
- employer moins de 50 salariés ;
- réaliser un bilan ou un chiffre d'affaires annuel inférieur à 10 millions d'euros ;
- être placée en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les PME.

Il est précisé que les investissements ouvrant droit au plafond majoré ne peuvent bénéficier, par ailleurs, du mécanisme de report permettant de prendre en compte sur les années suivantes la fraction des sommes investies excédant le plafond annuel.

Il est également précisé que, dans l'hypothèse où le même contribuable procéderait au cours de la même année, d'une part, à un investissement ouvrant droit au plafond majoré et, d'autre part, à un investissement relevant du plafond de droit commun, ce second investissement s'imputerait également sur le plafond majoré.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*

* *

Article 87

Prolongation de trois ans de la réduction d'impôt en faveur des SOFICA

a) Contenu :

Le présent article modifie l'article 199 *unvicies* du code général des impôts, qui ouvre une réduction d'impôt sur le revenu à raison de la souscription de parts de SOFICA, pour :

- proroger l'application du dispositif jusqu'à fin 2011,
- transférer la compétence d'agréer le capital des SOFICA du ministre de l'économie au ministre du budget.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*

* *

12.– REVENUS MOBILIERS

12-14.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 10

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

a) Contenu :

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

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

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

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

b) Application :

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

Une seconde instruction, **5 I-5-08 du 1^{er} août 2008** (BOI n° 77), commente le nouveau dispositif de prélèvement forfaitaire libératoire et apporte plusieurs précisions.

En premier lieu, l'instruction étend la liste des revenus pour lesquels l'option pour le prélèvement libératoire n'est pas applicable aux revenus distribués imposables à la suite d'une rectification par l'administration fiscale des revenus déclarés.

Elle précise également que l'impossibilité d'opter pour le prélèvement libératoire au titre de revenus distribués pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non commerciale s'applique, le cas échéant, à ceux de ces revenus retranchés du résultat de l'entreprise ou du professionnel libéral pour être imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au nom de l'entrepreneur individuel, du professionnel libéral ou de l'associé personne physique.

En second lieu, l'instruction précise les modalités d'exercice de l'option dans plusieurs cas particuliers (revenus distribués perçus par l'intermédiaire d'une indivision ou d'une société de personnes exerçant une activité civile et revenus perçus par le titulaire d'un droit de propriété démembré).

En troisième lieu, l'instruction dispose que l'option, qui peut être partielle, c'est-à-dire ne porter que sur une partie des revenus éligibles perçus au cours d'une année donnée, « *est exclusive de l'application sur les autres revenus distribués, perçus par le contribuable au cours de la même année et imposables à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif, des abattements d'assiette et du crédit d'impôt sur les revenus distribués* ».

On se souvient que l'exclusion du bénéfice de l'abattement de 40 % pour la fraction des revenus n'ayant pas été soumis au prélèvement forfaitaire avait été voulue par l'Assemblée nationale pour empêcher l'optimisation par l'exercice de l'option sur la seule fraction des revenus perçus dépassant le montant pouvant être perçu en franchise d'impôt sur le revenu du fait des abattements et du crédit d'impôt.

Dans le même sens, l'instruction a également privé ces revenus du bénéfice du crédit d'impôt. En revanche et en sens inverse, elle a précisé que le bénéfice des abattements et du crédit d'impôt resterait applicable malgré l'exercice de l'option pour d'autres revenus, au titre de certaines des catégories de revenus distribués pour lesquels l'option pour le prélèvement libératoire n'est pas applicable. Ce choix évite de pénaliser les bénéficiaires de ces revenus.

S'agissant des modalités de paiement du prélèvement libératoire, la loi prévoit que ce paiement intervient, en principe, dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui du paiement des revenus.

À titre exceptionnel, la loi a prévu que les petites et moyennes entreprises (PME) dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé pouvaient effectuer, au plus tard le 15 juillet 2008, la déclaration et le versement du prélèvement forfaitaire libératoire et des prélèvements sociaux correspondants dus à la source sur les revenus distribués payés entre le 1^{er} janvier et le 31 mai 2008, si elles répondaient au 1^{er} janvier 2008 aux conditions suivantes :

- employer moins de 250 salariés ;
- avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours du dernier exercice clos ou avoir un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros à la clôture du dernier exercice ;
- non-détention de leur capital ou de leurs droits de vote à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions d'effectifs et de chiffre d'affaires ou de total de bilan précitées, de manière continue au cours du dernier exercice clos.

On se souvient que cette dérogation de portée limitée visait à permettre aux PME indépendantes de s'adapter aux nouvelles règles et qu'il en résultait un important gain de trésorerie à leur bénéfice et au détriment de l'État.

Or, l'instauration du prélèvement libératoire et de la retenue à la source pour la CSG sur les dividendes n'a pas d'impact sur la trésorerie des entreprises distributrices : quand celles-ci versaient auparavant 150 à leurs actionnaires qui en reversaient ultérieurement 49 au Trésor public et aux organismes sociaux, les entreprises devront désormais verser elles-mêmes 44 au Trésor public et aux organismes sociaux mais ne verseront plus que 106 à leurs actionnaires. En

théorie, le nouveau régime opérait donc un transfert de trésorerie au détriment de l'actionnaire et au profit de l'État, compensé (et plus que compensé pour les contribuables procédant à l'option parce qu'ils y ont intérêt) par la diminution du taux de prélèvement.

Un aspect important de l'instauration du prélèvement libératoire était donc le gain en trésorerie pour l'État et l'évaluation des voies et moyens annexée au projet de loi de finances pour 2008 estimait à 600 millions d'euros la recette supplémentaire d'impôt sur le revenu tirée en 2008 des dispositions du présent article. Ce supplément de recettes résultait de la perception de cette somme en 2008 au titre de prélèvements libératoires forfaitaires portant sur des revenus perçus courant 2008 et dont l'imposition au barème aboutirait à la perception de recettes en 2009.

Le report de la période de paiement du prélèvement libératoire au bénéfice de certaines entreprises vient donc minorer partiellement cet avantage de trésorerie pour l'État. Or, l'instruction précise que, par décision ministérielle, il a été admis que le report de paiement au 15 juillet 2008 du prélèvement forfaitaire libératoire et des prélèvements sociaux correspondants, dus à la source sur les revenus distribués payés du 1^{er} janvier au 31 mai 2008, s'applique, sans pénalité, « à toutes les personnes qui effectuent le paiement de tels prélèvements (selon le cas, établissement payeur ou contribuable) », nonobstant les critères limitatifs définis par la loi. En pratique, une part du gain de trésorerie attendu pour l'État s'est donc trouvé bénéficier à d'autres et, en particulier, aux établissements de crédit payeurs.

En outre, l'instruction a prévu qu'il ne sera pas fait application, pour les établissements payeurs établis en France, des pénalités de retard de déclaration et de paiement du prélèvement forfaitaire libératoire et des prélèvements sociaux dus sur les revenus distribués payés du 1^{er} janvier au 31 juillet 2008, jusqu'au 15 septembre 2008.

Il est regrettable que les restrictions dont le législateur avait entendu entourer les modalités transitoires de paiement du prélèvement forfaitaire et des contributions sociales aient ainsi été écartées par le Gouvernement. Il convient toutefois de noter que, l'instruction précisant les modalités concrètes de mise en œuvre du dispositif, dont certaines sont très techniques, n'est parue que le 1^{er} août 2008, justifiant une large tolérance quant aux paiements prévus par la loi antérieurement mais dont les redevables n'étaient pas nécessairement en mesure de s'acquitter.

*

* *

13.– REVENUS FONCIERS

13-10.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 66

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

a) Contenu :

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

b) Application :

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

*
* *

13-11.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 82

Déductibilité des charges financières du nu-proprétaire d'un immeuble dont l'usufruitier est bailleur social

a) Contenu :

Le présent article modifie l'article 31 du code général des impôts pour autoriser, à compter de l'imposition des revenus de 2006, la déduction du revenu foncier des charges financières supportées au titre d'immeubles dont le contribuable est nu-proprétaire et dont l'usufruit appartient à un bailleur social.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*
* *

Article 85

Plafonnement des charges imputables en cas de démembrements de propriété

a) Contenu :

Le présent article, qui s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2009 :

– supprime la possibilité, antérieurement ouverte, d'imputer sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers résultant de travaux payés par un usufruitier lorsque le démembrement de propriété de l'immeuble résulte de succession ou de donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement ;

– lui substitue la possibilité d'imputer les mêmes dépenses directement sur le revenu global, dans la limite annuelle de 25 000 euros.

b) Application :

Une instruction 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 :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cet article a donné lieu à la publication de deux décrets : **décret n° 2007-1481 du 16 octobre 2007** (effet de la souscription de chaque action de l'OPCI sur les comptes de régularisation et définition des frais de gestion et autres frais et charges) et **décret n° 2007-561 du 16 avril 2007** 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.

En revanche, une instruction est toujours attendue pour commenter le régime applicable aux OPCIs créés et sa parution ne semble pas prochaine.

*
* *

14-02.- Loi de finances rectificative pour 2006

Article 140

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

a) Contenu :

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

En premier lieu, les règles de composition de l'actif des OPCIs sont précisées. Notamment les conditions d'éligibilité des sociétés à prépondérance immobilière sont clarifiées. Les OPCIs 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 reçus directement.

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

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

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

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

b) Application :

L'instruction n° 8-M-1-07 du 18 mai 2007 (BOI n° 72) relative à l'exonération des cessions réalisées au profit d'organismes en charge du logement social, ou au profit de collectivités territoriales en vue de leur cession à l'un de ces organismes, fait état de l'extension de cette exonération opérée par 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), une instruction est toujours attendue pour commenter le régime applicable aux OPCI aujourd'hui en vigueur, y compris les améliorations apportées par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2007.

*

* *

14-03.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 27

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

a) Contenu :

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

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

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

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

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

(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.*

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

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

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

b) Application :

L’instruction est en cours de préparation et constituera une opportunité de consolider la doctrine relative à l’article 244 *bis* A. Elle devrait paraître courant 2009.

*

* *

Article 34

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

a) Contenu :

Cet article proroge jusqu’au 31 décembre 2009 :

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

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

b) Application :

L’instruction **8 M-2-08 (BOI n° 60 du 6 juin 2008)** relative aux plus-values immobilières des particuliers traite également de l’application de l’article 42 de la même loi. Seules les précisions apportées sur ce dernier article appellent commentaires.

Le régime du taux réduit d'impôt sur les sociétés a fait l'objet de l'instruction **4 H-1-09 (BOI n° 34 du 30 mars 2009)** et est commenté avec les dispositions de l'article 27 de la loi de finances initiale pour 2005.

*
* *

Article 42

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

a) Contenu :

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

b) Application :

L'instruction 8 M-2-08 (BOI n° 60 du 6 juin 2008) est venue apporter les précisions suivantes :

– lorsqu'une SEM non gérante de logements sociaux est délégataire du droit de préemption urbain d'une commune, il est admis que la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble à son profit en vue de sa rétrocession à un organisme en charge du logement social bénéficie du taux réduit, à la condition que la commune ayant délégué son droit de présomption s'engage à reverser à l'État le montant de l'impôt exonéré en l'absence de rétrocession dans le délai d'un an ;

– l'engagement de rétrocession peut être pris postérieurement à la cession, sous réserve qu'un acte notarié rectificatif soit établi comportant cet engagement. Dans ce cas il appartient au cédant de demander le dégrèvement par voie de réclamation contentieuse ;

– en cas de non respect de l'engagement dans le délai d'un an, l'instruction indique qu'il conviendra de « *tenir compte des circonstances particulières qui peuvent être à l'origine d'une telle situation* ». À la demande de la collectivité, de l'établissement ou de la société concernée, le délai de revente pourra être prolongé de deux années s'il est fait état de difficultés particulières tenant notamment à la nécessité de procéder à l'acquisition et au regroupement de parcelles adjacentes pour l'opération de construction, ou à l'obtention des autorisations d'occupation des sols. Cette demande doit être adressée à la DSF au

plus tard un mois avant la fin du délai de revente d'un an, étant précisé que l'absence de réponse dans le délai d'un mois à compter de sa réception vaut acceptation tacite.

*
* *

14-04.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 15

Modification du régime fiscal des *carried interests*

a) Contenu :

Cet article confère une base légale à l'application du régime des plus-values mobilières aux *carried interest* tout en durcissant les conditions pour en bénéficier. La pratique des parts ou actions de *carried interest* consiste à réserver aux membres de l'équipe de gestion une participation aux plus-values réalisées. Elle permet de responsabiliser les membres de l'équipe de gestion en les faisant investir dans le FCPR ou la SCR aux côtés des investisseurs et en les intéressant aux résultats.

Une instruction fiscale du 28 mars 2002 prévoyait que la cession ou le rachat de ces parts était soumis à l'imposition sur les plus-values soit 29 %, prélèvements sociaux inclus (30,1 % à partir du 1^{er} janvier 2009).

Cet article définit les *carried interest* comme des gains :

– réalisés par des salariés ou dirigeants (imposés aux traitements et salaires) des sociétés de capital-risque, des sociétés de gestion de FCPR ou de SCR ou des sociétés qui réalisent des prestations de services liées à la gestion des fonds communs de placement à risques ou des sociétés de capital-risque ;

– lors de la cession ou le rachat de parts de FCPR ou d'actions de SCR donnant lieu à des droits sur l'actif ou les produits.

Les conditions fixées pour bénéficier du régime des plus-values sont les suivantes :

– les parts ou actions doivent avoir été souscrites ou acquises à un prix correspondant à leur valeur ;

– elles constituent une seule et même catégorie de parts ou actions ;

– elles représentent au moins 1 % du montant total des souscriptions dans le fonds ou la société ou un pourcentage inférieur fixé par décret, après avis de l'Autorité des marchés financiers. Cette souplesse permet d'adapter ce critère aux

spécificités de certains segments du capital-investissement qui ne peuvent être caractérisés juridiquement dans la loi ;

– les sommes ou valeurs auxquelles elles donnent droit sont versées au moins cinq ans après la date de constitution du fonds ou de l’amission des actions et, pour les parts de FCPR, après le remboursement des apports des autres porteurs ;

– le cédant perçoit une rémunération normale au titre du contrat de travail ou du mandat social qui lui a permis de souscrire ou d’acquérir ces parts ou actions.

À défaut de réunir ces conditions, les sommes seront imposées à l’impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires.

Le dispositif entre pour l’essentiel en vigueur à la date de publication du décret relatif au seuil de 1 % et au plus tard le 30 juin 2009.

b) Application :

La date du 30 juin 2009 pour la publication du décret devrait être respectée, même si la définition de critères objectifs est malaisée dès lors qu’il n’existe pas de règles et pratiques uniformes dans ce secteur. Des consultations devront ensuite s’ouvrir sur le projet d’instruction en vue d’une sortie avant la fin de l’année. À noter qu’il appartiendra à la direction de la sécurité sociale de confirmer ou d’infirmier le non assujettissement aux charges sociales des sommes imposées « suivant les règles applicables aux traitements et salaires ».

*

* *

14-05.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 38

Adaptation aux cessions échelonnées des exonérations de plus-values mobilières et professionnelles en cas de départ à la retraite

a) Contenu :

Cet article porte à deux années, au lieu d’une année auparavant, le délai laissé aux dirigeants pour céder leurs titres ou leur entreprise, cesser leurs fonctions dans l’entreprise et partir à la retraite, permettant de bénéficier de l’exonération d’impôt sur le revenu des plus-values professionnelles réalisées lors de la cession totale de titres de sociétés ou d’entreprises par leurs dirigeants ou chefs d’entreprise partant à la retraite. Cet article tend à faciliter les cessions

échelonnées (transmissions progressives d'entreprises), même si l'allongement du délai concerne bien l'ensemble des modalités de cessions, échelonnées ou non.

b) Application :

Les **instructions 4 B-3-09 (BOI n° 30 du 20 mars 2009) et 5 C-2-09 (BOI n° 39 du 7 avril 2009)** commentent ces dispositions, la première pour les plus-values professionnelles, incluant l'extension réalisée par l'article 11 de la loi de finances pour 2009 (*cf.* le paragraphe 23-13 sur ce point) et le correctif apporté par l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 2009 ; la seconde pour les plus-values mobilières.

Le délai de deux années s'entend des vingt-quatre mois consécutifs suivant ou précédant la date de cession et le plus éloigné des deux autres événements : cessation des fonctions ou départ à la retraite. Le délai s'apprécie de date à date. Il est admis que le départ à la retraite et la cessation des fonctions puissent intervenir l'un avant la cession et l'autre après sous réserve qu'un délai de vingt-quatre mois maximum s'écoule entre les deux. En cas de cessions échelonnées, l'ensemble des cessions doit avoir été réalisées pour bénéficier du délai de deux ans, à compter du 1^{er} janvier 2009, soit dans les deux ans précédant le dernier des deux autres événements (cessation ou départ à la retraite) soit dans les deux ans suivant le premier de ces deux événements.

L'instruction 5 C-2-09 détaille les modalités d'application de l'exonération avec le nouveau délai de deux ans, notamment s'agissant des conditions d'exercice d'une fonction de direction. Pour apprécier cette condition, il n'est ainsi pas tenu compte de la période comprise entre la date de cessation des fonctions et/ou de départ à la retraite et la date de cession, ni des rémunérations perçues pendant ces années civiles pour apprécier la condition de rémunération normale. L'extension du délai ne remet pas en cause cette tolérance. L'instruction prévoit également quelques cas particuliers : décès du dirigeant dans les deux années suivant la cession, cession dans les deux années suivant la délivrance d'une carte d'invalidité ou d'un justificatif de classement d'invalidité ou de notification de versement d'allocation de pré-retraite amiante, trois cas réputant remplir la condition de départ à la retraite.

*

* *

Article 43

**Exonération des gains réalisés par les associés dits « passifs »
de société de personnes**

a) Contenu :

Cet 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 :

La publication de l'instruction est prévue au second semestre 2009, une fois terminée la phase de consultation qui sera prochainement engagée.

*

* *

15.– PRIME POUR L'EMPLOI

15-01.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 67

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

a) Contenu :

Le présent article, qui modifie l'article 1665 *ter* du code général des impôts, prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2009 le versement mensuel de la prime pour l'emploi est subordonné à une demande du bénéficiaire qui doit être formulée au plus tard le 1^{er} mars. Il prévoit qu'un décret précise le contenu et les modalités de dépôt de la demande de versement d'acomptes mensuels ainsi que celles du paiement de ceux-ci.

b) Application :

Le décret n° 2008-783 du 18 août 2008 pris pour l'application de l'article 1665 *ter* du code général des impôts relatif aux acomptes mensuels de prime pour l'emploi crée, au sein de l'annexe III au code général des impôts, un nouvel article 446 *ter* C qui dispose que la demande de versement d'acomptes mensuels de prime pour l'emploi est adressée ou déposée, par tout moyen, auprès du service des impôts chargé du recouvrement, accompagnée d'un relevé d'identité bancaire ou de caisse d'épargne établi au nom du demandeur. Il est précisé que le versement des acomptes est effectué par virement sur le compte bancaire ou de caisse d'épargne ouvert au nom du demandeur.

L'instruction 5-B-18-09 (BOI n° 52 du 15 mai 2009), qui commente ces dispositions, n'appelle pas de commentaire particulier.

Il convient de noter que la loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu social d'activité supprime le versement mensuel de la prime pour l'emploi à compter de l'imposition des revenus de 2009. Le versement facultatif de la prime, prévu par la loi de finances pour 2008, ne sera donc applicable qu'en 2009, au titre de l'imposition des revenus de l'année 2008.

*

* *

II.- FISCALITÉ DES ENTREPRISES

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

21-10.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 60

Harmonisation des dates de dépôts des déclarations annuelles des professionnels

a) Contenu :

Afin de simplifier les formalités auxquelles sont soumis certains redevables, le présent article renvoie à un décret la fixation d'une date de dépôt unique pour les déclarations annuelles :

– des commerçants et industriels, des exploitants agricoles placés sous un régime réel d'imposition et des personnes exerçant une activité commerciale, placées sous le régime de la déclaration contrôlée ;

– des personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés ;

– des exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire ;

– des redevables de la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision ;

– des redevables de la taxe professionnelle ;

– des redevables de la taxe d'abattage.

b) Application :

Les **décrets n° 2009-315 et 2009-316 du 20 mars 2009** ont fixé la date de dépôt des déclarations annuelles au deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai.

L'instruction 13 K-2-09 du 26 février 2009 a quant à elle fixé à la même date le dépôt des déclarations des SCI (n° 2071 et n° 2072).

*

* *

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

22-12.- Loi de finances initiale pour 2008

Article 3

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

a) Contenu :

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

b) Application :

L'instruction 5 J-1-09 du 22 avril 2009 a précisé que la procédure TDFC (transfert de données fiscales et comptables) ne peut être utilisée que par les entreprises identifiées par un numéro SIRET et relevant d'un régime réel d'imposition dans les catégories suivantes : bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques non commerciaux, bénéfiques agricoles et entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, l'obligation de télétransmission ne concerne pas le détail des éléments du tableau des immobilisations et des amortissements de la liasse 2035 relative aux revenus non commerciaux et assimilés. Le détail doit être envoyé, sous format papier, au service des impôts compétent.

L'instruction précise également :

– les conditions de mise en œuvre de l'obligation de télétransmission, en particulier la nécessité pour les organismes de recourir à un partenaire EDI dans le cas où l'entreprise n'est pas elle-même identifiée comme partenaire EDI et d'informer la DGFIP de l'identité de celui-ci par la signature d'une convention ;

– les conditions de la responsabilité de l'organisme agréé vis-à-vis de l'administration fiscale pour non respect de son obligation légale de télétransmission ;

– les modalités du contrôle de cette obligation de télétransmission par l'administration fiscale, en particulier l'obligation, pour les organismes agréés, de conserver, pendant un délai de six ans, les éléments probants de la télétransmission.

*

* *

Article 4

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les dispositions de l'**instruction 5 J-1-09 du 22 avril 2009** précitée s'appliquent également aux associations de gestion agréées.

*

* *

Article 69

Réforme du crédit d'impôt recherche

a) Contenu :

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

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

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

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

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

b) Application :

Le décret n° 2008-590 du 23 juin 2008 a précisé dans l'annexe III au code général des impôts que :

– quelle que soit la date de clôture des exercices et quelle que soit leur durée, le crédit d'impôt est calculé par référence aux dépenses exposées au cours de l'année civile. En cas de clôture d'exercice en cours d'année, le montant du crédit d'impôt est calculé en prenant en compte les dépenses éligibles exposées au titre de la dernière année civile écoulée (article 49 *septies* J) ;

– les modalités de déclaration auxquelles est subordonné le bénéfice du crédit d'impôt recherche (article 49 *septies* M).

L'instruction 4 A-10-08 du 26 décembre 2008 a apporté de nombreuses précisions quant à l'application de ces dispositions ainsi que des exemples destinés à faciliter leur mise en œuvre par les entreprises. Elle a notamment précisé que les parts en accroissement négatives reportables et les crédits d'impôts négatifs non encore imputés sont effacés et ne s'imputeront donc pas sur les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à partir du 1^{er} janvier 2008.

S'agissant du taux de 50 % la première année et de 40 % la deuxième année, l'instruction a précisé que la période au cours de laquelle l'entreprise et, le cas échéant, l'entreprise avec laquelle elle a un lien de dépendance, ne doivent pas avoir bénéficié du crédit d'impôt recherche ne s'apprécie pas en glissement. Ainsi, une entreprise peut bénéficier du crédit d'impôt recherche au taux de 50 % au titre de l'année N, si elle n'a pas bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre d'aucune des années N-1 à N-5 et si au 31 décembre de l'année N elle n'a pas de lien de dépendance avec une entreprise ayant bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre d'aucune des années N-1 à N-5. Une entreprise peut bénéficier du taux de 40 % au titre de l'année N+1, si elle n'a pas bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre d'aucune des mêmes années N-1 à N-5 et si au 31 décembre de l'année N+1 elle n'a pas de lien de dépendance avec une entreprise ayant bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre d'aucune des années N-1 à N-5.

Cependant, les entreprises qui ont opté pour le crédit d'impôt recherche au titre des dépenses de recherche exposées en 2007 et n'ont pas bénéficié de ce crédit d'impôt au titre de chacune des années 2002 à 2006 peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt recherche au titre des dépenses exposées en 2008 au taux majoré de 40 % à condition de ne pas avoir, au 31 décembre 2008, de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 avec une autre entreprise qui aurait bénéficié du crédit d'impôt au titre de chacune des années 2002 à 2006. Pour l'application de cette disposition, l'instruction considère qu'une entreprise ne bénéficie pas du crédit d'impôt recherche dès lors qu'elle n'a pas déposé la déclaration spéciale lui permettant d'en bénéficier ou, pour les années antérieures au 1^{er} janvier 2008, qu'elle n'a pas opté pour le crédit d'impôt recherche au titre d'aucune des cinq années précédentes.

Cependant, par mesure de tolérance, l'instruction admet que les entreprises qui avaient un crédit d'impôt recherche négatif au titre de l'année 2003 sont réputées ne pas avoir bénéficié du crédit d'impôt recherche au titre de cette année.

S'agissant des avances remboursables qui, désormais, doivent, comme les subventions publiques définitivement acquises, être déduites de la base de calcul du crédit d'impôt calculé au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été versées, l'instruction admet, par mesure de tolérance et afin de garantir la neutralité des éventuelles différences de taux entre l'année où la subvention remboursable est déduite et l'année ou les années où elle est totalement ou partiellement réintégrée, que le montant de la subvention ou de la fraction de subvention remboursée qui doit être réintégré soit multiplié par le rapport existant entre le taux du crédit d'impôt de l'année où la subvention remboursable a été déduite et le taux du crédit d'impôt de l'année où elle est remboursée partiellement ou totalement.

Enfin, l'instruction a précisé les formalités déclaratives applicables aux entreprises individuelles, aux sociétés de personnes et aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

*
* *

Article 70

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

a) Contenu :

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

b) Application :

L'instruction 4 A-10-08 du 26 décembre 2008 a défini les primes et cotisations d'assurance de protection juridique comme celles afférentes des contrats d'assurance qui prennent en charge les frais de justice (émoluments des auxiliaires de justice, avocats, experts...) facturés dans le cadre de litiges portant sur un brevet ou un certificat d'obtention végétal de l'entreprise.

Seules sont éligibles les primes et cotisations afférentes aux contrats d'assurance couvrant les frais de justice exposés lors de procédures suivies par l'entreprise pour faire reconnaître ou respecter son titre (brevet ou certificat d'obtention végétal), qu'elle soit à l'origine ou non de la procédure. En revanche,

sont exclues de l'assiette du crédit d'impôt recherche les primes et cotisations d'assurance afférentes à un contrat souscrit par une entreprise pour se couvrir à raison de son propre comportement de contrefacteur. Ainsi, les primes ou la part des primes d'assurance afférentes à des contrats prévoyant la prise en charge des dépenses procédant d'une condamnation éventuelle (dommages et intérêts, amendes, dépens...) sont exclues de l'assiette du crédit d'impôt.

Enfin, les cotisations et primes ou la part des primes et cotisations afférentes à des contrats d'assurance qui prévoient la compensation de la perte de chiffre d'affaires subie par l'entreprise victime de contrefaçons ne sont pas prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt, ces cotisations étant afférentes à des contrats d'assurance qui prennent en charges des dépenses autres que celles exposées dans le cadre du litige.

*
* *

Article 71

Exonération de fiscalité professionnelle en faveur des jeunes entreprises universitaires

a) Contenu :

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

b) Application :

Le **décret n° 2008-1560 du 31 décembre 2008** a fixé les formalités entourant la signature de la convention liant une jeune entreprise innovante et un établissement d'enseignement supérieur ainsi que le contenu de celle-ci.

L'instruction 4 A-7-09 du 30 mars 2009 a précisé les conditions d'application de cette disposition.

S'agissant des conditions tenant à la direction ou à la détention de l'entreprise, l'instruction a précisé :

– qu’est considéré comme exerçant des fonctions de direction au sein de la JEI le dirigeant de droit qui a la qualité d’exploitant individuel, de gérant, de président (président du conseil d’administration ou président du directoire), d’administrateur, de directeur général ou de membre du directoire. En revanche ni le président du conseil de surveillance, ni les membres du conseil de surveillance ne sont considérés comme des dirigeants ;

– que le seuil de 10 % peut être atteint par un ou plusieurs étudiants, une ou plusieurs personnes titulaires depuis moins de cinq ans d’un diplôme conférant le grade de master ou d’un doctorat, une ou plusieurs personnes affectées à des activités d’enseignement ou de recherche ou encore du fait de l’ensemble des détentions de ces différentes personnes. Le seuil s’apprécie à la clôture de l’exercice au regard des droits de vote et des droits à bénéfice.

L’instruction précise également la portée de la condition tenant à la qualité d’étudiant, de diplômé d’un master ou d’un doctorat depuis moins de 5 ans, d’enseignant ou de chercheur.

Enfin, les personnes qui dirigent ou détiennent à 10 % au moins l’entreprise doivent avoir participé à des travaux de recherche, au cours de leur scolarité ou dans l’exercice de leurs fonctions, au sein d’un établissement d’enseignement supérieur habilité à délivrer un diplôme conférant au moins le grade de master, travaux de recherche que l’entreprise a pour activité principale de valoriser. L’instruction précise les conditions d’application de ces deux conditions, en particulier les notions d’activité principale et de valorisation.

*

* *

22-13.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 51

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

a) Contenu :

Le présent article a pour objet :

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

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

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

b) Application :

Le décret n° 2009-402 du 14 avril 2009 a complété, par coordination, le 1 de l’article 46 *quater*-0 YS de l’annexe III au code général des impôts par un d disposant que les salaires et charges sociales des personnels permanents effectivement employés à la production d’une œuvre phonographique ou vidéographique musicale éligible sont éligibles au crédit d’impôt.

L’instruction 4 A-8-09 du 16 avril 2009 a commenté l’ensemble des dispositions relatives au crédit d’impôt pour dépenses de production d’œuvres phonographiques. S’agissant de celles du présent article, elle n’appelle pas de commentaire particulier.

*

* *

22-14.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 10

Aménagement des conditions de délivrance du « visa fiscal »

a) Contenu :

Le présent article a pour objet, à compter du 1^{er} janvier 2010 :

– d’ouvrir la possibilité pour les experts-comptables, les sociétés membres de l’ordre ou les associations de gestion et de comptabilité (AGC) de délivrer un « visa fiscal » après y avoir été autorisés par la DGFIP et avoir conclu une convention avec cette dernière ;

– de supprimer le recours obligatoire à un expert-comptable pour les adhérents des organismes de gestion agréés (OGA) afin d’assurer une égalité de concurrence entre les professionnels comptables autorisés et les OGA ;

– d’ouvrir la possibilité aux OGA de se transformer en AGC et de cumuler ainsi les missions de surveillance et l’activité de tenue de comptabilité.

b) Application :

Un décret en Conseil d’État, dont l’examen est prévu à l’été 2009, doit fixer les modalités de la délivrance de l’autorisation, de la conclusion de la convention et du contrôle.

*
* *

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 à celles 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.

*
* *

Article 22

Imputation des déficits des filiales étrangères d’une PME

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de permettre aux PME soumises à l’impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun qui disposent de succursales ou qui détiennent directement et de manière continue au moins 95 % du capital de filiales, établies et soumises à un impôt équivalent à l’impôt sur les sociétés dans un État de l’Union européenne ou dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d’assistance administrative en matière d’échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l’évasion fiscale, de déduire de leur résultat imposable de l’exercice les déficits de ces succursales et filiales subis au cours du même exercice dans l’État où elles sont imposées.

b) Application :

Une instruction doit préciser les modalités d'application du présent article.

*
* *

Article 56

Assouplissement de la clause de francophonie pour l'application du crédit d'impôt en faveur de la production d'œuvres phonographiques

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de préciser la portée de la « clause de francophonie » à laquelle est subordonné l'octroi du crédit d'impôt pour les albums des « nouveaux talents » :

– le bénéfice du crédit d'impôt peut être accordé, sans « clause de francophonie » aux albums d'expression « *composés d'une ou plusieurs œuvres libres de droits* », c'est-à-dire, en pratique et pour l'essentiel, aux albums de musique classique interprétés par de jeunes chanteurs lyriques ;

– le bénéfice du crédit d'impôt s'apprécie au niveau de l'entreprise pour l'ensemble des albums qu'elle produit chaque année.

b) Application :

L'instruction 4 A-8-09 du 16 avril 2009 a commenté l'ensemble des dispositions relatives au crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques.

S'agissant spécifiquement de la « clause de francophonie », l'instruction a rappelé que deux types d'albums d'expression par des nouveaux talents sont éligibles au crédit d'impôt :

– les albums dont la moitié au moins est d'expression française ou dans une langue régionale en usage en France. Lorsqu'un album comporte à la fois des titres en français et en langue étrangère, ledit album est réputé d'expression francophone lorsque la durée des titres en français est majoritaire par rapport à celle des titres en langue étrangère. Il en est de même des compilations, des œuvres multi-artistes ou collectives et des bandes originales de film. Par ailleurs, les œuvres chantées en latin ne sont pas considérées comme des œuvres francophones ;

– les albums composés d'une ou plusieurs œuvres libres de droit d'auteur.

En pratique, une entreprise doit donc distinguer deux ensembles parmi les albums d'expression de nouveaux talents et n'appliquer la « clause de francophonie » que pour l'ensemble des albums non composés en tout ou partie avec des œuvres libres de droit d'auteur.

De plus, l'instruction a précisé que si, au titre d'un exercice, la production d'albums de nouveaux talents d'expression en français ou dans une langue régionale en usage en France n'est pas majoritaire, alors seuls les albums en français ou dans une langue régionale en usage en France sont éligibles au crédit d'impôt. En revanche, si, au titre d'un exercice, la production d'albums de nouveaux talents d'expression en français ou dans une langue régionale en usage en France est majoritaire, alors tous les albums d'expression de nouveaux talents, y compris ceux dans une langue étrangère, sont éligibles au crédit d'impôt.

*

* *

Article 99

Instauration d'un éco-PTZ

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer, en faveur des établissements de crédit, un crédit d'impôt au titre d'avances remboursables ne portant pas intérêt versées au cours de l'année d'imposition ou de l'exercice pour financer des travaux d'amélioration de la performance énergétique globale de logements achevés avant le 1^{er} janvier 1990 et utilisés ou destinés à être utilisés en tant que résidence principale.

b) Application :

Le décret n° 2009-344 du 30 mars 2009 a fixé, dans le code de la construction et de l'habitation, les conditions d'attribution et les caractéristiques financières de l'avance, les modalités de calcul de la compensation par l'État de l'absence d'intérêts et les modalités de contrôle.

Le décret n° 2009-346 du 30 mars 2009 a précisé, dans le même code, la nature des travaux pouvant être financés par l'avance remboursable. Il a également fixé les plafonds des dépenses éligibles (entre 10 000 et 30 000 € selon la nature des travaux) ainsi que la durée de la période de remboursement (entre 36 et 180 mois selon la nature des travaux).

Le décret n° 2009-347 du 30 mars 2009 a précisé, dans l'annexe III au code général des impôts, les obligations déclaratives et les modalités de détermination et d'imputation du crédit d'impôt.

*
* *

Article 100

« Verdissement » du PTZ

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de majorer d'un montant maximum de 20 000 € le « prêt à taux zéro » pour les opérations portant sur la construction ou l'acquisition de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement dont le niveau élevé de performance énergétique globale, déterminé dans des conditions fixées par décret et justifié par le bénéficiaire de l'avance, est supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur.

b) Application :

Un décret doit fixer, avant le 1^{er} janvier 2010, les conditions d'application de la majoration ainsi que les conditions de détermination du niveau élevé de performance énergétique globale.

*
* *

Article 131

Instauration d'un crédit d'impôt en faveur des entreprises de production cinématographique et audiovisuelle

a) Contenu :

Le présent article crée un crédit d'impôt en faveur des entreprises de production cinématographique ou audiovisuelle qui assument les fonctions d'entreprises de production exécutive au titre des dépenses de production correspondant à des opérations effectuées en France en vue de la réalisation d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles produites par des entreprises de production établies hors de France.

b) Application :

Un décret doit, avant le 1^{er} janvier 2010, fixer les conditions d'application du présent article. Sa publication est cependant conditionnée à l'accord préalable de la Commission européenne.

*
* *

22-15.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 30

**Doublement du plafond du PTZ au titre des logements neufs
acquis en 2009**

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de doubler le plafond du « prêt à taux zéro » pour la construction ou l'acquisition d'un logement neuf entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2009.

b) Application :

Le décret n° 2008-1365 du 19 décembre 2009 a précisé, dans le code de la construction et de l'habitation, que les conditions de remboursement de l'avance sont déterminées à la date d'émission de l'offre d'avance en fonction de la localisation du logement, du caractère neuf ou ancien du logement, et des ressources de l'emprunteur. Elles tiennent également compte des modalités de remboursement des prêts immobiliers consentis, le cas échéant, pour la même opération.

Il a également aménagé, dans le même code, le calcul de la majoration de l'avance s'agissant des logements neufs.

*
* *

Article 34

Instauration d'aides fiscales et sociales dans les zones de restructuration de la défense

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'exonérer d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés les bénéfices provenant des activités implantées dans une zone de restructuration de la défense et réalisés jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant le début d'activité dans cette zone.

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent également, par une délibération, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties les immeubles situés dans les zones de restructuration de la défense.

b) Application :

Le décret n° 2009-472 du 27 avril 2009 a fixé les obligations déclaratives des bénéficiaires des exonérations prévues par le présent article.

Un arrêté des ministres chargés de l'économie, du budget et de l'aménagement du territoire doit prochainement délimiter les zones de restructuration de la défense.

*

* *

Article 94

Remboursement anticipé de la totalité des créances de report en arrière des déficits

a) Contenu :

Alors que les créances nées du report en arrière des déficits ne sont normalement remboursables qu'au terme d'un délai de cinq ans, le présent article permet aux entreprises, dans le cadre du plan de relance, d'en obtenir le remboursement immédiat.

b) Application :

L'instruction 4 A-1-09 du 3 janvier 2009 a précisé que ce remboursement anticipé ne peut être demandé que pour les seules créances nées du report en arrière des déficits dont la société a conservé la propriété, c'est-à-dire celles que l'entreprise n'a pas cédées à un établissement de crédit dans les

conditions prévues aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier. À l'inverse, l'entreprise peut demander le remboursement anticipé de créances nanties, dès lors qu'elle en demeure propriétaire.

En outre, l'établissement de crédit titulaire de la créance cédée ne peut bénéficier de cette mesure de remboursement anticipé au titre des créances ainsi acquises, qui demeurent remboursables à l'issue du délai de droit commun de cinq ans.

L'instruction a également précisé les modalités de la demande de remboursement anticipé.

*
* *

Article 95

Remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt recherche

a) Contenu :

Alors que l'excédent de crédit d'impôt recherche qui n'a pas pu être imputé sur l'impôt sur les sociétés constitue une créance sur l'État de même montant, remboursable au bout d'un délai de trois ans, le présent article permet aux entreprises, dans le cadre du plan de relance, de demander le remboursement immédiat des créances de crédit d'impôt recherche calculées au titre des années 2005, 2006, 2007 et 2008.

b) Application :

L'instruction 4 A-1-09 du 3 janvier 2009 a précisé que les créances qui ont été cédées dans le cadre du régime de cession de créances professionnelles prévu aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier sont exclues du champ d'application du remboursement immédiat. Cette exclusion ne s'applique pas aux cas dans lesquels la créance de crédit d'impôt recherche, après avoir été cédée à titre de garantie à un établissement de crédit, est restituée à l'entreprise cédante du fait de la fin de la garantie (renoncement de l'établissement de crédit à se prévaloir de la garantie, disparition de la créance qui faisait l'objet de la garantie).

L'instruction a également précisé les modalités de remboursement des créances et présenté un certain nombre d'exemples afin de permettre aux entreprises de profiter pleinement de la mesure.

*
* *

Article 96

Crédit d'impôt pour le financement des crèches et frais de garde d'enfants

a) Contenu :

Le présent article instaure un crédit d'impôt pour le financement des crèches et des frais de garde d'enfant par les entreprises. Celles-ci bénéficient d'un crédit d'impôt égal à :

– 50 % des dépenses ayant pour objet de financer la création et le fonctionnement d'établissements assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans de leurs salariés ;

– 25 % des dépenses engagées au titre de l'aide financière que l'entreprise verse au comité d'entreprise ou à ses salariés pour les services de crèche ou d'assistants maternels agréés ;

– 10% de la somme des dépenses de formation engagées en faveur des salariés de l'entreprise bénéficiant d'un congé parental d'éducation, des dépenses de formation engagées par l'entreprise en faveur de nouveaux salariés recrutés à la suite d'une démission ou d'un licenciement pendant un congé parental d'éducation, lorsque cette formation débute dans les trois mois de l'embauche et dans les six mois qui suivent le terme de ce congé, des rémunérations versées par l'entreprise à ses salariés bénéficiant d'un congé maternité, d'un congé paternité ou d'un congé d'adoption et des dépenses visant à indemniser les salariés de l'entreprise qui ont dû engager des frais exceptionnels de garde d'enfants à la suite d'une obligation professionnelle imprévisible survenant en dehors des horaires habituels de travail.

b) Application :

Une instruction fiscale doit préciser les modalités d'application du présent crédit d'impôt.

*

* *

23.– PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

23-05.– Loi de finances initiale pour 2005

Article 26

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

a) Contenu :

Cet 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 au SIIC. Compte tenu des fréquents aménagements de ce régime (articles 138 de la loi de finances rectificative pour 2006, 28 de la loi de finances initiale pour 2008 et 24 de la loi de finances initiale pour 2009), les modifications les plus récentes devraient donner lieu à consultation pour une parution en 2009. Les instructions afférentes aux articles les plus anciens suivront.

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.

*
* *

Article 27

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

a) Contenu :

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

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

b) Application :

Ce régime de taxation réduite des plus-values d'apport a connu plusieurs aménagements substantiels :

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

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

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

– son extension aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière par l'article 29 de la loi de finances pour 2008 ;

– la prorogation du taux réduit dont bénéficient les plus-values de cession de biens immobiliers par une personne morale au profit des bailleurs sociaux jusqu'au 31 décembre 2009 par l'article 34 de la loi de finances pour 2008 ;

– l'extension du taux réduit, pour les cessions aux sociétés immobilières, à certains droits réels immobiliers, pour l'essentiel les concessions, par l'article 24 de la loi de finances pour 2009, qui a également modifié les conditions de sortie du régime des SIIC ;

– le relèvement à 19 % du taux réduit par l'article 25 de la loi de finances pour 2009 (dont bénéficient également les transformations de sociétés en SIIC ou SPPICAV et les cessions au profit des bailleurs sociaux) par l'article 25 de la loi de finances pour 2009 ;

– la prorogation du taux réduit pour les plus-values de cession de biens et droits à une société immobilière jusqu'au 31 décembre 2011 par le même article 25 de la loi de finances pour 2009 ;

– le maintien du bénéfice du taux réduit sur les biens ou droits apportés à une société immobilière en cas de démolition – reconstruction au cours du délai de conservation de cinq ans par l'article 26 de la loi de finances pour 2009.

Le décret n° 2007-561 du 16 avril 2007 a inséré l'article 46 *quater-0 ZZ bis C* dans l'annexe III au code général des impôts fixant les 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. Notamment, l'engagement de conservation doit être pris dans l'acte

constatant la transmission et une copie jointe à la déclaration de résultat de la cédante et de la cessionnaire.

L'instruction n° 8-M-1-07 du 18 mai 2007 est venue commenter les aménagements de la loi portant engagement national pour le logement et il aurait été souhaitable qu'il en soit de même pour les cessions aux sociétés faisant appel public à l'épargne dès cette époque. Les multiples aménagements du régime ont toutefois retardé année après année la parution de l'instruction. L'**instruction** commentant l'article 210 E du code général des impôts porte sur les quatre volets institués a enfin paru sous le numéro **4 H-1-09 (BOI n° 34 du 30 mars 2009)**.

S'agissant des cessions au profit de bailleurs sociaux, l'instruction n'appelle pas de commentaires particuliers. S'agissant des cessions au profit des sociétés immobilières, les précisions suivantes y sont apportées :

– le bénéfice du taux réduit peut être accordé aux sociétés possédant un secteur d'activité exonéré d'impôt si les biens ou droits cédés sont intégralement affectés au secteur imposable ;

– les sociétés cessionnaires doivent avoir pour objet principal mais non exclusif l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location ou de la participation directe ou indirecte dans des personnes morales dont l'objet est identique. Les activités de gestion de parking ne sont pas éligibles sauf lorsqu'elles constituent l'accessoire d'une activité de location d'immeubles. Le seuil de 50 % s'applique pour déterminer la condition d'objet principal, en comparant au total de l'actif brut du bilan de l'entreprise les valeurs brutes des actifs immobiliers, incluant pour les activités exercées par l'intermédiaire de filiales la valeur brute des participations augmentée de la valeur des comptes courants dans les filiales ne respectant pas la condition d'objet principal. La condition d'objet principal est considérée comme remplie si elle résulte de l'acquisition pour les sociétés nouvelles (acquisition avant la clôture du premier exercice) n'exerçant aucune autre activité. Enfin, les SCPI sont réputées satisfaire cette condition d'activité principale ;

– l'instruction 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 ;

– les immeubles construits sur sol d'autrui sont éligibles au taux réduit s'ils demeurent propriété de la société cessionnaire pendant un délai de cinq ans ;

– les droits indivis qui représentent une fraction de la pleine propriété d'un immeuble peuvent être considérés comme éligibles sous réserve de leur conservation pendant cinq ans. L'engagement n'est pas considéré comme rompu si la société devient propriétaire de l'immeuble, l'engagement étant transféré sur ce dernier ;

– les plus-values nettes réalisées lors de l’opération peuvent être utilisées pour compenser le déficit d’exploitation éventuellement subi au cours de l’exercice de cession du bien ou des droits ou encore les déficits fiscaux qui demeurent reportables sur le bénéfice de cet exercice ;

– lorsque la société cédante remplit les conditions pour bénéficier du taux réduit de 15 % des PME, ce taux est susceptible de s’appliquer pour l’imposition de tout ou partie des plus-values nettes de cession réalisées ;

– pour la cession d’un actif non amortissable (terrain) acquis sous le bénéfice du régime spécial des fusions (ou scissions), la plus-value soumise au taux réduit est déterminée par rapport à la valeur fiscale de l’actif (valeur dans les écritures de la société apporteuse ou absorbée). À l’inverse, les plus-values en instance de réintégration sur les actifs amortissables à la date de la cession sont imposables dans les conditions de droit commun, de même que les plus-values sur actif amortissable ou non qui n’ont pas été retenues dans la détermination du résultat d’ensemble du groupe fiscal ;

– pour la condition de conservation de cinq ans, le respect de l’engagement s’apprécie de date à date. En cas de cession partielle d’un actif, l’amende est due sur l’intégralité du prix de cession de l’actif à la date où intervient la première opération de cession. En cas de fusion-absorption de la cessionnaire, la société absorbante peut par déclaration expresse se substituer dans l’engagement de conservation si elle est admise à bénéficier elle-même du dispositif de l’article 210 E. En cas de fusion-absorption de la SPI par la cessionnaire des titres de celle-ci objets d’un engagement, ce dernier n’est pas rompu mais reporté sur l’actif immobilier reçu de la SPI et correspondant aux titres annulés. Le même principe s’applique à une société qui a absorbé la cessionnaire puis absorbe la SPI ou si l’absorbante de la SPI est liée à la cessionnaire par des liens de dépendance et est admise à bénéficier du régime de l’article 210 E. Enfin, l’engagement de conservation n’est pas considéré comme rompu en cas de force majeure ;

– sur les obligations déclaratives relatives à l’engagement de conservation, l’instruction indique qu’il est laissé trois mois aux sociétés à compter de la publication de l’instruction pour transmettre à l’administration fiscale les engagements afférents aux opérations réalisées antérieurement à la publication du décret du 16 avril 2007, le cas échéant sur papier libre. Pour les cessions de titres de SPI réalisées au cours de l’exercice clos au 31 décembre 2007, la cessionnaire est autorisée à prendre un engagement de conservation rétroactif dans le même délai de trois mois ;

– un tableau synthétise utilement les principales modifications apportées au régime et leur date respective d’entrée en vigueur.

*

* *

23-06.— Loi de finances rectificative pour 2005

Article 34

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

a) Contenu :

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

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

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

b) Application :

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

*

* *

Article 37

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

a) Contenu :

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

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

b) Application :

La publication de l'instruction, prévue pour 2007, serait imminente. Il serait hautement souhaitable que tel soit le cas.

*

* *

23-07.— Loi de finances rectificative pour 2006

Article 138

Aménagements apportés au régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées

a) Contenu :

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

– il instaure un régime de faveur des apports d'immeubles aux SIIC et aux SPPICAV (sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Application :

L'instruction 4 B-2-08 du 18 avril 2008 (BOI n° 45) commente le régime de faveur des apports d'immeubles aux SIIC et aux SPPICAV dont bénéficie le secteur des hôtels, cafés, restaurants. Le **décret n° 2007-1179 du 3 août 2007** en avait explicité les obligations déclaratives ayant trait au suivi des plus-values en report, tout à fait classiques. L'instruction détaille le régime de report institué, reprenant la doctrine qui s'est affirmée sur les biens et droits de nature immobilière dans le patrimoine d'entreprise (nature des biens, conditions d'affectation, biens migrants, etc.) en cohérence notamment avec les conditions

d'application de l'article 151 *septies* A du code général des impôts. Outre cette maturité de la doctrine qui résulte aujourd'hui des développements législatifs de ces dernières années en matière de plus-values professionnelles, on peut relever que l'instruction admet l'application du régime de faveur institué aux entreprises exerçant seulement leur activité principale dans le secteur des HCR.

Les autres dispositions de l'article n'ont toujours pas fait l'objet de mesures d'application. Des modifications au régime des SIIC ont été apportées également par les articles 26 de la loi de finances pour 2005, 28 de la loi de finances pour 2008 et 24 de la loi de finances pour 2009. Les modifications les plus récentes devraient donner lieu à consultation pour une parution en 2009. Les instructions afférentes aux articles les plus anciens suivront.

*

* *

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 intermédiaire, 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).

*

* *

23-11.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 14

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

a) Contenu :

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

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

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

b) Application :

L'**instruction 4 B-2-09 (BOI n° 21 du 24 février 2009)** commente ces dispositions. Elle transpose la doctrine applicable aux concessions de brevets et éléments assimilés quant au champ d'application. Elle rappelle par ailleurs que pour bénéficier du régime des plus et moins-values à long terme, les droits de la propriété industrielle doivent présenter le caractère d'éléments de l'actif immobilisé et exclut par suite les opérations sur stock. En revanche, les entreprises qui limitent leur négoce à la cession de brevets, procédés ou techniques qu'elles ont découverts ou mis au point sont admises de plein droit au bénéfice de la taxation au taux réduit. De même, la condition de deux ans du régime du long terme ne s'applique pas lorsque les droits ont été découverts ou mis au point par l'entreprise ou lui ont été cédés à titre gratuit. S'agissant de l'exclusion des entreprises liées, l'instruction précise que l'absence de lien de dépendance s'apprécie à la date de cession des éléments éligibles. Enfin, l'instruction rappelle que si la cession d'un brevet qui est un élément amortissable par nature fait apparaître une moins-value, celle-ci constitue toujours une moins-value à court terme.

*

* *

Article 26

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont **pour l'essentiel toujours en cours de préparation**, concernant l'application du taux de droit commun aux titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées.

Les conséquences en matière de plafonnement des provisions pour dépréciation compte tenu de l'existence de trois taux (15 %, 16,5 % et 33,33 %) ont en revanche fait l'objet d'une instruction spécifique : **l'instruction 4 E-2-08 (BOI n° 107 du 24 décembre 2008)**. En effet, l'article 26 a légalisé et généralisé à toutes les entreprises la non application du dispositif de plafonnement aux titres de participation autres que les titres de SPI et introduit une application distincte du plafonnement aux titres de SPI cotées et aux titres de SPI non cotées (à noter qu'il est renvoyé à la future instruction commentant l'article 26 pour la définition de la cotation). Pour les premières, les dotations et reprises sont soumises au régime du long terme au taux de 15 %, 16,5 % ou 19 % après application du mécanisme du plafonnement, les secondes étant intégrées au résultat imposable au taux normal après application du mécanisme de plafonnement.

L'instruction explicite la « tunellisation » à opérer pour pouvoir minorer les plus-values latentes du montant des provisions pour dépréciation non admises en déduction au titre des exercices précédents et non encore rapportées au résultat. Elle indique également que les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés doivent distinguer les titres de SPI cotées et ceux de SPI non cotées dans l'état de suivi n° 2027 H-SD.

*

* *

Article 28

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation. Ces nouvelles dispositions s'intégreront dans les instructions attendues relatives aux SIIC et aux OPCVI commentant également les articles 26 de la loi de finances pour 2005, 138 de la loi de finances rectificative pour 2006 et 24 de la loi de finances initiale pour 2009.

*
* *

Article 29

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

a) Contenu :

Cet article étend aux apports de titres de sociétés à prépondérance immobilière le taux réduit de 16,5 %, devenu 19 %, sur les plus-values réalisées par des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés à l'occasion d'un apport de biens ou droits immobiliers :

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

– ou à des bailleurs sociaux.

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

b) Application :

Le **décret n° 2008-293 du 31 mars 2008** a modifié l'article 46 *quater-0 ZZ bis C* de l'annexe III au code général des impôts relatif aux obligations déclaratives pour le bénéfice du taux réduit sur les plus-values de cession pour viser les apports de titres.

L'**instruction 4 H-1-09 (BOI n° 34 du 30 mars 2009)** relative au régime du taux réduit applicable aux cessions de biens ou droits immobiliers au profit de sociétés immobilières (article 210 E du code général des impôts) est commentée avec l'article 27 de la loi de finances pour 2005. Elle intègre l'extension introduite au présent article, sans appeler de commentaire particulier sur ce point.

*

* *

23-12.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 19

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

a) Contenu :

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

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

– que l'intégralité des titres soit apportée ;

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

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

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

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

b) Application :

Le décret n° 2008-1052 du 10 octobre 2008, relatif à l'état de suivi à produire pour bénéficier du report d'imposition des plus-values prévu au V de l'article 151 *octies* B du code général des impôts, insère un article 41-0 A *bis* A à l'annexe III au code général des impôts listant les éléments devant figurer dans l'état de suivi (afférents à l'apporteuse, la bénéficiaire, les titres apportés, la plus-value, les événements pouvant survenir). Il n'est pas prévu d'instruction.

*
* *

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 ne sont toujours pas parues et devront être commentées dans l'instruction à paraître relative aux OPCI, dont la sortie ne semble malheureusement pas prochaine.

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.

*
* *

Article 43

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

a) Contenu :

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

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

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

b) Application :

L'**instruction 4 B-1-09 (BOI n° 20 du 23 février 2009)** commente ces dispositions, ainsi que celles de l'article 44 de la loi de finances rectificative pour 2008. Plus généralement, cette instruction apporte des précisions sur l'ensemble des reports d'imposition prévus aux III, IV et V de l'article 151 *nonies* du code général des impôts, qui n'avaient jamais été commentés. Pour mémoire, le décret n° 2006-1603 du 14 décembre 2006 (JO du 16 décembre 2006) a modifié l'article 41-0 *ter* A de l'annexe III au code général des impôts relatif aux états de suivi à produire pour l'application des dispositifs de report d'imposition des plus-values. Il prévoit notamment la mention des événements de nature à affecter les reports (transmission, fin du report ou maintien du report).

S'agissant du présent article, l'instruction apporte les précisions suivantes :

– pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, il est admis que l'exonération s'applique dès lors que la nomination à l'une des fonctions du 1° de l'article 885 O *bis* du code général des impôts (ouvrant droit à l'exonération au titre des biens professionnels à l'ISF) intervient dans les six mois de la transmission à titre gratuit. Cette condition est également considérée remplie si elle est exercée dans la société absorbante en cas de fusion ou dans la société issue d'une scission pour la quote-part attachée aux parts ou actions reçues lors de l'échange. Enfin, l'exonération s'applique dans le cas d'une indivision successorale à l'ensemble des indivisaires si cette condition est remplie par l'un d'entre eux ;

– pour les sociétés relevant du régime des sociétés de personnes, il est également admis lorsque la transmission résulte d'un décès que l'exonération s'applique dès lors que le bénéficiaire de la transmission débute son activité dans les six mois qui la suivent ;

– un changement de régime fiscal entraînant la cessation d'activité professionnelle du bénéficiaire de la transmission ne prive pas du bénéfice de l'exonération si une des fonctions de l'article 885 O *bis* précité est exercée jusqu'au terme du délai de cinq ans, sous réserve qu'il n'y ait pas création d'une personne morale nouvelle et que la société poursuive son activité ;

– une nouvelle transmission à titre gratuit prive systématiquement le bénéficiaire de la première transmission du bénéfice de l'exonération, mais cette dernière peut trouver à s'appliquer pour le bénéficiaire de la seconde transmission.

Un modèle d'état de suivi est fourni en annexe de l'instruction, qui précise par ailleurs que, l'année au cours de laquelle l'exonération est acquise, cet état peut être complété des informations relatives à la nature des fonctions exercées et leur durée d'exercice et à la nature de l'activité exercée par la société. Ces informations peuvent aussi faire l'objet d'une transmission sur papier libre joint à la déclaration de revenus.

*

* *

23-13.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 11

Extension de l'exonération de plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite aux cessions d'activités des sociétés de personnes

a) Contenu :

Cet article étend l'exonération de plus-values professionnelles lors d'un départ à la retraite du cédant, auparavant applicable aux seules entreprises individuelles, et à l'intégralité des droits ou parts de sociétés de personnes détenus, aux cessions d'activité réalisées par les sociétés de personnes lorsque la société est concomitamment dissoute et pour la seule plus-value imposable au nom de l'associé.

b) Application :

L'**instruction 4 B-3-09 (BOI n° 30 du 20 mars 2009)** commente ces dispositions avec celles introduites par l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2008 (qui concerne aussi bien les plus-values professionnelles que les plus-values mobilières, expliquant son placement au paragraphe 14-05). Elle précise notamment que le caractère concomitant de la dissolution de la société et de la cession s'entend du respect d'un délai raisonnable entre les deux événements ; aucun délai n'est exigé en revanche pour la clôture des opérations de liquidation. Par ailleurs, le fait qu'un associé puisse bénéficier de l'exonération sur la quote-part des plus-values lui revenant n'est pas conditionné à ce que tous les autres associés de la société puissent en bénéficier sur leur quote-part.

*

* *

Article 24

Modification du régime des SIIC

a) Contenu :

Cet article apporte les aménagements suivants au régime des SIIC :

– l'entrée en vigueur de la condition pour les sociétés de ne pas être détenues à plus de 60 % par un même actionnaire est reportée d'un an, au 1^{er} janvier 2010 ;

– le régime est étendu à certains droits réels immobiliers, pour l’essentiel les concessions ;

– les conditions de sortie du régime sont précisées. D’une part, une tolérance introduite pour maintenir le régime un an en cas de non respect provisoire des conditions du régime, comme cela existe pour d’autres régimes. Les plus-values réalisées pendant cette période sont exonérées également. D’autre part et à l’inverse, l’imposition est majorée en cas de sortie du régime par la prise en compte des plus-values latentes et de celles qui auraient été imposées en cas de maintien dans le régime. Cet article ne s’applique pas aux sorties du régime des SIIC intervenant avant le 2 janvier 2009.

b) Application :

Compte tenu des fréquents aménagements de ce régime (articles 26 de la loi de finances pour 2005, 138 de la loi de finances rectificative pour 2006, 28 de la loi de finances initiale pour 2008 et le présent article 24), les modifications les plus récentes devraient donner lieu à consultation pour la parution d’une instruction en 2009. Les instructions afférentes aux articles les plus anciens suivront.

*
* * *

Article 25

Prolongation et relèvement du taux réduit de plus-value en faveur des SIIC

a) Contenu :

Cet article proroge jusqu’au 31 décembre 2011 et relève le taux réduit de 16,5 % à 19 % prévu pour :

- les transformations de sociétés en SIIC ;
- les plus-values sur immeubles et droits réels immobiliers apportés aux SIIC ;
- les réévaluations de bilan.

Le relèvement du taux réduit affecte également les plus-values de cession à des bailleurs sociaux.

b) Application :

Compte tenu des fréquents aménagements du régime des SIIC (articles 26 de la loi de finances pour 2005, 138 de la loi de finances rectificative pour 2006, 28 de la loi de finances initiale pour 2008 et 24 de la loi de finances initiale pour 2009), les modifications les plus récentes devraient donner lieu à consultation pour

la parution d'une instruction en 2009. Les instructions afférentes aux articles les plus anciens suivront.

*
* *

Article 26

Maintien du taux réduit des plus-values sur immeubles apportées aux SIIC en cas de démolition-reconstruction

a) Contenu :

Cet article prévoit que l'engagement de conservation auxquelles sont astreintes les SIIC bénéficiant de l'apport d'un immeuble n'est pas rompu lorsque l'immeuble est démoli, totalement ou partiellement, en vue d'une reconstruction, réhabilitation ou rénovation intervenant dans les cinq ans de la démolition.

b) Application :

L'**instruction 4 H-1-09 (BOI n° 34 du 30 mars 2009)** relative au régime du taux réduit applicable aux cessions de biens ou droits immobiliers au profit de sociétés immobilières (article 210 E du code général des impôts) est commentée avec l'article 27 de la loi de finances pour 2005. Elle intègre la dérogation introduite au présent article, sans appeler de commentaire particulier sur ce point, et apporte des précisions sur l'appréciation de la condition de conservation.

*
* *

Article 31

Neutralité fiscale des transformations de sociétés de personnes en associations d'avocats

a) Contenu :

Cet article assure la neutralité des transformations de sociétés de personnes en associations d'avocats. Il exclut les sociétés d'avocats se transformant en associations d'avocats de l'application des conséquences fiscales de la cessation d'entreprise, en matière tant d'imposition des bénéfices que de liquidation du droit de partage, lorsque la structure transformée et l'association d'avocats résultant de cette opération fonctionnent sous un régime fiscal comparable et que la nouvelle structure a pour membres les précédents associés. Un report d'imposition de la plus-value résultant, entre les mains des associés, de

l'annulation des parts de la société ou de l'organisme transformé est également institué.

b) Application :

L'**instruction 5 G-2-09 (BOI n° 39 du 7 avril 2009)** commente ces dispositions. Elle apporte les précisions suivantes :

– les sociétés d'avocat éligibles sont les sociétés civiles professionnelles, les sociétés d'exercice libéral ayant opté pour le régime des sociétés de personnes, les sociétés en participation, ainsi que les organismes relevant du régime des sociétés de personnes auxquels sont assimilés les *limited liability partnership* de droit anglais pour leurs succursales françaises ;

– la condition d'association d'avocats relevant du régime des sociétés de personnes s'apprécie à la date de la transformation et n'interdit pas une option ultérieure pour l'impôt sur les sociétés, cette dernière entraînant alors la fin de la neutralité fiscale ;

– de même, la condition que les membres de l'association soient les mêmes que les associés de la société transformée s'apprécie à la date de la transformation et n'interdit pas l'arrivée ou le retrait ultérieurs de membres ;

– si une plus-value d'annulation des parts de la société ou de l'organisme transformé n'est pas immédiatement imposable, une moins-value n'est pas immédiatement imputable ;

– la plus ou moins-value doit faire l'objet d'un état sur papier libre joint à la déclaration de revenus de l'associé au titre de l'année de la transformation et des années suivantes reprenant les éléments de l'article 41-0 A *bis* B de l'annexe III au code général des impôts ;

– le montant de la plus ou moins-value ne doit pas être corrigé du montant de la plus ou moins-value qui aurait été imposable au titre de la cessation d'entreprise en l'absence des dispositions de l'article 151 *octies* C institué. Il sera ajouté à celui de la plus ou moins-value constatée au titre des droits détenus dans l'association le moment venu. Si à ce moment cette dernière plus ou moins-value bénéficie d'un report ou d'une exonération, ce report ou cette exonération s'appliquera à la plus ou moins-value constatée lors de la transformation (par exemple lors d'un départ à la retraite dans le cadre de l'article 151 *septies* A ou d'un report dans le cas de l'article 151 *nonies*).

*

* *

23-14.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 44

Report d'imposition des plus-values professionnelles

a) Contenu :

Cet article renforce le report d'imposition de la plus-value constatée lorsqu'un contribuable cesse d'exercer son activité professionnelle dans une société de personnes s'il conserve la propriété des droits ou parts, jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts. Il était prévu le maintien du report d'imposition en cas de transmission à titre gratuit des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions. Cet article prévoit que, suite à une telle transmission, les plus-values en report détenues par le bénéficiaire seraient définitivement exonérées, si celui-ci exerce son activité professionnelle de manière continue au sein de la société pendant cinq ans, à condition qu'il en soit le dirigeant et que l'entreprise poursuive son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

b) Application :

L'**instruction 4 B-1-09 (BOI n° 20 du 23 février 2009)** commente ces dispositions, ainsi que celles de l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2007. Ses apports sont présentés dans le commentaire de ce dernier article.

*
* *

23-15.— Première loi de finances rectificative pour 2009

Article 2

Exonération des plus-values professionnelles pour départ à la retraite dans un délai de deux ans postérieurement ou antérieurement à la cession

a) Contenu :

Cet article répare un oubli de l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2008 ayant allongé le délai entre la cession d'une entreprise ou des parts d'une société de personnes et le départ à la retraite du cédant pour le bénéfice de l'exonération des plus-values professionnelles.

Ce dernier n'a pas modifié une disposition adoptée par amendement en loi de finances pour 2009, devenu l'article 11, qui étendait sous conditions ce régime d'exonération aux cessions d'activité réalisées par les sociétés de personne, dans

laquelle figurait le délai d'un an. Le présent article le porte à deux ans pour les cessions réalisées par les chefs d'entreprises ou les associés de société de personnes, dès le 1^{er} janvier 2009.

b) Application :

L'**instruction 4 B-3-09 (BOI n° 30 du 20 mars 2009)** commente ces dispositions avec celles introduites par l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2008, qui concernent aussi bien les plus-values professionnelles que les plus-values mobilières, et l'article 11 de la loi de finances pour 2009. Il convient de se reporter au paragraphe 14-05 s'agissant de l'application de l'allongement du délai et au paragraphe 23-13 concernant l'extension opérée par l'article 11 précité.

*
* *

Article 10

Extension du taux réduit de 19 % applicable aux apports de biens ou droits immobiliers à des SIIC aux apports à une société de crédit-bail qui accorde la jouissance des biens ou droits à une SIIC

a) Contenu :

Cet article ouvre le bénéfice du taux réduit, désormais de 19 %, sur les plus-values réalisées en cas d'apport à une SIIC aux apports d'immeubles ou de droits réels à une société de crédit-bail qui en concède immédiatement la jouissance à une SIIC devenant crédit preneur. L'engagement de conservation de cinq ans s'applique alors aux droits afférents au crédit-bail. La rupture de l'engagement donne lieu à une amende égale à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble ou droit réel à la société crédit-bailleur ayant acquis l'immeuble ou le droit réel. Cette disposition ne s'applique qu'aux plus-values constatées en 2009.

b) Application :

Compte tenu des fréquents aménagements du régime des SIIC depuis 2005, les modifications les plus récentes devraient donner lieu à consultation pour la parution d'une instruction en 2009. Les instructions afférentes aux articles les plus anciens suivront.

*
* *

24.– RÉGIME DE GROUPE

24-01.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 21

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

a) Contenu :

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

b) Application :

L'instruction 4 H-7-08 (BOI n° 103 du 9 décembre 2008) commente ces dispositions. Elle précise que l'appréciation de la détention collective des SACICAP dans le Crédit immobilier de France développement ou dans leurs filiales financières est déterminée par l'addition du prix de revient (valeur d'origine) des participations détenues individuellement par chaque SACICAP dans ces organismes.

*

* *

Article 53

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

a) Contenu :

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

Les dispositions antérieures prévoyaient que, contrairement aux fusions, scissions et apports partiels d'actifs, ces scissions partielles se traduisaient par la sortie du groupe des filiales ainsi cédées dès le premier jour de l'exercice au cours duquel intervient l'opération, sans permettre la constitution immédiate d'un nouveau groupe intégré par la société bénéficiaire des apports. En outre, les déficits réalisés par les filiales au cours de la période d'appartenance au groupe

demeuraient dans le groupe cédant et ne pouvaient donc être transmis au groupe cessionnaire dont elles pouvaient ultérieurement devenir membres.

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

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

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

b) Application :

Le décret n° 2008-683 du 8 juillet 2008 commente les aménagements opérés par le présent article ainsi que l'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2006 (périmètre spécifique de groupe pour les sociétés et organismes du secteur de l'assurance, avec pour tête une entité combinante). S'agissant du présent article, il procède aux coordinations nécessaires dans l'annexe III au code général des impôts.

L'instruction n'a pas encore paru.

*
* *

24-02.- Loi de finances rectificative pour 2008

Article 28

Récupération des déficits par les filiales après disparition du groupe suite à une procédure judiciaire

a) Contenu :

Cet article institue une dérogation au régime de l'intégration fiscale pour permettre aux filiales de récupérer leurs déficits après disparition du groupe auquel elles appartiennent par suite d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou

de liquidation judiciaire. Il permet de faire « redescendre » les déficits ou moins values dans la filiale, uniquement pour la fraction du déficit ou de la plus-value d'ensemble correspondant à ses propres déficits ou moins-values, pour qu'elle puisse les imputer sur ses bénéfices ou plus-values. La société mère conserve le déficit ou la moins-value à concurrence de la fraction restante. Cet article précise prévoit également les modalités de reconstitution d'un groupe avec pour société mère une filiale de l'ancien groupe.

b) Application :

Un décret et une instruction devraient être publiés avant la fin de l'année.

*
* *

Article 91

**Éligibilité des groupes bancaires mutualistes au régime
de l'intégration de groupe**

a) Contenu :

Cet article permet de former un groupe fiscal :

– à un organe central bancaire mutualiste détenu par des banques, caisses ou sociétés décentralisées qui le détient de former un groupe fiscal ;

– à une caisse départementale ou interdépartementale titulaire d'un agrément collectif délivré par le Comité des établissements de crédit et des entreprises d'investissement pour elle-même et pour les caisses locales qui la détiennent.

Ce groupe fiscal comprend également les filiales détenues à 95 %.

b) Application :

Un décret et une instruction devraient être publiés très prochainement.

*
* *

IV.- ENREGISTREMENT – IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT

41-04.– Loi de finances rectificative pour 2003

Article 52

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

a) Contenu :

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

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

b) Application :

Les mesures d'application étaient en cours de préparation pour déterminer les tolérances nécessaires, notamment lorsque certains héritiers ne souhaitent pas poursuivre l'activité, et les précisions relatives aux situations d'indivision successorales. Ce régime s'appliquant sans poser de problème pratique depuis maintenant presque cinq ans, il ne donnera pas lieu à instruction.

*

* *

41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 21

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

a) Contenu :

Cet article ouvre droit à l'abattement de 75 % sur les droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission de titres de société avec pacte de conservation de six ans, lorsque les bénéficiaires ont préalablement constitué une holding ayant vocation à détenir ces titres. Le bénéfice de cette disposition est soumis à deux conditions devant être respectées pendant toute la durée de l'engagement de

conservation : les héritiers ou donataires doivent individuellement poursuivre cet engagement et aucun actionnaire extérieur ne doit entrer dans la holding.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, instruction attendue depuis plusieurs années et dont il faut espérer la sortie au second semestre 2009.

*
* *

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

Article 8

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

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Accessoirement, le délai de rappel des donations antérieures pour le bénéfice de l’exonération partielle de droits de mutation applicable aux parts de groupements fonciers agricoles et aux biens ruraux loués par bail à long terme est abaissé de dix à six ans.

b) Application :

Les instructions 7 G-5-07 du 24 août 2007 (BOI n° 101) et **7 G-7-07 du 3 décembre 2007** (BOI n° 125), commentant ces dispositions à l’exclusion de celles tenant au régime des *stock options* ont été commentées dans le rapport sur l’application des mesures fiscales n° 1012 du 3 juillet 2008.

Une instruction spécifique au régime des *stock options*, incluant l’aménagement opéré par cet article, était alors en cours de préparation. Cette instruction a paru sous le numéro **5 F-1-09** (BOI n° 2 du 5 janvier 2009). Elle s’avère d’une grande utilité en ce qu’elle consolide la doctrine afférente aux stocks options, tant au regard du régime juridique que fiscal, en intégrant les apports :

– de la loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006 pour le développement de la participation et de l’actionnariat salarié et portant diverses dispositions d’ordre économique et social ;

– de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l’emploi et du pouvoir d’achat ;

– de l’article 74 de la loi de finances pour 2008 qui relève à 18 % le taux d’imposition applicable aux plus-values, y compris des actions issues de la levée d’une option ;

– de l’article 29 de la loi de finances rectificative pour 2005 instituant sur les plus-values et moins-values de cession un abattement pour durée de détention pour le bénéfice duquel sont expressément exclues les plus-values d’acquisition de stock options (il est notamment admis que l’abattement ne s’applique pas lorsque le prix de cession des titres est inférieur à leur valeur réelle à la date de la levée de l’option dans la limite du montant du gain de levée, mais uniquement à la fraction de moins-value de cession non imputée sur le gain de levée d’option et aux plus-values de cession).

Des exemples sont ainsi fournis pour l’application des règles fiscales en présence d’un portefeuille d’actions contenant plusieurs catégories d’actions, ou

encore pour l'appréciation du seuil de 152 500 euros. De même, le régime fiscal des options attribuées jusqu'au 19 juin 2007 est explicité, en matière de droits de mutation à titre gratuit et d'application du sursis d'imposition de l'article 150-0 B (apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés). Enfin, des tableaux récapitulatifs du régime d'imposition en fonction de la date d'attribution des stock options sont fournis en annexe.

S'agissant de la modification du fait générateur d'imposition des plus-values introduite par la loi TEPA, l'instruction apporte les précisions complémentaires suivantes relatives aux options attribuées depuis le 20 juin 2007 :

– les moins-values de cession d'autres valeurs mobilières ou de droits sociaux subies ne peuvent plus s'imputer sur les gains de levée, ces derniers n'étant plus imposés dans les conditions de l'article 150-0 A du code général des impôts ;

– le sursis d'imposition de l'article 150-0 B précité n'est plus applicable au gain de levée d'option.

*
* *

41-14.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 17

Droit de partage sur les testaments–partage

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 23, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009.

*
* *

Article 19

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 23, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009.

*

* *

Article 21

Assimilation à des mutations par décès des réversions d'usufruit

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 23, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009.

*

* *

41-15.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 30

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 23, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009.

*

* *

Article 31

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, instruction attendue depuis plusieurs années et dont il faut espérer la sortie au second semestre 2009.

*

* *

Article 32

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 32, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009.

*
* *

Article 37

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009.

*
* *

Article 44

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009.

*

* *

41-16.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 12

**Assouplissement de l'exonération partielle de DMTG liées
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 en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit, instruction attendue depuis plusieurs années et dont il faut espérer la sortie au second semestre 2009.

*
* *

Article 82

Application de l'abattement de DMTG entre frères et sœurs aux neveux et nièces venant en représentation

a) Contenu :

Cet article autorise l'application de l'abattement prévu au profit des frères et sœurs (15 195 euros en 2008) aux neveux et nièces qui viennent à la succession par représentation de leur auteur.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation : une instruction à paraître regroupera les commentaires des articles 17, 19, 21, 30, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009.

*
* *

43.– DROITS INTÉRESSANT LES SOCIÉTÉS

43-01.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 20

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

a) Contenu :

Cet article modifie le champ d'application de la taxe de 3 % applicable aux personnes morales sur les immeubles possédés en France ou les droits réels sur ces biens. Il améliore la lutte contre l'évasion fiscale, d'une part, en prévoyant l'assujettissement des entités, y compris sans personnalité morale, possédant des immeubles ou droits réels immobiliers, quels que soient, le cas échéant, la chaîne de participation et le nombre d'entités interposées. D'autre part, la plupart des exonérations, par ailleurs améliorées pour faciliter les investissements immobiliers

de source étrangère, sont soumises à la condition que l'entité soit située dans un État membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France. Cette restriction concerne :

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

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

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

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

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

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

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

b) Application :

Le **décret n° 2008-354 du 15 avril 2008** relatif aux obligations déclaratives des entités juridiques exonérées de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France et l'arrêté du même jour relatif à la déclaration de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France ont procédé aux coordinations nécessaires dans les annexes III et IV au code général des impôts.

L'instruction 7 Q-1-08 (BOI n° 81 du 7 août 2008) est venue utilement commenter l'ensemble des aménagements opérés. Elle comporte notamment des précisions éclairantes sur l'appréciation de la prépondérance immobilière avec une conception large des éléments à prendre en compte : prise en compte des biens détenus par sociétés interposées qu'elles soient ou non dans le champ de la taxe, interprétation large des liens de dépendance de l'article 92-12, prise en compte des immeubles ou droits réels immobiliers constituant le stock des sociétés de construction-vente ou se livrant à une activité de marchands de bien, mais en excluant la valeur des titres de sociétés immobilières cotées et des titres non cotés de SICOMI (considérés comme des placements financiers pour l'ISF). S'agissant du dénominateur, il n'est pas tenu compte des éléments de l'actif d'une société interposée qui se rattachent à un autre État, y compris si cette entité a son siège en France. L'instruction donne des exemples sur les redevables de la taxe dans ces chaînes de détention. L'instruction explicite également les conditions d'application de la taxe aux associés de sociétés émettant des actions traçantes qui sont susceptibles d'être assujettis si le titre est indexé sur les performances de biens immobiliers détenus directement ou indirectement par la société émettrice. Le même principe s'applique aux autres actions, parts ou droits similaires, de type OPCVM à compartiments. L'instruction rappelle que les dettes, en particulier les emprunts, ne sont pas déductibles de l'assiette de la taxe.

S'agissant des exonérations, l'instruction contient des précisions sur les informations à faire figurer dans la déclaration n° 2746. Elle explicite la notion de négociation significative et régulière des actions, parts ou droits sur un marché réglementé ouvrant droit à exonération. Le caractère régulier et significatif fait l'objet d'une appréciation au cas par cas. L'instruction énonce à titre indicatif que, si le seuil flottant de l'entité juridique est compris entre 5 % et 25 % et que l'entité peut justifier qu'il satisfait aux conditions du marché en cause, les négociations sont significatives ; au-delà de 25 %, elles sont réputées l'être. Pour être considérées comme régulières, il faut que les actions, parts ou droits fassent l'objet d'au moins une transaction par mois en moyenne appréciée sur une période consécutive de douze mois. S'agissant des filiales détenues à 100 % par une entité exonérée – ou 99 % si du fait de leur forme juridique elles ont l'obligation d'être composées de plusieurs associés ou actionnaires –, les actions, parts ou droits sont également éligibles.

Concernant les exonérations conditionnées à la situation du siège, l'instruction précise par ailleurs que les entités de type trust, fiducie et fonds d'investissement sont réputées être établies dans l'État ou le territoire de la loi à laquelle ils sont soumis. L'instruction produit en annexe la liste des pays ou territoires ayant conclu au 1^{er} janvier 2008 une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative ou un accord particulier permettant l'échange de renseignements. Toutefois, pour les entités juridiques dépourvues de personnalité morale, il convient de vérifier qu'elles sont bien visées par la convention et à défaut que la clause d'échange de renseignements ne se limite pas aux seules entités visées. Par ailleurs, bien que la Suisse ne figure pas dans la liste, les

personnes morales qui y sont établies pourront bénéficier des exonérations par application du droit conventionnel. L'instruction contient également en annexe la liste des États ou territoires avec lesquels la France a conclu un traité contenant une clause de non discrimination. Les entités doivent alors pouvoir justifier qu'elles sont résidentes de ces États ou territoires, sauf mention contraire des traités.

Concernant les SPPCAV et FPI, l'instruction énonce les critères permettant de considérer comme équivalente une structure étrangère et donc de lui faire bénéficier de l'exonération.

Enfin, l'engagement de communiquer à l'administration fiscale certains renseignements doit être pris, pour les biens acquis postérieurement à la publication de l'instruction, à la date de l'acquisition par l'entité du bien, du droit ou de la participation qui fait entrer l'entité dans le champ de la taxe, soit, en pratique, dans un délai de deux mois suivant la date d'acquisition.

*

* *

44.- ENREGISTREMENT, DROITS DE TIMBRE, DROITS DIVERS

44-07.- Loi de finances initiale pour 2007

Article 25

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

a) Contenu :

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

b) Application :

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

budget doit déterminer le modèle et les modalités de dépôt de la déclaration à l'administration. En revanche, les mécanismes de compensation ont été mis en place fin 2007.

*
* *

44-09.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 39

Droits d'enregistrement applicables aux réductions de capital

a) Contenu :

Cet article, tirant les conséquences de l'arrêt Dray n° 07/12493 de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 23 septembre 2008, institue un droit fixe d'enregistrement pour les opérations de réduction de capital des sociétés. Ce droit est de 375 euros porté à 500 euros pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 euros.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation et devrait être publiée très prochainement.

*
* *

45.— IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

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

Article 16

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

a) Contenu :

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

pour 2008 et par les articles 38, 39 et 40 de la loi de finances rectificative pour 2007.

- La réduction pour investissements dans les PME :

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

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

Cette réduction s'applique également, mais à hauteur de 50 %, aux versements effectués au profit d'un fonds d'investissement de proximité dont 20 % de l'actif est composé de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés de moins de cinq ans. La réduction s'applique alors dans la limite de l'actif du fonds investi en titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés éligibles en direct, antérieurement fixé par le fonds. Le montant de la réduction obtenu ne peut excéder 10 000 euros. L'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2007 a étendu cette possibilité d'intermédiation aux investissements réalisés au travers de FCPR « fiscaux » et de « FCPI » respectant un quota d'entreprises récentes de 40 %. Le montant de la réduction obtenu au travers d'un ou plusieurs fonds a été alors relevé à 20 000 euros.

- La réduction pour dons à certains organismes :

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

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

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

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

- des entreprises adaptées ;
- de l'Agence nationale de la recherche.
- Conditions communes aux deux réductions :

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

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

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

b) Application :

S'agissant de la réduction d'ISF pour investissement dans les PME, les instructions 7 S-2-08 en date du 21 février 2008 (BOI n° 23) et 7 S-3-08 du 11 avril 2008 (BOI n° 41) ainsi que le décret n° 2008-336 du 14 avril 2006 ont été commentés dans le rapport sur l'application des mesures fiscales n° 1012 du 3 juillet 2008.

S'agissant de la réduction d'ISF pour dons, trois instructions sont parues :

- **l'instruction 7 S-5-08 (BOI n° 61 du 9 juin 2008)** de portée générale ;
- **l'instruction 5 C-4-08 (BOI n° 61 du 9 juin 2008)** relative à l'imposition des plus-values en cas de donation de titres, étant précisé que l'instruction 7 G-1-08 (BOI n° 61 du 9 juin 2008) renvoie à cette instruction s'agissant de l'exonération de droits de mutation dont elle fait seulement état ;
- **l'instruction 7 S-3-09 (BOI n° 18 du 18 février 2009)** commentant l'extension de la réduction d'ISF aux dons au profit des fondations universitaires et des fondations partenariales, introduite par l'article 41 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

En outre, **le décret n° 2008-589 du 23 juin 2008** et **l'arrêté du 26 juin 2008** ont fixé le contenu des attestations (reçus) qui constituent les pièces justificatives des dons, l'arrêté fixant un modèle commun à la réduction d'ISF et à la réduction d'impôt sur le revenu. Les informations contenues par l'attestation sont les nom et adresse de l'organisme bénéficiaire, l'objet de l'organisme

bénéficiaire, les nom, prénoms et adresse du donateur et la nature, la forme, le mode de versement, la date et le montant du don.

● L'instruction 7 S-5-08 commente le dispositif institué par l'article 16 de la loi TEPA à l'exception de son V relatif à l'imposition des plus-values sur titres donnés. Elle transpose une partie de la doctrine applicable pour le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu pour dons à certains organismes, notamment le caractère désintéressé du don, la forme du don et la définition d'un établissement d'intérêt général à but non lucratif (en autorisant l'éligibilité des dons affectés directement et exclusivement au secteur désintéressé d'un établissement ayant des activités lucratives non prépondérantes sectorisées). Elle donne une liste (non exhaustive) des établissements et organismes éligibles à la réduction d'ISF et traite des cas particuliers de la Fondation du Patrimoine (dons éligibles sauf si affectés à la conservation ou la restauration des monuments historiques privés), des fondations RUP pour le compte de fondations abritées (dons éligibles si la fondation abritante est éligible) et des fondations RUP autorisées à recevoir des versements pour le compte d'autres organismes d'intérêt général (dons non éligibles). S'agissant des dons aux ateliers et chantiers d'insertion (ACI), l'instruction précise que ce sont les dons aux structures portées des ACI, seules habilitées à recevoir des dons, en vue de leur affectation à un ACI déterminé qui sont éligibles. S'agissant des entreprises adaptées, elle précise bien que sont éligibles à ce titre les sections d'entreprises adaptées annexées à un établissement ou service d'aide par le travail et les centres de distribution de travail à domicile, et indique que, lorsque l'entreprise adaptée n'est pas une personne morale autonome, les dons éligibles sont ceux versés à la collectivité ou l'organisme habilité à les recevoir en vue de leur affectation à une entreprise adaptée déterminée.

L'instruction rappelle que peuvent être qualifiés d'entreprises au sens du droit communautaire et donc soumis au respect du seuil *de minimis* les établissements de recherche ou d'enseignement artistique, les entreprises d'insertion et entreprises de travail temporaire d'insertion, les associations intermédiaires, les ateliers et chantiers d'insertion, les entreprises adaptées. À l'inverse, ne sont pas qualifiées comme telles les fondations RUP et l'ANR.

Les organismes bénéficiaires des dons doivent délivrer à chaque donateur une attestation dont le modèle est en pratique le même que pour la réduction d'impôt sur le revenu (l'ancien modèle était admis en 2008). Dans le cas où les deux réductions d'impôt sont demandées pour un même don, un duplicata du reçu ou une copie certifiée conforme du reçu doit être joint à l'appui de la deuxième déclaration d'impôt déposée. Le contribuable peut aussi joindre un document précisant la répartition du don entre les deux réductions.

S'agissant de l'application de la réduction d'impôt, l'instruction prévoit qu'en pratique la date du don à retenir est pour les dons en numéraire, comme pour l'impôt sur le revenu, celle figurant sur le reçu et, pour les dons de titre, la date du transfert de propriété juridique du don. La réduction d'ISF s'applique sur

le montant d'ISF déterminé avant application le cas échéant des règles du plafonnement. Sur l'articulation avec la réduction d'impôt sur le revenu, l'instruction énonce que le contribuable peut choisir d'affecter la totalité du don à la réduction de son choix ou d'affecter une partie du don à chacune, notamment au-delà du plafond d'ISF. D'autre part, concernant l'abattement de la valeur nette d'un actif successoral, seul l'un des deux dispositifs (abattement ou réduction d'ISF) est applicable. Enfin, l'instruction prévoit que le montant exonéré de droits de mutation à titre gratuit s'applique sur le montant du don servant d'assiette au calcul de la réduction d'impôt, quand bien même le don excéderait 66 666 euros. On peut s'interroger sur le risque de détournement généré par cette doctrine. En effet, si un impôt sur la plus-value est du en cas de cession de titres, aucun impôt ne serait plus du sans limite pour les dons en numéraire. Certes, la liste des bénéficiaires est restreinte ce qui limite la possibilité de montages abusifs mais cette doctrine devrait être remise en cause en cas d'extension de la liste des bénéficiaires.

- L'instruction 5 C-4-08 (imposition des plus-values de cession des titres donnés dans le cadre du dispositif de réduction d'ISF) commente le nouvel article 150 *duodecies* du code général des impôts. Elle précise, comme pour l'ensemble des dons, que l'assiette exonérée de droits de mutation à titre gratuit est le montant déclaré sur la déclaration d'ISF qui sert de base au calcul de la réduction d'ISF. C'est ce même montant qui figure sur la déclaration spéciale des plus-values pour la détermination du gain imposable à l'impôt sur le revenu. L'instruction rappelle les règles en matière de fixation de la valeur d'acquisition. Concernant les prestataires de services d'investissement, qui doivent mentionner sur la déclaration récapitulative des opérations sur valeurs mobilières (IFU) le montant total des cessions de chacun de leurs clients, l'établissement financier gestionnaire du compte titres est dispensé de mentionner la valeur des titres ayant fait l'objet d'un don dans le champ de l'article 150 *duodecies*.

- L'instruction 7 S-3-09 (extension aux dons au profit des fondations universitaires et des fondations partenariales) précise en premier lieu que les reçus fiscaux sont délivrés par les établissements publics au sein desquels existent les fondations universitaires, par les fondations partenariales elles-mêmes (elles sont dotées de la personnalité morale). Elle précise également que, lorsqu'une fondation exerce des activités lucratives et des activités non lucratives et qu'elle remplit les conditions autorisant leur sectorisation, les dons qui lui sont affectés sont éligibles s'ils sont affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.

*

* *

45-02.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 15

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

a) Contenu :

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

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

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

– un engagement collectif d'une durée minimale de deux ans, remplacé dans le cadre de la transmission d'une entreprise individuelle par une condition de détention de deux ans, suivie d'un engagement individuel de conservation de quatre ans. Pour l'ISF, l'engagement individuel débute à l'expiration de l'engagement collectif; pour les mutations, il débute à compter de la transmission ;

– l'exercice par un des signataires du pacte collectif d'une fonction de direction ou, s'agissant des sociétés de personnes, d'une activité professionnelle principale, pendant une durée minimale de cinq ans démarrant à compter de la conclusion de l'engagement collectif pour les sociétés et de trois ans à compter de la transmission pour les entreprises individuelles.

Par ailleurs, s'agissant des pactes en matière d'ISF, certaines dispositions supplémentaires doivent être soulignées : la dérogation à la condition de conservation attachée aux opérations de restructuration, prévue pendant la période d'engagement collectif, est transposée à la période d'engagement individuel ; l'exonération n'est pas remise en cause non plus après deux ans d'engagement collectif quand bien même ce dernier aurait une durée plus longue si l'engagement individuel est respecté ; enfin, l'exonération est acquise au terme d'un délai global

de six ans et sa remise en cause ne peut plus porter que sur l'année au cours de laquelle les conditions de son application ne sont plus réunies.

Cet article ouvre également la possibilité pour les titres de sociétés faisant l'objet d'un pacte de mutation à titre gratuit, sous condition, d'être apportés à une holding dont l'unique objet est la gestion de son propre patrimoine mobilier, aux holdings dont le patrimoine est constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe ayant une activité similaire, connexe ou complémentaire, dont les parts ou actions ont été transmises

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation. Elles figureront, s'agissant de l'ISF, dans une instruction que l'on disait prochaine l'an passé, consolidant les commentaires de l'instruction du 23 février 2004 pour tenir compte des multiples aménagements opérés, et dont on peut espérer la sortie cette année. S'agissant des droits de mutation à titre gratuit, l'instruction commentant l'exonération partielle, attendue depuis plusieurs années maintenant, devrait enfin paraître et intégrer les modifications importantes de cet article. On peut souligner que le décret n° 2008-57 du 17 janvier 2008 relatif aux obligations déclaratives devra également être actualisé.

*

* *

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. Elles figureront dans une instruction prochaine consolidant les commentaires de l'instruction du 23 février 2004 afin de tenir compte des multiples aménagements opérés depuis lors.

*
* *

Article 42

**Exclusion de la valeur de capitalisation des rentes et indemnités perçues
en réparation de dommages corporels**

a) Contenu :

Cet article exclut de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune la valeur de capitalisation des rentes ou indemnités perçues en réparation de dommages corporels liés à un accident ou à une maladie, pour les personnes bénéficiaires des rentes ou indemnités mais aussi pour le conjoint survivant en cas de transmission à titre gratuit par décès.

b) Application :

L'instruction 7 S-8-08 (BOI n° 90 du 9 octobre 2008) précise que l'exonération s'applique non seulement aux sommes versées au titre de la responsabilité de l'auteur du dommage mais aussi à celles reçues en exécution d'un contrat d'assurance souscrit par ou pour la victime. Elle rappelle que l'instruction 7 S-4-01 avait déjà en 2001 étendu l'exonération aux ayants droits de la victime pour les rentes ou indemnités ayant un caractère indemnitaire et non forfaitaire perçues au titre du préjudice moral et économique résultant de la maladie ou de l'accident de la victime. Concrètement, en cas de versement sous forme de rente, la valeur de capitalisation de la rente n'est pas incluse dans le patrimoine imposable et le montant des arrérages est porté au passif. En cas de versement en capital, les biens acquis en remploi ou le montant déposé en compte sont imposables mais le montant de l'indemnité actualisé (coefficients d'érosion monétaire) est déduit.

*
* *

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. L'article 8 de la loi de finances pour 2007 avait autorisé une dérogation pour les PERP, PERCO et PERE jusqu'au 31 décembre 2008. Cette date est repoussée au 31 décembre 2010.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*
* *

Article 105

Éligibilité à la réduction d'ISF des dons aux groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification

a) Contenu :

Cet article rend éligibles à la réduction « ISF dons » les dons au profit des groupements d'employeurs organisant des parcours d'insertion et de qualification.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*
* *

Article 106

Encadrement de l'éligibilité des holdings à la réduction d'ISF

a) Contenu :

Cet article encadre, pour les versements effectués à compter de la date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'année 2009 (15 juin 2009 dans l'essentiel des cas), l'éligibilité à la réduction d'ISF pour investissements dans les PME des souscriptions au capital de sociétés holdings en posant les conditions suivantes :

- la société ne compte pas plus de cinquante associés ou actionnaires ;
- la société a exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques ;
- la société n'accorde aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions, ni aucun mécanisme automatique de sortie au terme de cinq ans.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation dont le projet devrait donner lieu prochainement à des consultations.

*
* *

45-05.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 41

Extension de l'exonération partielle d'ISF aux parts de groupements forestiers et de GFA représentatives d'apports en numéraire

a) Contenu :

Cet article étend aux parts représentatives d'apports en numéraire le bénéfice de l'exonération partielle d'ISF applicable aux parts de groupements forestiers et aux parts de GFA qui ne rentrent pas dans le champ de l'exonération d'ISF au titre des biens professionnels à hauteur des trois quarts de la valeur des parts jusqu'à 100 000 euros, la moitié au-delà (nouveau seuil fixé par l'article 39 de la loi de finances initiale pour 2009).

b) Application :

L'instruction 7 S-2-09 (BOI n° 16 du 6 février 2009) fait état de cette extension de l'exonération partielle aux parts représentatives d'apports en numéraire, en indiquant :

« Toutefois, il est rappelé que s'agissant des groupements forestiers seule la fraction des parts représentative des biens visés au 3° du 1 de l'article 793 bénéficie de l'exonération partielle. De même, s'agissant des GFA et FGA, seule la fraction des parts représentatives de la valeur nette des biens donnés à bail à long terme ou à bail cessible bénéficie de l'exonération partielle. »

L'extension de l'exonération partielle n'est donc bien applicable qu'à concurrence de l'actif représentatif de bois et forêts ou de biens donnés à bail.

*

* *

V.- FISCALITÉ LOCALE

51.– TAXES FONCIÈRES

51-01.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 107

Exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés bâties des logements économes en énergie

a) Contenu :

Le présent article instaure une nouvelle exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des constructions neuves répondant à des critères de haute qualité environnementale. Il s'inscrit dans le prolongement de l'article 1383-0 B du code général des impôts, inséré par l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2006, qui permet aux collectivités locales d'exonérer les logements anciens faisant l'objet de travaux d'économies d'énergie.

Le nouvel article 1383-0 B *bis* permet, à compter du 1^{er} janvier 2009, aux collectivités locales et aux EPCI d'exonérer de 50 % ou 100 % de la taxe foncière sur les propriétés bâties, pour une durée variable d'au moins 5 ans, les logements neufs économes en énergie. Afin de justifier l'avantage fiscal, la construction devra obéir à des critères environnementaux supérieurs aux normes en vigueur à la date de livraison du logement. Ces critères doivent être définis par décret et l'article précise que l'exonération est possible à compter de 2010.

b) Application :

Cet article, brièvement commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la circulaire dite « budgétaire » du ministre de l'intérieur pour 2009 ⁽¹⁾, n'a fait l'objet ni d'une instruction fiscale ni d'un décret d'application.

Pourtant, l'un comme l'autre seront indispensables à son application à compter des impositions établies au titre de 2010, pour lesquelles les collectivités devront délibérer avant le 1^{er} octobre 2009. Il semble donc impératif que soient publiés avant cette date :

– le décret, prévu par le présent article, définissant le label BBC (bâtiment basse consommation) et le label BEPOS (bâtiment à énergie positive) conditionnant le bénéfice de l'exonération lorsqu'elle a été décidée ;

– l'instruction fiscale précisant les conditions d'appréciation du respect de ces critères.

*

* *

(1) NOR : /INT/B/09/00033/C du 17 février 2009 : Informations fiscales utiles à la préparation des budgets primitifs locaux pour 2009.

Article 113

**Exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés non bâties en
faveur des terrains agricoles exploités selon
le mode de production biologique**

a) Contenu :

Le présent article permet aux communes et EPCI d'exonérer totalement pour 5 ans la taxe foncière sur les propriétés non bâties agricoles exploitées selon le mode biologique. Ce dispositif est adossé à la définition communautaire du mode de production biologique (règlement CE n° 834/2007 du Conseil), elle-même mise en œuvre par des organismes certificateurs agréés.

L'exonération est possible à compter des impositions établies au titre de 2010, mais réservée aux parcelles qui deviendraient exploitées en mode biologique à compter du 1^{er} janvier 2009 (à l'exclusion de celles déjà labellisées auparavant).

Le nouvel article 1395 G du code général des impôts prévoit également les articulations de cette nouvelle mesure facultative avec les nombreuses possibilités d'exonération déjà ouvertes en faveur des terres agricoles. Il précise notamment, comme c'est le cas pour l'exonération générale de 20 %, que l'avantage est rétrocédé le cas échéant au preneur à bail des parcelles, en cas de fermage.

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.

En revanche, son application n'a pas encore été commentée par une instruction fiscale. Cette instruction devrait être publiée prochainement, afin de préciser notamment les conditions de cumul, prévu par le présent article, de la nouvelle mesure avec les exonérations partielles ou temporaires, selon le type de culture. Le Rapporteur général rappelle à cet égard que, pour que l'exonération s'applique à compter des impositions établies au titre de 2010, les communes et EPCI devront délibérer avant le 1^{er} octobre 2009.

*

* *

51-02.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 107

Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties des bâtiments servant de supports à une activité de production d'électricité photovoltaïque

a) Contenu :

Le présent article précise l'assujettissement à la fiscalité locale des bâtiments agricoles servant de support à des panneaux solaires, destinés à une activité de production d'électricité.

En effet, en vertu de l'article 1382 du code général des impôts, les bâtiments et leurs accessoires servant à une exploitation agricole ne sont pas soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties, y compris lorsque l'activité agricole cesse et qu'ils ne sont pas affectés à un autre usage. Or, l'article 24 de la loi de finances pour 2008 a rattaché à la catégorie des bénéfices agricoles les revenus tirés par les agriculteurs de la vente de biomasse ou d'électricité produite à partir de l'exploitation.

Le présent article vise donc à préciser explicitement, au regard de la taxe foncière sur les propriétés bâties, si un bâtiment agricole (ou anciennement agricole) supportant des panneaux solaires produisant une énergie destinée à la vente doit être regardé comme : a) toujours agricole (exonéré) ; b) affecté à un autre usage (assujetti) ; c) non affecté à une autre activité (exonération maintenue).

L'article exonère précisément de taxe foncière sur les propriétés bâties les bâtiments agricoles (ou anciennement) supportant des panneaux solaires, ainsi que ces panneaux eux-mêmes. En revanche, il prévoit que ces immobilisations (bâtiment et panneaux) sont passibles de la taxe professionnelle, et évaluées à cette fin, dans les conditions de droit commun.

b) Application :

Le présent article semble poser, en raison notamment de sa rédaction, plusieurs problèmes d'application.

— Le rattachement des revenus tirés de la vente d'énergie par un agriculteur à la catégorie des bénéfices agricoles a été commenté par l'instruction 5 E-2-09 du 16 janvier 2009, qui précise notamment le caractère « *majoritairement issue de l'exploitation agricole* » de l'énergie produite. Le rattachement ne tient donc pas exclusivement au mode d'imposition du contribuable.

— Par suite, l'instruction 6 E-5-09 du 23 avril 2009 a aligné sur la précédente les conditions dans lesquelles cette activité de production et de vente

d'énergie peut être exonérée de taxe professionnelle. Si cette activité peut être considérée comme une activité agricole en tant que telle, elle bénéficie ainsi de l'exonération de principe des agriculteurs prévue à l'article 1450 du code général des impôts. Pour déterminer cette qualification, il convient selon l'instruction de s'en tenir aux critères posés en matière de bénéfices agricoles par l'instruction 5 E-2-09.

– Dès lors, il apparaît que le présent article ne prévoit qu'un cas marginal d'assujettissement à la taxe professionnelle des bâtiments agricoles supportant des panneaux solaires, voire irait à l'encontre de l'exonération de droit commun privilégiée par la doctrine fiscale. Tel n'était pas le sens de la mesure adoptée.

– Enfin, selon les informations recueillies par le Rapporteur général, il semble que la distinction opérée entre le bâtiment lui-même et les immobilisations servant à la production d'énergie photovoltaïque soit malaisée à appliquer concrètement.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le Rapporteur général estime que le présent article devra sans doute être corrigé lors d'une prochaine loi de finances.

*

* *

52.– TAXE D'HABITATION

52-03.– Loi de finances initiale pour 2006

Article 92

Résidences mobiles terrestres

a) Contenu :

Le présent article institue une taxe annuelle représentative de la taxe d'habitation à la charge des personnes dont la résidence principale est constituée à titre principal d'une résidence mobile terrestre.

Compte tenu des difficultés de mise en œuvre de cette taxe, l'article 80 de la loi de finances pour 2007 (n° 2006-1666 du 21 décembre 2006) a reporté au premier janvier 2008 la date de son entrée en vigueur.

Par la suite, l'article 77 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007), compte tenu de l'impossibilité de l'administration à mettre en œuvre la taxe, a reporté son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

Cet article n'a fait l'objet d'aucune mesure d'application. Les modalités de liquidation et de recouvrement de la taxe doivent être précisées par un décret en Conseil d'État en attente de publication.

Selon les informations recueillies par le Rapporteur général, ce décret n'a toujours pas été préparé par les ministères concernés par cette taxe, l'administration alléguant que le recouvrement de ce droit de timbre poserait des problèmes concrets majeurs. Si cette situation perdurait, elle remettrait en cause l'entrée en vigueur de la taxe au 1^{er} janvier 2010, après déjà deux reports successifs par le législateur.

*

* *

54.— TAXE PROFESSIONNELLE

54-10.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 81

Définition des « départements limitrophes » applicable à la perception de la taxe professionnelle

a) Contenu :

Le présent article assouplit les conditions de répartition interdépartementale des FDPTP.

Cette répartition interdépartementale a lieu d'être lorsque certaines communes dites « concernées » par l'écrêtement d'un établissement exceptionnel ⁽¹⁾ se trouvent dans d'autres départements que celui d'implantation de l'établissement. Cependant, l'article 1648 A du CGI restreignait excessivement cette faculté aux départements limitrophes. Le cas du réacteur ITER situé à Cadarache ayant illustré les limites d'une telle restriction, le présent article supprime pour l'avenir la nécessité qu'un département ait une frontière commune avec celui d'implantation pour que ses communes concernées prennent part à la répartition du FDPTP.

(1) Selon l'article 1648 A du CGI : doivent y résider au moins 10 salariés de l'établissement, dont le nombre multiplié par 4 représente au moins 1 % de la population communale.

b) Application :

Le présent article a été commenté par **la circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)**, mais son application requerrait également une modification du décret n° 88-988 du 17 octobre 1988 relatif au Fonds départemental de la taxe professionnelle.

Le **décret n° 2009-51 du 14 janvier 2009** a opéré cette correction, en précisant les modalités des échanges d'information entre les préfets des départements concernés. En effet, en raison de la disparition du critère de frontière commune, à réglementation constante, le présent article aurait conduit le préfet concerné par le Fonds à notifier les états fiscaux à l'ensemble des préfets de France, et, par leur intermédiaire, à l'ensemble des présidents de conseils généraux, bien que les cas de répartition interdépartementale soient très peu nombreux.

Afin de parvenir à un *modus operandi* efficient, le décret précité combine habilement l'application du présent article avec celle de l'article 80 de la même loi de finances pour 2008. Ce dernier impose dorénavant à tout établissement exceptionnel, sous peine de pénalité financière, de déférer à toute demande émanant du conseil général tendant à la communication de la liste de ses salariés précisant leur adresse.

L'article 2 du décret précité prévoit donc que le président du conseil général gérant le FDPTP concerné fait usage de cette nouvelle prérogative et établit, lui-même, sur cette base, la liste des communes concernées puis la notifie au préfet du département. Sur le fondement de cette dernière liste, celui-ci sera en mesure de communiquer les états fiscaux aux seuls préfets des départements concernés par une éventuelle répartition interdépartementale.

*

* *

Article 82

**Neutralisation des évolutions de pression fiscale liées
à une rétrocession de compétences d'un EPCI à fiscalité additionnelle
vers ses communes membres pour le calcul de leur ticket modérateur**

a) Contenu :

Le présent article adapte le mécanisme de calcul du ticket modérateur prévu pour le plafonnement de la taxe professionnelle au cas où un EPCI rétrocéderait une compétence à ses communes membres.

En effet, dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle décidée en 2005, les collectivités locales prennent en charge une partie du dégrèvement de taxe correspondant à la fraction de cotisation excédentaire résultant de leurs hausses de taux. Cette hausse se mesure par rapport à un taux de référence. Pour

les communes et les EPCI, ce taux de référence est corrigé lorsque des compétences nouvelles sont transférées à l'EPCI, par majoration (pour l'EPCI) ou minoration (pour les communes membres) d'un taux représentatif du coût desdites compétences.

Cependant, l'article 85 de la loi de finances pour 2006 (n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) n'a pas envisagé le cas d'une rétrocession de compétence. Le présent article pallie cette lacune initiale en reproduisant en sens inverse le mécanisme du taux représentatif majorant ou minorant le taux de référence. Il précise également que cette nouvelle correction est susceptible de s'appliquer à compter des impositions établies au titre de 2008, et que, pour les rétrocessions de compétences opérées de 2004 à 2007, la délibération concordante fixant le montant du taux représentatif doit être prise avant le 31 mars 2008.

b) Application :

L'application de cet article dépendait de l'adaptation de l'instruction 6 E-3-07 du 30 mars 2007 (BOI n° 48) commentant l'ensemble du mécanisme du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée, qui était devenue incomplète, notamment pour sa partie concernant le calcul du taux de référence déterminant la part du plafonnement incombant à l'État.

L'instruction 6 E-2-09 du 24 février 2009 a opéré cette adaptation avec un retard de près d'un an, puisque les délibérations tirant les conséquences des rétrocessions de compétences intervenues avant 2007 devaient être prises avant le 31 mars 2008. Le Rapporteur général rappelle que la mesure n'affecte pas le contribuable réclamant le dégrèvement, puisque l'État prend celui-ci à sa seule charge ⁽¹⁾, mais seulement le partage entre EPCI et communes membres du coût du reversement à l'État d'une fraction de ce dégrèvement. Dès lors, le retard pris dans la publication de cette instruction n'a causé préjudice qu'aux EPCI et à leurs communes membres, soucieux d'anticiper la charge qui leur reviendrait respectivement *in fine* après prise en compte de la rétrocession de compétences.

Sur le fond, l'instruction apporte plusieurs précisions relatives aux calculs opérés, qui sont symétriques à ceux pratiqués lors de nouveaux transferts de compétences (*cf.* instruction 6 E-3-07), conformément à l'intention du législateur. Elle précise également la portée de la réintégration dans les calculs de partage des retraits de compétences intervenus jusqu'au 31 décembre 2007. Sont ainsi couverts par le présent article :

– les retraits opérés à compter du 1^{er} janvier 2004 pour les EPCI qui percevaient en 2004 une fiscalité additionnelle ;

– les retraits opérés à compter du 1^{er} janvier 2005 pour les EPCI qui percevaient une fiscalité additionnelle en 2005.

(1) Sur le mécanisme et la chronologie de la prise en charge par l'État et les collectivités du coût du PVA, *cf.* tome 1 du présent rapport.

54-11.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 48

Modalités d'imposition à la taxe professionnelle des sociétés civiles professionnelles, des sociétés civiles de moyens et des groupements de professions libérales

a) Contenu :

Conformément aux dispositions prévues au second alinéa de l'article 1476 du code général des impôts, pour les sociétés civiles professionnelles, les sociétés civiles de moyens et les groupements réunissant des membres des professions libérales, la taxe professionnelle est établie au nom de chacun des membres, quels que soient le lieu d'exercice de leur propre activité et leur situation au regard de l'IR ou de l'IS.

Afin de simplifier ces modalités d'imposition et pour éviter toute contestation sur le terrain de la territorialité, le présent article prévoit de n'imposer que les associés exerçant leur activité professionnelle en France, y compris lorsque ce n'est pas le cas d'un ou plusieurs autres membres d'une même SCP, d'une SCM ou d'un groupement de professions libérales. Afin d'éviter toute diminution d'assiette, l'ensemble des bases est réparti entre les associés exerçant en France, chacun des associés étant imposé sur une fraction des bases, égale au rapport entre les droits sociaux qu'il détient et l'ensemble des droits sociaux détenus par les associés exerçant une activité professionnelle en France (les parts des associés n'exerçant pas en France sont donc réparties entre les associés exerçant en France en fonction de leurs parts relatives dans le groupement).

b) Application :

Dans la mesure où cet article instaure une dérogation au principe général d'imposition des membres desdites sociétés posé à l'article 302 HP de l'annexe II du code général des impôts, il était indispensable de modifier, à tout le moins, la documentation fiscale de base (DB 6 E 312) ainsi que l'instruction 6 E-13-97 du 12 août 1997 (BOI n° 152) précisant les personnes imposables à la taxe professionnelle.

L'instruction 6 E-4-08 du 15 septembre 2008 a commenté le présent article, en précisant ses conséquences nombreuses sur les règles d'établissement de la taxe professionnelle.

— S'agissant de la mise en œuvre même du principe posé par le présent article, l'instruction décline sans novation le calcul envisagé par le législateur : chaque associé exerçant en France est crédité d'une quote-part fictive de la société correspondant à son poids respectif au sein de tous les associés exerçant en France.

**SOIT TROIS ASSOCIÉS EXERÇANT EN FRANCE AU SEIN D'UN GROUPEMENT
COMPTANT X ASSOCIÉS AU TOTAL.**

	Droits dans le groupe ment	Poids au sein des associés exerçant en France	Quote-part dans les bases totales du groupe ment
Associé A	2 %	10 %	10 %
Associé B	10 %	50 %	50 %
Associé C	8 %	40 %	40 %
TOTAL	20 %	100 %	100 %

– L’instruction apporte par ailleurs plusieurs précisions quant à l’établissement de la taxe professionnelle de chacun de ces associés résultant de ce mode de calcul :

• **Régime d’imposition.** En tout premier lieu, les associés redevables de la taxe sont imposés sur des assiettes différentes selon qu’ils sont réputés employer plus ou moins de cinq salariés. Ainsi, l’instruction précise que le nombre total des salariés employés par le groupement doit être réparti entre les seuls associés exerçant en France. De cette répartition découle le régime de chacun des redevables de la taxe professionnelle : somme de la quote-part des valeurs locatives des biens passibles de la taxe foncière et de la quote-part des valeurs locatives des EBM (droit commun) si l’associé emploie fictivement plus de cinq salariés ; somme de la quote-part des valeurs locatives des biens passibles de la taxe foncière et de la quote-part de 6 % des recettes du groupement dans le cas contraire (régime spécial des BNC moins de 5 salariés).

MÊME EXEMPLE, LE GROUPEMENT EMPLOYANT 12 SALARIÉS.

	Droits dans le groupe ment	Quote-part dans les bases totales	Salariés employés fictivement	Régime de TP	Base d’imposition
Associé A	2 %	10 %	1,2	Spécial - BNC	10 % (VLF) + 10 % (recette)s
Associé B	10 %	50 %	6	Droit commun	50 % (VLF) + 50 % (EBM)
Associé C	8 %	40 %	4,8	Spécial - BNC	40 % (VLF) + 40 % (recette)s
TOTAL	20 %	100 %	12		

• **Cas d’exonération de l’assiette EBM.** En vertu du 4° de l’article 1469 du code général des impôts, les prestataires de service ou membres de professions libérales réalisant moins de 61 000 euros de recettes par an ne sont pas imposés sur leurs EBM. L’instruction indique, par conséquent, qu’il est indispensable de procéder systématiquement à une répartition des recettes du groupement entre les associés exerçant en France, selon la quote-part définie précédemment. Dans l’exemple précédent, le seul associé imposé sur une quote-part des EBM réalise une quote-part de recettes supérieure à ce seuil, et ne bénéficie donc pas de l’exonération.

MÊME EXEMPLE, LE GROUPEMENT RÉALISANT 1 666 667 EUROS DE RECETTES

	Quote-part dans les bases totales	Salariés employés fictivement	Régime de TP	Quote-part des recettes	Base d'imposition
Associé A	10 %	1,2	Spécial - BNC		10 % (VLF) + 10 % (recette)s
Associé B	50 %	6	Droit commun	833 333 € (> 61 000 €)	50 % (VLF) + 50 % (EBM)
Associé C	40 %	4,8	Spécial - BNC		40 % (VLF) + 40 % (recette)s
TOTAL	100 %	12			

Dans le même exemple, supposons que le groupement a disposé de biens passibles de taxe foncière pour une valeur locative de 500 000 euros, et d'EBM pour une valeur locative de 200 000 euros.

	Quote-part dans les bases totales	Régime de TP	Base d'imposition	Quote-part de 6 % des recettes	Base d'imposition
Associé A	10 %	Spécial - BNC	10 % (VLF) + 10 % (recette)s	10 000 €	50 000 + 10 000 = 60 000 €
Associé B	50 %	Droit commun	50 % (VLF) + 50 % (EBM)		250 000 + 100 000 = 350 000 €
Associé C	40 %	Spécial - BNC	40 % (VLF) + 40 % (recette)s	40 000 €	200 000 + 40 000 = 240 000 €
TOTAL	100 %				

• **Biens personnels.** L'instruction rappelle par ailleurs que les biens personnels de chaque associé, ou ceux dont il a la disposition à titre personnel, qu'ils soient passibles ou non de la taxe foncière, sont ajoutés à l'assiette personnelle de taxe professionnelle dudit associé.

*
* *

Article 70

**Exonération de taxe professionnelle
en faveur des librairies indépendantes de référence**

a) Contenu :

Le présent article instaure pour les collectivités locales la faculté d'exonérer de taxe professionnelle les « librairies indépendantes de référence », et, subsidiairement, renvoie à un décret la définition de celles-ci ainsi que les modalités d'obtention du label qui devra reposer sur « *un service de qualité* » et « *une offre diversifiée de titres* ».

Cet article précise les conditions de l'exonération :

- la librairie doit être une PME, au sens du droit communautaire ⁽¹⁾ ;
- elle doit être majoritairement propriété de personnes physiques, ou d'une société elle-même détenue par des personnes physiques ;
- elle n'est pas liée à une autre entreprise par un contrat d'exclusivité tel qu'il est mentionné à l'article L. 330-3 du code du commerce.

b) Adaptation législative :

Le présent article a été doublement corrigé par la loi de finances rectificative pour 2008 :

– dont l'article 26 a exclu des critères de définition du label LIR le bénéfice de l'exonération de taxe professionnelle. En effet, la rédaction de l'article 70 de la loi de finances rectificative pour 2007 entraînait une confusion sur les principes de définition du label souhaités par le législateur. Il s'agissait donc de préciser que c'est bel et bien l'obtention du label qui conditionne l'avantage fiscal et non l'inverse ;

– et dont l'article 114 a mis à jour la référence au règlement communautaire autorisant des aides d'État aux PME ⁽²⁾.

c) Application :

Le présent article doit entrer en vigueur pour les impositions établies au titre de 2009, mais demeurerait jusqu'ici subordonné à la publication de textes d'application indispensables. Ceux-ci ont été publiés au mois d'avril 2009 :

– le décret en Conseil d'État n° 2009-395 du 8 avril 2009 a créé et organisé le label de « librairie indépendante de référence » ;

– l'instruction 6 E-6-09 du 29 avril 2009 a commenté l'ensemble du dispositif, en récapitulant sans novation les conditions tenant à la taille de l'entreprise possédant la librairie, à son capital et à son indépendance, et les conditions tenant au respect du label par la librairie. Cette instruction reprend également les modalités d'application et d'articulation habituelles des exonérations facultatives de taxe professionnelle.

*

* *

(1) cf. Annexe I du Règlement n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001.

(2) Annexe I au règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

54-12.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 22

Dégrèvement permanent de taxe professionnelle pour les investissements nouveaux réalisés entre le 23 octobre 2008 et le 31 décembre 2009

a) Contenu :

Le présent article instaure deux nouveaux dégrèvements de taxe professionnelle, calqués sur des dispositifs ayant déjà existé :

– le premier concerne les investissements nouveaux réalisés par les redevables de la taxe professionnelle durant la période de référence. L'originalité de ce nouveau DIN repose sur sa pérennisation et sa non dégressivité. En effet, l'EBM acquis et éligible est intégralement exclu de la base imposable à la taxe professionnelle, et ce indéfiniment, même en cas de mutation au profit d'un autre redevable ;

– le second dégrèvement vise les redevables de la taxe professionnelle qui bénéficient du plafonnement de leur cotisation au titre de leur valeur ajoutée. Il rétrocède à ces contribuables un avantage équivalent à celui du DIN, qui vise à compenser le fait que les investissements réalisés majorent leur VA, et donc leur plafond de cotisation. Ce « micro DIN », déjà expérimenté en 2004 en complément du DIN, est assis sur la dotation aux amortissements correspondant à l'EBM acquis durant la période de référence, et son taux est égal à celui du PVA, soit 3,5 %.

Tandis que le DIN est obtenu sur rôle (déclaration annuelle de TP faisant état des acquisitions, dès 2009), et allège donc la cotisation du contribuable à compter de 2010, le micro DIN est obtenu en complément du PVA par voie de réclamation. Ce dernier sera donc obtenu à compter de 2011 par les contribuables (acquisition fin 2008, déclaration en 2009, clôture de l'exercice 2009, réclamation commune PVA et micro DIN en 2010 au titre de 2009, restitution à compter de 2011).

b) Application :

Le présent article n'a pas encore été commenté. Pourtant, la publication rapide d'une instruction semble doublement nécessaire :

– d'une part, elle doit éclaircir les points connexes qui ne relevaient pas de la compétence du législateur (durée d'usage prise en compte pour les amortissements, par exemple) ;

– d’autre part, le présent article préfigure largement de la réforme de la taxe professionnelle, envisagée dans le prochain projet de loi de finances pour 2010, qui conduira à la suppression totale de l’assiette EBM de la taxe, ce qui rendrait sans intérêt toute instruction publiée après le mois de décembre 2009.

*
* *

Article 26

Conditions d’octroi du label des librairies indépendantes de référence

L’application de cet article est commentée avec celle de l’article 70 de la loi de finances rectificative pour 2007 (*cf. supra*).

*
* *

Article 27

Écrêtement des surfaces commerciales au profit des FDPTP

a) Contenu :

Le présent article étend la règle d’écèlement de la taxe professionnelle des grandes surfaces au profit des FDPTP à celle des *ensembles commerciaux*. Ces « ensembles » ont été définis par la loi de modernisation de l’économie (n° 2008-776 du 4 août 2008) comme regroupant les magasins soit conçus dans une même opération d’aménagement foncier, soit bénéficiant d’aménagements communs d’accessibilité, soit qui gèrent en commun certains éléments d’exploitation, soit encore qui sont réunis au sein d’une même structure juridique.

Il convient de rappeler que la taxe professionnelle des grandes surfaces est écelée à 80 % au profit des FDPTP ou à 40 % lorsqu’elle est perçue par une communauté de communes. Le Fonds bénéficiaire redistribue cet écellement selon une clé spécifique entre les communes avoisinantes et les fonds départementaux d’adaptation du commerce rural.

Le présent article étend cet écellement à la taxe professionnelle des magasins regroupés au sein des nouveaux « ensembles commerciaux ».

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.

En revanche, son application n'a pas encore été commentée par une instruction fiscale. Cette instruction devrait être publiée prochainement, afin de préciser notamment la définition des ensembles commerciaux et les limites fixées à leur périmètre, en fonction des textes d'application de la loi de modernisation de l'économie.

*
* *

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 » précitée 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.

*

* *

55.– DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES

55-10.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 83

Commission intercommunale des impôts directs

a) Contenu :

Le présent article ouvre la possibilité pour les EPCI de créer une commission intercommunale des impôts directs (CIID).

Cette commission, créée par une délibération prise avant le 1^{er} octobre pour l'année suivante, comprend onze membres : le président de l'EPCI (ou un vice-président délégué) et dix commissaires, désignés par le directeur des services fiscaux sur une liste de contribuables. Les conditions et caractéristiques du mandat de commissaire sont calquées sur celles de la commission communale prévue par l'article 1650 du code général des impôts.

Lorsqu'elle est créée, la CIID se substitue aux commissions communales :

– pour participer à la désignation des locaux types à retenir pour l'évaluation par comparaison de la valeur locative des locaux commerciaux et biens divers (art. 1504, CGI) ;

– pour donner un avis sur les évaluations foncières des locaux commerciaux et biens divers proposées par l'administration fiscale (art. 1505 CGI).

b) Application :

Comme le Rapporteur général le redoutait en 2008⁽¹⁾, le retard pris dans la publication du décret précisant toutes les conditions de fonctionnement de la CIID a repoussé d'un an la mise en œuvre de cet article, issu d'un amendement d'origine parlementaire souhaitant précipiter la traduction d'un engagement du Gouvernement. En effet, faute de texte d'application, les EPCI ont été dans l'impossibilité de créer la CIID avant le 1^{er} octobre 2008, pour que celle-ci exerce ses compétences en 2009.

Ce décret a finalement été publié le 18 mars 2009 (n° 2009-303) et précise :

– quel directeur des services fiscaux est compétent dans le ressort de chaque CIID ;

– le calendrier ainsi que les modalités de désignation – le cas échéant, d'office – des membres des CIID, notamment des représentants des contribuables ;

– les conditions de convocation et de délibération des CIID. À cet égard, le nouvel article 346 B inséré à l'annexe III du code général des impôts édicte plusieurs règles structurantes pour les futures CIID : le quorum de délibération est fixé à 9 membres présents, et l'absence de réunion dans un délai de 2 mois après la demande du directeur des services fiscaux vaut refus de prêter son concours, et libère par conséquent l'administration de la consultation de la commission.

*

* *

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.

(1) cf. Rapport d'information n° 1012 sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances et dans la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

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 toujours en cours de préparation.

*
* *

Article 71

**Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage
et le traitement des eaux pluviales**

a) Contenu :

Le présent article modifie le régime de la taxe pour le traitement des eaux pluviales, elle-même instaurée par l'article 48 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, qui a créé une nouvelle section comprenant cinq nouveaux articles dans le code général des collectivités territoriales.

Cette taxe, affectée au service public de traitement des eaux pluviales, due par les propriétaires se raccordant à un réseau de collecte et de traitement et assise sur la surface des immeubles raccordés, peut être instituée par toute commune ou EPCI exerçant la compétence afférente. Le cas échéant, la faculté d'instituer la taxe peut être déléguée à un groupement ou à une commune appartenant à un groupement, lorsque la compétence est exercée en commun par un EPCI ou un syndicat mixte.

Le présent article modifie le régime de la taxe sur plusieurs points :

– il dispose que la collectivité instituant la taxe assurera l’assiette, la liquidation et l’émission des titres de recettes afférents, tandis que le recouvrement sera assuré par son comptable, comme en matière d’impôts directs, ceci afin de respecter la séparation entre l’ordonnateur et le comptable ;

– il permet à une commune, un EPCI ou un syndicat mixte qui exercerait partiellement les missions afférentes aux eaux pluviales, mais ne percevrait pas la taxe, de bénéficier d’un reversement partiel de son produit, sauf délibération contraire ;

– enfin il précise que la taxe n’est pas recouvrée lorsque la superficie des immeubles assujettis est inférieure à une superficie minimale, qui peut être au plus égale à 600 m².

b) Application :

Un décret en Conseil d’État est indispensable à l’entrée en vigueur de la section du code général des collectivités territoriales consacrée à la taxe pour le traitement des eaux pluviales. Ce décret, prévu explicitement par l’article L. 2333-100, doit notamment définir les réseaux de collecte des eaux pluviales, les modalités de contrôle des dispositifs de raccordement et de limitation des déversements des eaux pluviales des immeubles raccordés ainsi que les modalités de calcul des abattements auxquels donnent droit ces dispositifs de limitation des déversements.

Ce décret, pourtant annoncé pour le premier semestre 2008, n’a pas encore été publié. Le projet en 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. Transmis par la suite au Conseil d’État, ce projet de décret n’a toujours pas été publié, ce qui repousse l’éventuelle institution de cette taxe *a minima* au 1^{er} janvier 2010.

*

* *

Article 73

Réforme des taxes sur la publicité

a) Contenu :

Le présent article réforme le régime des taxes communales sur la publicité. Il supprime la taxe sur les véhicules publicitaires, et harmonise celles *frappant les affiches, réclames et enseignes lumineuses* et *sur les emplacements publicitaires fixes*. Elles deviennent respectivement taxe sur les affiches publicitaires et taxe sur

les emplacements publicitaires, et peuvent être instituées par délibération de la commune de façon exclusive l'une de l'autre. Leur assiette est répartie en catégories de supports publicitaires, et leurs tarifs sont fixés par la commune, sous un plafond fixé par la loi.

Ces plafonds de tarifs prévus par le présent article offrent une possibilité de très forte augmentation du poids et du rendement des taxes sur la publicité. En outre, l'article dispose qu'en cas de défaut de délibération sur les tarifs les plafonds inscrits dans la loi s'appliquent, et prévoit également des sanctions à l'encontre des redevables qui ne souscriraient pas à leurs obligations déclaratives et de paiement.

C'est pourquoi le présent article a renvoyé au 1^{er} janvier 2009 sa propre entrée en vigueur, afin de permettre au Gouvernement, aux collectivités locales et aux annonceurs de s'adapter au nouveau régime des taxes sur la publicité.

b) Application :

Au plan strictement juridique, les nouveaux articles L. 2333-6 et L. 2333-19 insérés dans le code général des collectivités territoriales prévoient tous deux qu'un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application de ces deux taxes, en ce qui concerne sa liquidation et son recouvrement, d'une part, et plus précisément le montant des sanctions encourues, d'autre part. Ces deux décrets n'ont pas été publiés en 2008 et n'ont pas encore été soumis à la consultation préalable et obligatoire du Comité des finances locales.

*
* *

Article 75

Partage de la taxe sur les spectacles

a) Contenu :

Le présent article vise à élargir la répartition de l'impôt sur les spectacles.

La taxe sur les spectacles est un impôt indirect frappant les recettes enregistrées lors des manifestations qui se tiennent dans la commune. Le conseil municipal dispose d'un pouvoir limité de majoration du tarif de la taxe, et d'exonération de certaines manifestations. La taxe est recouvrée par la direction des douanes et des droits indirects, qui verse mensuellement son produit à la commune siège de l'établissement accueillant les manifestations.

Dans ce cadre, le présent article vise à permettre une répartition différente du produit de la taxe recouvrée. Il serait réparti entre :

– la commune sur le territoire de laquelle est sis l'établissement accueillant la manifestation ;

– l'EPCI et la ou les communes ayant assuré la maîtrise d'ouvrage de l'établissement ;

– l'EPCI et la ou les communes assurant la gestion de l'établissement.

Cette répartition, pour le moins originale, est subordonnée à deux conditions :

– que l'établissement accueillant la réunion sportive soit propriété publique ou ait « *vocation à devenir propriété publique* » ;

– que les collectivités locales concernées par une éventuelle répartition élargie adoptent une délibération concordante à son sujet.

b) Application :

Cet article nécessite la publication de textes d'application et de précision, toujours en attente au 1^{er} juin 2009. 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.

La DGDDI a également précisé au Rapporteur général n'avoir enregistré aucune demande émanant de collectivités locales ou de leurs groupements concernant l'application du présent article.

*
* *

Article 76

Modernisation du système d'immatriculation des véhicules

a) Contenu :

Le présent article autorise le paiement des taxes assises sur l'immatriculation des véhicules auprès des professionnels ayant assuré la vente elle-même.

Dans le cadre de la mise en place, en 2009, du nouveau système d'immatriculation des véhicules (SIV), il est envisagé que les certificats d'immatriculation puissent être délivrés, au moins à titre provisoire, par les vendeurs des véhicules s'ils sont agréés par la préfecture. Dans ce cas, les taxes afférentes à la délivrance du certificat pourront également être réglées auprès du professionnel selon deux modalités alternatives :

– le professionnel est seulement « habilité » par la préfecture à être un « guichet » déconcentré du SIV : il saisit les informations dans la base, produit le certificat provisoire, délivre le numéro d'immatriculation définitif, et permet à son client – si celui-ci le souhaite – de régler immédiatement, à distance, les taxes d'immatriculation au moyen de sa carte bancaire ;

– le professionnel pourra, en sus, être agréé par le Trésor public, ce qui lui permettra de recouvrer lui-même les taxes concernées par tout moyen (espèce, carte, chèque), puis de les restituer par règlement ou prélèvement à l'État.

Le présent article autorise ce mode de perception, qui concerne les trois taxes assises sur l'immatriculation des véhicules, la taxe régionale sur les certificats d'immatriculation, la taxe perçue au profit de l'Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports et la taxe sur les véhicules polluants perçue au profit de l'ADEME.

b) Application :

Cet article prévoit la publication d'un décret d'application, précisant les conditions d'entrée en vigueur du nouveau dispositif. Ce décret n'avait de raison d'être qu'à compter du déploiement du SIV, c'est-à-dire au premier semestre de 2009. Ce décret d'application a été publié le 8 décembre 2008 (n° 2008-1283) et organise le commissionnement des personnes encaissant les taxes sur les certificats. La décision est prise par la direction des services fiscaux, et prend la forme, en cas d'acceptation, d'une convention d'agrément fixant les obligations et les conséquences des manquements des professionnels.

*
* *

55-13.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 72

Modification de la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules

a) Contenu :

Le présent article modifie le régime de la taxe sur les certificats d'immatriculation, afin de garantir sa cohérence avec la réforme du système d'immatriculation des véhicules (SIV) :

1° L'article 1599 *quindecies* du code général des impôts est adapté afin de préciser la région bénéficiaire des nouvelles taxes (proportionnelle ou droit fixe), qui ne peut plus être celle dans le ressort duquel le certificat est délivré (car il peut dorénavant l'être dans toutes les régions). Il s'agira de la région dans laquelle se situe le domicile du propriétaire du véhicule ou, s'agissant des personnes morales et des entreprises individuelles, celle où se situe l'établissement auquel le véhicule est rattaché à titre principal, un aménagement étant apporté pour les véhicules de location, ceux faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail ou d'un contrat de location de deux ans et plus, et certaines séries d'immatriculation.

2° L'assujettissement à la taxe, lui-même prévu par l'article 1599 *octodecies*, est également corrigé afin d'ajouter deux cas nouveaux d'imposition au droit fixe : les certificats délivrés en cas de modification des caractéristiques techniques du véhicule ou en cas de modification de son usage. Le présent article exonère aussi de toute taxe la délivrance du certificat qui résulte d'un changement d'état matrimonial ou d'un changement de domicile ou lorsqu'elle a pour seul objet la conversion du numéro d'immatriculation du véhicule dans le cadre de la réforme.

3° Enfin, l'article 1599 *novodecies* A est également modifié afin que l'exonération de taxe proportionnelle que les régions peuvent octroyer à certains véhicules propres soit étendue au droit fixe sur les certificats d'immatriculation consécutifs à des modifications des caractéristiques techniques des véhicules leur permettant de fonctionner, exclusivement ou non, au moyen d'une énergie propre.

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.

En revanche, son application n'a pas encore été commentée par une instruction fiscale, bien qu'une telle instruction apparaisse comme indispensable.

*
* *

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 » précitée 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 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.

*

* *

VII.— FISCALITÉ AGRICOLE

70-02.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 78

Réforme de la déduction pour aléas

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de supprimer le plafond commun aux déductions pour investissement et pour aléas, de les doter de plafonds spécifiques, et de réformer les conditions d'exercice de la déduction pour aléas afin de la rendre plus attractive et d'inciter les exploitants agricoles à s'assurer contre les risques pouvant affecter l'exploitation.

b) Application :

Le décret n° 2009-391 du 7 avril 2009 a modifié, par coordination avec les dispositions du présent article, l'article 38 *sexdecies* J de l'annexe III au code général des impôts. Il impose en outre aux exploitants agricoles souhaitant bénéficier de la déduction pour aléas d'assurer la totalité de leur exploitation contre le risque d'incendie et, le cas échéant, contre l'ensemble des risques assurables à l'ouverture de l'exercice.

Une instruction fiscale est en préparation afin de préciser les modalités d'application du présent article.

*

* *

VIII.— FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT

80-10.— Loi de finances initiale pour 2007

Article 69

**Institution d'une filière de recyclage des déchets
issus des produits textiles**

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'imposer aux personnes physiques ou morales qui mettent sur le marché national à titre professionnel des produits textiles d'habillement, des chaussures ou du linge de maison neufs destinés aux ménages de contribuer ou de pourvoir au recyclage et au traitement des déchets issus de ces produits.

b) Application :

Le décret n° 2008-602 du 25 juin 2008 a fixé les modalités d'application du présent article, notamment le mode de calcul de la contribution, les conditions dans lesquelles est favorisée l'insertion des personnes rencontrant des difficultés au regard de l'emploi ainsi que les sanctions en cas de non-respect de l'obligation de contribuer ou de pourvoir au recyclage et au traitement des déchets issus des produits textiles.

L'arrêté des ministres chargés de l'écologie et de l'industrie du 17 mars 2009 a agréé la société Eco TLC pour percevoir les contributions au recyclage et au traitement des déchets issus des produits textiles d'habillement, des chaussures et du linge de maison neufs destinés aux ménages et pour verser les soutiens aux opérateurs de tri et aux collectivités territoriales ou leurs groupements Le même arrêté a fixé en annexe son cahier des charges.

*

* *

80-11.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 84

Aménagement du régime de la contribution sur les courriers non adressés

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'étendre en deux temps l'assiette de la contribution sur les courriers non adressés de l'article L. 541-10-1 du code de l'environnement :

— à compter du 1^{er} juillet 2008, pour le publipostage, les catalogues de vente par correspondance et les magazines de marques ;

– à compter du 1^{er} janvier 2010, pour le papier « bureautique ».

b) Application :

Le décret n° 2008-1298 du 10 décembre 2008 a fixé les modalités de déclaration et de recouvrement de la contribution, son taux ainsi que le montant du soutien versé aux collectivités territoriales par l'organisme privé chargé de sa gestion (Ecofolio).

*
* *

80-12.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 62

**Transposition de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003
restructurant le cadre communautaire
de taxation des produits énergétiques et de l'électricité**

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de transposer dans le droit français certaines dispositions de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques, d'aménager les règles de circulation et de contrôle applicables aux produits soumis à accises et de « toiler » le code des douanes.

b) Application :

Le décret n° 2008-676 du 2 juillet 2008 a fixé les modalités du contrôle de la destination et de l'utilisation du gaz naturel affecté à des usages non soumis ou exonérés de taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel.

Le décret n° 2008-1001 du 24 septembre 2008 a fixé les modalités d'application des articles 265 C et 266 *quinquies* du code des douanes (produits énergétiques « hors champ » des taxes intérieures de consommation) ainsi que les modalités de contrôle de la destination des produits énergétiques et de leur affectation aux usages prévus par la loi.

L'arrêté du 12 mars 2008 (JORF n° 0069 du 21 mars 2008 page 4951) a fixé les modalités d'acquittement de la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel.

L'arrêté du 4 août 2008 (JORF n° 0193 du 20 août 2008 page 13008) a défini les modalités de mise en œuvre des exonérations de taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel.

L'arrêté du 5 août 2008 (JORF n° 0207 du 5 septembre 2008 page 13926) a fixé les modalités de déclaration des installations de cogénération et d'octroi de l'exonération des taxes intérieures de consommation sur les huiles minérales et le gaz naturel.

L'instruction de l'administration des douanes du 26 mars 2009 (n° 2009-028, BOD n° 6812 du 27 mars 2009) a, notamment, précisé la portée de l'exonération prévue pour le gaz naturel employé à un « double usage » et celle de la suppression de l'exonération de TICGN dont bénéficiaient les collectivités territoriales jusqu'au 1^{er} janvier 2009.

*
* *

80-13.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 17

Création d'un tarif pour le carburant E10

a) Contenu :

Le présent article a créé un tarif de TIPP – 60,69 euros par hectolitre – pour le supercarburant E10.

b) Application :

L'arrêté du 26 janvier 2009 a fixé les spécifications techniques et les normes environnementales applicables au supercarburant E10.

*
* *

Article 29

Aménagement de la TGAP

a) Contenu :

Le présent article aménage le régime de la taxe générale sur les activités polluantes sur les points suivants :

– il simplifie et harmonise les notions de redevable et de fait générateur dont les aménagements successifs de la TGAP ont rendu la compréhension confuse ;

– il renforce la composante « déchets » de la TGAP en élargissant son assiette aux déchets ménagers et assimilés éliminés par incinération et en augmentant les taux applicables ;

– il élargit l’assiette de la composante « émissions polluantes » de la TGAP aux poussières totales en suspension ;

– enfin, il double le tarif applicable aux matériaux d’extraction ;

b) Application :

Un décret, dont la publication est prévue fin juin 2009, doit fixer les modalités de la réfaction dont bénéficient les déchets ménagers à raison des tonnages dont le transfert entre le site de regroupement et le site de traitement final est effectué par voie ferroviaire ou fluviale.

L’instruction de l’administration des douanes du 30 mars 2009 (n° 09-030, BOD n° 6813 du 31 mars 2009) a porté à la connaissance des opérateurs et des services l’état de la réglementation applicable, à compter du 1^{er} janvier 2009, à l’ensemble des composantes de la TGAP. Elle n’appelle pas de commentaire particulier s’agissant spécifiquement des dispositions du présent article.

*

* *

Article 30

Modalités de collecte des déchets des pharmacies

a) Contenu :

Le présent article dispose qu’en l’absence de dispositif de collecte de proximité spécifique, les officines de pharmacies, les pharmacies à usage intérieur et les laboratoires de biologie médicale seront tenus, à compter du 1^{er} janvier 2010, de collecter gratuitement les déchets d’activités de soins à risque infectieux produits par les patients en auto-traitement, apportés par les particuliers qui les détiennent.

b) Application :

Un décret pris après avis du Conseil de la concurrence doit préciser les conditions de la précollecte, de la collecte et de la destruction des déchets mentionnés au présent article, notamment les conditions du financement de celles-ci par les exploitants et les fabricants de médicaments.

Un décret en Conseil d’État doit fixer les modalités de financement prévues au présent article ainsi que les sanctions en cas de non-respect de l’obligation de collecte.

*

* *

Article 33

Familiarisation du malus automobile

a) Contenu :

Le présent article dispose que, pour la détermination du montant du « malus » automobile, le taux d'émission de dioxyde de carbone des véhicules est diminué de 20 grammes par kilomètre par enfant à charge, à compter du troisième enfant et pour un seul véhicule de cinq places assises et plus par foyer. Cette réduction fait l'objet d'une demande de remboursement auprès du service mentionné sur l'avis d'impôt sur le revenu du redevable.

b) Application :

Un décret doit fixer les conditions dans lesquelles sont adressées les demandes de remboursement, et notamment les pièces justificatives à produire.

*
* *

Article 153

Instauration d'une taxe due par les poids lourds

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer, d'abord dans la région Alsace-Lorraine à compter du 1^{er} janvier 2011 puis sur l'ensemble du territoire à compter du 1^{er} janvier 2012, une taxe kilométrique sur les véhicules de transport de marchandises qui empruntent certaines sections du réseau routier.

b) Application :

Le **décret n° 2009-345 du 30 mars 2009** a donné compétence au ministre chargé des transports pour mener la procédure préalable à la conclusion du contrat confiant à un prestataire extérieur tout ou partie des missions mentionnées au A du III du présent article (notamment le financement, la conception, la réalisation, l'exploitation, l'entretien et la maintenance du dispositif technique nécessaire à la mise en œuvre de la taxe, y compris le dispositif de traitement automatisé et la mise à disposition des équipements électroniques embarqués ainsi que la liquidation et le recouvrement de la taxe) et pour signer ce contrat au nom de l'État.

Il crée également une commission consultative à laquelle le ministre soumet pour avis la sélection et le choix des candidats à la dévolution dudit contrat.

Un décret doit, pour la taxe applicable à la région Alsace-Lorraine :

- fixer la liste des routes et autoroutes soumises à la taxe ;
- fixer les conditions particulières applicables aux loueurs ;
- définir les véhicules d'intérêt général prioritaires et les véhicules et matériels agricoles exonérés de la taxe ;
- déterminer les conditions dans lesquelles le niveau de congestion de la section de tarification est pris en compte pour le calcul du taux kilométrique de la taxe ;
- fixer les modalités de communication du montant de la taxe aux sociétés habilitées fournissant un service de télépéage ainsi que les conditions dans lesquelles le redevable peut avoir accès à l'état récapitulatif des trajets et au détail de la tarification retenue sur le fondement de l'ensemble des trajets taxables réalisés au cours du mois précédent et pour lesquels il a utilisé l'équipement électronique embarqué ;
- fixer les modalités, y compris financières, selon lesquelles les équipements électroniques embarqués sont mis à disposition des redevables n'ayant pas passé de contrat avec une société habilitée de service de télépéage ;
- déterminer les conditions dans lesquelles la taxe est acquittée et les mécanismes particuliers pour les redevables occasionnels ;
- fixer les conditions dans lesquelles les agents habilités par les textes particuliers (policiers, douaniers...) disposent des pouvoirs d'investigation et de constatation nécessaires à la mise en œuvre et au contrôle de recouvrement de la taxe, et notamment pour immobiliser le véhicule en manquement.

Un décret doit également, s'agissant de la taxe nationale sur le transport routier de marchandises :

- fixer la liste des routes et autoroutes soumises à la taxe ;
- fixer les conditions particulières applicables aux loueurs ;
- définir les véhicules d'intérêt général prioritaires et les véhicules et matériels agricoles exonérés de la taxe ;
- déterminer les conditions dans lesquelles le niveau de congestion de la section de tarification est pris en compte pour le calcul du taux kilométrique de la taxe ;
- fixer la liste des départements métropolitains classés dans le décile le plus défavorisé selon leur périphicité au sein de l'espace européen où le taux de la taxe est minoré de 25 % ;

– fixer les modalités de communication du montant de la taxe aux sociétés habilitées fournissant un service de télépéage ainsi que les conditions dans lesquelles le redevable peut avoir accès à l'état récapitulatif des trajets et au détail de la tarification retenue sur le fondement de l'ensemble des trajets taxables réalisés au cours du mois précédent et pour lesquels il a utilisé l'équipement électronique embarqué ;

– fixer les modalités, y compris financières, selon lesquelles les équipements électroniques embarqués sont mis à disposition des redevables n'ayant pas passé de contrat avec une société habilitée de service de télépéage ;

– déterminer les conditions dans lesquelles la taxe est acquittée et les mécanismes particuliers pour les redevables occasionnels ;

– fixer les conditions dans lesquelles les agents habilités par les textes particuliers disposent des pouvoirs d'investigation et de constatation nécessaires à la mise en œuvre de la taxe, notamment pour immobiliser le véhicule en manquement ;

– fixer les frais de dossier pouvant être perçus par le prestataire en sus de la taxation forfaitaire ;

– déterminer les conditions dans lesquelles le prix du transport est majoré de plein droit de la taxe.

*

* *

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 institue une taxe annuelle de 160 € sur les véhicules automobiles émettant plus de 250 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre.

b) Application :

Une instruction fiscale doit fixer les modalités d'application du présent article.

*

* *

IX.- RECOUVREMENT – CONTRÔLE

90-11.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 16

**Création d'une commission nationale des impôts directs
et des taxes sur le chiffre d'affaires**

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, sur le modèle des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, chargée d'émettre un avis sur les désaccords persistant entre l'administration fiscale et les grandes entreprises à l'issue d'une procédure de rectification contradictoire. La commission nationale sera un organe administratif mixte, dont la composition variera selon la nature des litiges qu'elle aura à traiter (détermination du bénéfice industriel et commercial et du chiffre d'affaires, rémunérations excessives, détermination de la valeur vénale retenue pour l'assiette de la TVA immobilière). Elle sera présidée par un conseiller d'État.

b) Application :

Le décret n° 2008-1011 du 30 septembre 2008 précise l'âge minimal (25 ans) des membres de la commission, les modalités de désignation des représentants des contribuables, les cas où, s'agissant des représentants de l'administration, l'un des membres de la direction générale des finances publiques peut être remplacé par un fonctionnaire de la direction générale des douanes et des droits indirects, et la composition et le fonctionnement du secrétariat de la commission. Il prévoit également l'éventuelle audition en séance de tout fonctionnaire qui a pris part à la détermination de la base d'imposition qui fait l'objet du désaccord ou, en cas d'absence ou de mutation, de son successeur ou remplaçant.

Le décret n° 2008-1393 du 19 décembre 2008 aligne les règles de procédure devant la commission nationale sur celles applicables aux commissions départementales. Il prévoit de surcroît qu'un conseiller d'État ne peut siéger dans une formation de jugement ayant à connaître d'un litige portant sur une imposition dont il a eu à apprécier la base comme président de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Une instruction fiscale doit très prochainement préciser les conditions d'application de cet article.

*

* *

Article 22

Levée du secret fiscal au profit des services de renseignement

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'autoriser les agents individuellement désignés et dûment habilités des services de renseignement spécialisés, placés sous l'autorité des ministres chargés de la défense et de l'intérieur, à demander aux administrations chargées de l'assiette, du recouvrement ou du contrôle des impôts et des recettes douanières de toutes sortes, sans qu'elles puissent leur opposer le secret professionnel, de leur communiquer tout document utile à l'exercice de leurs missions.

b) Application :

Un décret en Conseil d'État doit déterminer les modalités de désignation et d'habilitation des agents des services de renseignement du ministère de la défense et du ministère de l'intérieur autorisés à formuler les demandes de transmission des documents précités, la liste des documents accessibles strictement nécessaires à la poursuite des finalités poursuivies par le présent article, ainsi que la durée de leur conservation.

*
* *

90-12.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 36

Contrôle sur demande en matière de donation et de succession

a) Contenu :

Pour éviter les inconvénients susceptibles de naître d'un contrôle de l'administration lors du délai de reprise (3 ou 6 ans), le présent article institue une possibilité de demande de contrôle en matière de donation et de succession. En ce cas, aucun rehaussement d'imposition ne peut être proposé au-delà d'un délai d'un an à compter du dépôt de la demande, prorogé le cas échéant du délai de réponse du contribuable aux demandes de renseignement excédant les trente jours dont il dispose, ainsi que du délai nécessaire à la réception d'informations sur des biens situés à l'étranger.

Pour être recevable, une telle demande doit émaner des signataires de la déclaration de succession ou des donataires mentionnés dans l'acte de mutation à titre gratuit, dès lors qu'ils bénéficient d'un tiers de l'actif net déclaré, être relative à une déclaration ou un acte avant la réception d'un avis de recouvrement ou d'une mise en demeure, et être présentée dans un délai de trois mois après l'enregistrement.

Compte tenu du caractère expérimental de cette réforme, un rapport doit être présenté au Parlement au plus tard le 1^{er} octobre 2011.

b) Application :

Bien que l'administration considère ce texte comme d'application immédiate, elle indique qu'une instruction est sur le point d'être finalisée. S'agissant d'une procédure nouvelle, elle devrait apporter d'utiles précisions.

*
* *

Article 46

Légalisation de la procédure de rescrit valeur

a) Contenu :

L'objet du présent article est de légaliser la procédure du « rescrit valeur », aux termes de laquelle un donateur peut obtenir l'accord exprès de l'administration sur la valeur d'une entreprise préalablement à la donation soumise aux droits d'enregistrement. Trois conditions sont à remplir par le donateur pour échapper à toute rectification : il doit avoir préalablement à la donation consulté par écrit l'administration sur la valeur à laquelle il estime son entreprise, fournir à l'administration tous les éléments utiles pour apprécier la valeur vénale du bien dans le cadre de l'opération de donation envisagée, et réaliser la donation dans un délai de trois mois à compter de la réponse de l'administration, celle-ci devant intervenir dans un délai de six mois.

b) Application :

Il est prévu qu'un décret en Conseil d'État précise les modalités d'application du présent article, et notamment les documents et informations qui doivent être fournis par le contribuable. Ce décret est en cours de préparation.

Toutefois, une section d'un projet d'instruction relatif aux garanties apportées par une prise de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal (1^{er} alinéa de l'article L. 80 A) et par une prise de position formelle sur une situation de fait (article L. 80 B) est relative à l'instauration de ce rescrit valeur : il était consultable pour information et consultation du public jusqu'au 22 mai 2009 sur le site du ministère des comptes publics.

Ce projet précise notamment le champ d'application du dispositif : il confirme que celui-ci serait très large puisque la procédure est dorénavant ouverte à tous les redevables, qu'ils soient ou non assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), à la seule condition qu'ils exercent, dans la société dont ils souhaitent donner les titres, les fonctions de direction énumérées au 1^o du 885 O *bis* du code général des impôts. Toutes les entreprises seraient éligibles, quelles que soient leur taille et leur forme, individuelle et sociétaire, à l'exclusion des sociétés qui ont pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier visées à l'article 885 O *quater* du code général des impôts. Seraient donc notamment exclues du champ de ce dispositif les sociétés holding non animatrices au sens de la doctrine administrative.

Une annexe à ce projet présente un cahier des charges non limitatif de la demande, qui devrait notamment comporter les données générales de la demande (entreprise concernée, donation), des éléments de référence (autres mutations, expertises), une évaluation de l'entreprise ou des titres et le plan de financement de la charge fiscale. L'attention du contribuable est appelée sur la nécessité de déposer une demande formulée de bonne foi et de manière à ce que l'administration dispose de tous les éléments utiles pour se forger sa conviction : il faut donc notamment, une fois le dossier déposé, que le contribuable informe l'administration des événements qui affecteraient la valeur initialement soumise à son appréciation.

La rédaction définitive de l'instruction est en cours. Dans cette attente, le projet mentionné est un document de travail qui n'engage pas l'administration.

*
* *

Article 47

Extension de l'opposabilité des prises de position formelles publiées au recouvrement de l'impôt et aux pénalités de retard

a) Contenu :

Le second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales prévoit que lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, celle-ci ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Toutefois, la jurisprudence administrative interprète de façon restrictive cette disposition en excluant l'opposabilité des instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. Le présent article étend les droits des contribuables en prévoyant de manière formelle cette opposabilité.

b) Application :

Un projet d'instruction relatif au second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales était consultable pour information et consultation du public jusqu'au 22 mai 2009 sur le site du ministère des comptes publics. Ce projet précise notamment la notion d'« instructions ou circulaires publiées », en indiquant qu'elle s'entend des instructions et circulaires administratives publiées au Bulletin Officiel des Impôts, des réponses ministérielles posées aux questions des parlementaires, de la documentation administrative de base (qui rassemble, à l'attention des agents de l'administration et de l'utilisateur, les instructions ou circulaires émanant du ministre chargé des impôts), et des précisions de doctrine administrative publiées sur ce même site.

La rédaction définitive de l'instruction est en cours. Dans cette attente, le projet mentionné est un document de travail qui n'engage pas l'administration.

*
* *

Article 48

Extension du régime d'approbation implicite pour la définition catégorielle des revenus professionnels

a) Contenu :

La distinction entre les bénéficiaires industriels et commerciaux et les bénéficiaires des professions non commerciales d'une part, ou, s'agissant de sociétés civiles, l'imposition des revenus à l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu des personnes physiques d'autre part sont souvent délicates à déterminer. Le présent article crée à compter du 1^{er} juillet 2009 un rescrit spécifique (8^o de l'article L. 80B du livre des procédures fiscales) permettant de qualifier ces catégories de revenus professionnels (BIC/BNC) ou l'impôt applicable aux activités de travailleurs indépendants ou de sociétés civiles (IR/IS). Le silence de l'administration au-delà de trois mois vaudra approbation implicite.

b) Application :

Il est prévu qu'un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application de cet article, qui doit entrer en vigueur le 1^{er} juillet 2009.

Un projet d'instruction relatif aux garanties apportées par une prise de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal (premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales) et par une prise de position formelle sur une situation de fait (article L. 80 B) était consultable pour information et consultation du public jusqu'au 22 mai 2009 sur le site du ministère des comptes publics. Il précise notamment en matière d'approbation implicite pour la définition

catégorielle des revenus, que le silence gardé par l'administration pendant le délai de trois mois vaut prise de position tacite. Notamment, en cas de réponse tacite à une question ouverte, le contribuable serait considéré comme s'étant conformé dans sa déclaration à l'analyse de l'administration. Sa déclaration ne pourrait donc pas faire l'objet de rectification au motif que son activité relèverait d'une catégorie ou d'un impôt différent. Bien entendu, le contribuable ne pourrait opposer la réponse tacite de l'administration que si l'ensemble des conditions requises en matière de garantie contre les changements de doctrine est réuni. En particulier, la situation réelle devrait correspondre à la situation décrite dans la demande.

La rédaction définitive de l'instruction est en cours. Dans cette attente, le projet mentionné est un document de travail qui n'engage pas l'administration.

*
* *

Article 49

Non application de l'intérêt de retard en cas de difficulté d'interprétation d'une loi nouvelle ou de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable

a) Contenu :

Afin que les contribuables qui rencontrent des difficultés pour satisfaire leurs obligations déclaratives sans avoir pu disposer de tous les éclaircissements nécessaires ne soient pas pénalisés, le présent article a pour objet de dispenser du paiement de l'intérêt de retard les contribuables qui ont interrogé l'administration fiscale :

– sur une difficulté d'interprétation d'une loi nouvelle ou sur une difficulté d'application en matière fiscale d'une règle comptable ;

– lorsque l'administration fiscale n'a pas formellement pris position sur la question avant l'expiration du délai de déclaration.

Il existe des similitudes de cette nouvelle procédure avec le régime de la « mention expresse », qui prévoit que l'intérêt de retard n'est pas applicable au titre des éléments d'imposition pour lesquels le contribuable a fait connaître, par une « *mention expresse* » portée sur la déclaration ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui, si elle était fondée, entraînerait une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui seront ultérieurement reconnues injustifiées. La mention expresse n'est donc pas limitée aux deux seuls cas prévus par le présent article.

Telle est la raison pour laquelle le Rapporteur général avait annoncé son intention d'être attentif à ce que la nécessaire adaptation de la doctrine administrative ne conduise pas à une réduction de la garantie que le contribuable tire de la « *mention expresse* ».

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*
* *

Article 50

Création d'un recours en matière de rescrit

a) Contenu :

Le présent article institue un recours, qualifié de « second examen », en matière de certains rescrits. Sont concernées les prises de position formelles de l'administration sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal et les décisions relatives à certains dispositifs incitatifs mentionnés à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales (amortissements exceptionnels, entreprises nouvelles, zones franches urbaines, crédit impôt recherche, jeune entreprise innovante, pôles de compétitivité, présence d'un établissement stable) et à l'article L. 80 C du même livre (caractère d'intérêt général pour les associations). Les recours sont par ailleurs également ouverts dans le cadre des deux rescrits institués par la loi de finances rectificative pour 2008 : le « rescrit valeur » (article 46, *cf. supra*) et le rescrit sur la détermination de certaines catégories de revenus professionnels (article 48, *cf. supra*). En l'absence d'éléments nouveaux, le délai de la demande de second examen est fixé à deux mois, étant entendu que les règles et délais applicables à l'examen de la demande sont identiques à ceux fixés pour l'examen de la demande initiale.

Il précise également qu'il sera procédé à l'examen de la demande « de manière collégiale » : cette précision est fondamentale tant elle garantit que le véritable progrès que constitue la réforme pour le contribuable ne saurait se réduire à un simple recours gracieux, ce qui aurait été le cas si le collège se réduisait au service instructeur de la première demande. En un tel cas, et à sa demande, le contribuable ou son représentant est entendu par le collège.

b) Application :

Il est prévu qu'un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application du présent article, qui doit entrer en vigueur le 1^{er} juillet 2009. Ce décret est en cours de préparation.

Toutefois, la dernière section d'un projet d'instruction relatif aux garanties apportées par une prise de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal (premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales) et par une prise de position formelle sur une situation de fait (article L. 80 B) est relative à l'instauration de ce recours administratif en matière de rescrits : il était consultable pour information et consultation du public jusqu'au 22 mai 2009 sur le site du ministère des comptes publics.

Son principal objet est de préciser la mise en œuvre du principe de collégialité.

Il prévoit que le second examen serait assuré par un collège national lorsque la demande présentée par le redevable a fait l'objet d'une réponse par les services centraux ou les directions à compétence nationale (telle que notamment la direction des grandes entreprises) de la DGFIP. Le collège national serait composé de six membres : le directeur général des finances publiques ou un représentant, le directeur de la législation fiscale ou un représentant, le chef du service juridique de la fiscalité ou un représentant, le sous-directeur du contrôle fiscal ou un représentant, le directeur de la Direction des vérifications nationales et internationales ou un représentant, le directeur de la Direction nationale des vérifications de situations fiscales personnelles ou un représentant. Le collège délibérerait valablement à condition qu'il y ait au moins quatre membres présents.

Dans les autres cas, un collège territorial procéderait à ce second examen. Chaque collège serait implanté dans le département de situation de la direction de contrôle fiscal dans le ressort de laquelle se trouve le redevable. Le collège territorial serait composé de six membres : deux directeurs des services fiscaux dont les départements sont du ressort géographique du collège, un directeur d'une direction du contrôle fiscal du ressort géographique du collège, un directeur départemental des services fiscaux dont le département est du ressort géographique du collège, deux directeurs divisionnaires des services fiscaux dont le département est du ressort géographique du collège.

La rédaction définitive de l'instruction est en cours. Dans cette attente, le projet mentionné est un document de travail qui n'engage pas l'administration.

*
* *

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 10 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 celle-ci 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 par l'administration comme d'application immédiate, deux instructions à paraître prochainement comporteront notamment une liste blanche des juridictions considérées

coopératives, ce qui devrait contribuer à la meilleure information du contribuable. Les pays qui rentreront 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, seront donc ceux qui ne figureront pas dans cette liste. La liste des conventions fiscales conclues par la France en vigueur au 1^{er} janvier 2009 a quant à elle fait l'objet d'une instruction 14 A-1-09 (BOI n° 26 du 11 mars 2009).

*
* *

Article 57

Aménagements des règles de délais applicables en matière de contentieux douanier

a) Contenu :

Le présent article aligne le délai de notification des décisions de l'administration des douanes au requérant, s'agissant des demandes de remboursement de taxes ou droits nationaux, sur celui prévu dans le cas de contestation des droits à l'importation ou à l'exportation, soit un délai de quatre mois à compter de la réception de la demande de l'administré.

Par ailleurs, il prévoit que l'action contre une décision de l'administration en matière de contestation des droits à l'importation ou à l'exportation doit être présentée dans les trois mois à compter de sa notification, ou, à défaut de réponse, dans le délai de quatre mois. Ce délai est toutefois suspendu en cas de saisine de la commission de conciliation et d'expertise douanière.

b) Application :

Bien que cet article soit considéré comme d'application immédiate par l'administration, il est néanmoins prévu qu'une circulaire complète l'information des redevables.

En effet, un des articles de la proposition de loi de M. Jean-Luc Warsmann de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures, actuellement en cours de discussion, a pour objet de moderniser la procédure de conciliation et d'expertise douanière, en renforçant la capacité d'action de la commission de conciliation et d'expertise douanière (CCED). Cette modernisation permettra de réduire le délai dans lequel la commission rend ses avis, qui est de deux ans en moyenne aujourd'hui. En outre, la mesure donnera une base légale à

la pratique selon laquelle le déclarant est informé de la compétence de la CCED pour connaître des contestations relatives à l'espèce, à l'origine ou à la valeur des marchandises, et instaurera un mode opératoire unique pour les prélèvements des échantillons conforme aux règlements communautaires en vigueur.

L'instruction sera dès lors publiée après la promulgation de ce texte.

*
* *

Article 58

Assouplissement de l'obligation de publication du privilège du Trésor

a) Contenu :

Le présent article a un triple objet.

Il étend en premier lieu en matière fiscale, sociale et de droits de douane à 9 mois le délai à l'issue duquel la publicité ou l'inscription des privilèges du Trésor et des URSSAF est obligatoire, contre actuellement un semestre civil en matière fiscale et de droits de douanes, et six mois en matière sociale. S'agissant des droits de douanes, le présent article tend désormais à prévoir que la publicité des privilèges du Trésor n'est obligatoire que lorsque les sommes dues, à titre privilégié, dépassent un seuil fixé par décret, comme actuellement en matière fiscale.

Il introduit en deuxième lieu, dans les mêmes cas, une exception à l'obligation de publicité du privilège du Trésor et des URSSAF, lorsque le débiteur respecte un plan d'apurement échelonné de sa dette. Cependant, dès lors que ce plan d'apurement serait dénoncé, par exemple en cas de non respect de l'échéancier ou d'une obligation fiscale courante (notamment les déclarations de paiement), le comptable public devra procéder à la publication ou à l'inscription des sommes dues, à titre privilégié, dans un délai de deux mois.

Il prévoit enfin que ses dispositions s'appliquent aux créances nées à compter du 1^{er} juillet 2009.

b) Application :

Deux décrets du 18 février 2009 (n° 2009-195 et n° 2009-197) et l'instruction fiscale 12 A-1-09 du 9 avril 2009 (B.O.I. n° 40) sont venus préciser les nouvelles modalités de mise en œuvre de la publicité du privilège du Trésor. Ces textes sont relatifs à la période et au délai pour effectuer la publicité, au seuil de publicité, ainsi qu'aux règles relatives au plan d'apurement échelonné : s'agissant de ce dernier, l'instruction rappelle fort logiquement que, si les dettes

qui font l'objet d'un plan d'apurement échelonné ne sont plus soumises à la publicité du privilège du Trésor, elles conservent néanmoins leur caractère privilégié.

L'innovation principale de ces textes consiste à relever le seuil de publicité à 15 000 euros pour un même poste comptable ou service assimilé, sans considération du montant du chiffre d'affaires ou des recettes du redevable (il était fixé à 6 000 ou 10 000 euros précédemment, en fonction de ce montant).

*
* *

Article 64

Simplification des procédures de compensation fiscale (dettes et créances d'un contribuable)

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'autoriser, en matière de recouvrement, la compensation entre impôts nationaux et impôts locaux, traditionnellement refusée par la jurisprudence administrative.

b) Application :

Le décret n° 2009-419 du 15 avril 2009 relatif aux modalités de mise en œuvre de la compensation prévue par l'article L. 257 B du livre des procédures fiscales prévoit les modalités d'information et de recours du contribuable. Son article 1^{er} prévoit que, lorsqu'il a exercé la compensation prévue à l'article L. 257 B, le comptable public compétent notifie au redevable un avis lui précisant la nature et le montant des sommes affectées au paiement de la créance qu'il a prise en charge à sa caisse. Les effets de cette compensation peuvent être contestés dans les formes habituelles du contentieux du recouvrement.

*
* *

Article 66

Simplification du sursis de paiement

a) Contenu :

Le présent article procède, à droit constant, à la réécriture des règles relatives au sursis de paiement rendues ambiguës par les modifications successives de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales. Il pose désormais clairement le droit pour un contribuable d'obtenir le sursis de paiement, indépendamment de la

constitution de garanties, sous réserve de la recevabilité d'une telle demande (formulation expresse de la contestation du bien fondé de l'imposition et précision du montant ou des bases). Il propose également de limiter le montant des garanties aux seuls droits contestés et exigibles en excluant le montant des pénalités de retard, lorsque la réclamation porte sur un montant de droits supérieur à celui fixé par décret.

b) Application :

Les dispositions du présent article s'appliquant au 1^{er} juillet 2009, les mesures d'application (décret en Conseil d'État et décret simple) sont en cours de préparation.

*

* *

ANNEXE

Dispositions fiscales d'application directe ⁽¹⁾

Textes législatifs		Textes d'application	Instruction administrative
Art.	Objet		
Loi de finances initiale pour 2007			
64	Ouverture de la réduction d'impôt au titre du mécénat aux expositions d'art contemporain	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi de finances initiale pour 2008			
5	Élargissement des possibilités d'adhésion à un centre de gestion agréé	Ne nécessite pas de mesure d'application	
6	Aménagement exceptionnel du délai d'adhésion à un organisme de gestion agréé	Ne nécessite pas de mesure d'application	
8	Mesures d'incitation en faveur des contribuables qui souscrivent pour la première fois leur déclaration d'impôt sur le revenu par voie électronique		5-B-16-08 n° 68 du 2 juillet 2008
12	Réduction d'impôt sur les intérêts de l'épargne solidaire		5-I-8-08 n° 93 du 16 octobre 2008
18	Exonération du droit de partage de 1,1 % des partages et licitations portant sur des biens indivis entre époux, parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus et entre partenaires d'un PACS		7 F-2-08 du 16 octobre 2008
76	Exonération de taxe professionnelle des établissements de cinéma d'art et d'essai		Circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)
142	Exonération de redevance audiovisuelle des personnes handicapées	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi de finances rectificative pour 2007			
24	Extension aux jardins historiques des interventions de la Fondation du patrimoine, finançables par des dons ouvrant droit à réduction d'impôt sur le revenu	Ne nécessite pas de mesure d'application	
25	Extension des dispositifs « Borloo dans l'ancien » aux locations de logements locatifs privés conventionnés au niveau intermédiaire dans le cadre du droit au logement opposable	Décret n° 2008-529 du 4 juin 2008 pris en application de l'article 31 du code général des impôts et relatif à la déduction spécifique des revenus fonciers pour les locations consenties à un organisme public ou privé dans le cadre d'un conventionnement avec l'Agence nationale de l'habitat	
26	Aménagement de l'appréciation des revenus des demandeurs d'un prêt à taux zéro	Ne nécessite pas de mesure d'application	
29	Dégrèvement de redevance audiovisuelle pour les personnes âgées disposant de revenus faibles	Ne nécessite pas de mesure d'application	
68	Transfert du recouvrement de la cotisation minimale de taxe professionnelle à la direction générale des impôts	Ne nécessite pas de mesure d'application	
93	Quotient familial des veufs avec enfants à charge	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.

Loi de finances initiale pour 2009		
3	Régime fiscal du capital versé aux mineurs pour le rachat de leur droit au logement et au chauffage	Ne nécessite pas de mesure d'application
5	Exonération de l'impôt sur le revenu des primes versées par l'État aux médaillés olympiques et paralympiques à Pékin	5 F-10-09 n° 34 du 30 mars 2009
9	Prorogation des régimes d'amortissement exceptionnel	Ne nécessite pas de mesure d'application
13	Modalités de transformation des centres de gestion agréée en associations de gestion et de comptabilité	Ne nécessite pas de mesure d'application
14	Suppression de l'imposition forfaitaire annuelle sur trois ans	Ne nécessite pas de mesure d'application
16	Diminution de la défiscalisation accordée aux biocarburants	Ne nécessite pas de mesure d'application
18	Reconduction de la taxe exceptionnelle mise à la charge des entreprises pétrolières	4 L-1-09 du 2 janvier 2009
19	Prorogation du dispositif de remboursement partiel de TIPP et de TICGN en faveur des agriculteurs	Ne nécessite pas de mesure d'application
20	Majoration du taux de l'amortissement dégressif pour certains matériels des entreprises de première transformation du bois	4 D-1-09 du 10 février 2009
23	Régime des dons aux sociétés dont l'État est actionnaire unique et qui ont pour activité la représentation de la France aux expositions universelles	Ne nécessite pas de mesure d'application
27	Crédit d'impôt recherche des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche	Ne nécessite pas de mesure d'application
28	Ajustement des tarifs de taxe spéciale sur certains véhicules routiers	Ne nécessite pas de mesure d'application
32	Taux réduit de TVA en matière de déneigement de la voirie	Ne nécessite pas de mesure d'application
34	Exonération du malus automobile en faveur des personnes handicapées	Ne nécessite pas de mesure d'application
35	Instauration d'un abattement sur le malus automobile au bénéfice des véhicules « flux-fuel »	Ne nécessite pas de mesure d'application
36	Aménagement de la TASCOM	Ne nécessite pas de mesure d'application
39	Exonération partielle d'ISF des parts de GFA et biens ruraux loués par bail à long terme	7 S-2-09 du 6 février 2009
41	Complément à la référence au règlement communautaire PME relatif à la réduction d'ISF-PME	Ne nécessite pas de mesure d'application
64	Augmentation du droit de timbre sur les demandes de passeport	Ne nécessite pas de mesure d'application
80 et 81	Maintien du report d'imposition en cas de partage de soulte	Ne nécessite pas de mesure d'application
83	Non solidarité à la succession des personnes exonérées de droits	Ne nécessite pas de mesure d'application
88	Aménagement du régime fiscal applicable aux souscriptions au capital de sociétés de financement de la pêche artisanale	Ne nécessite pas de mesure d'application
93	Prorogation de deux ans du régime fiscal des résidences de tourisme dans les ZRR	Ne nécessite pas de mesure d'application
101	Doublement des dépenses de recherche sous-traitées prises en compte dans le crédit d'impôt recherche	Ne nécessite pas de mesure d'application
108	Extension du champ de la taxe sur les incinérateurs et centres de stockage de déchets	Ne nécessite pas de mesure d'application
117	Actualisation des valeurs locatives	Ne nécessite pas de mesure d'application
118	Champ de compétence de la commission intercommunale des impôts directs	Ne nécessite pas de mesure d'application
121	Doublement de crédit d'impôt en faveur de l'agriculture	Ne nécessite pas de mesure d'application

	biologique	
129	Réduction du délai de reprise en faveur des adhérents à un organisme de gestion agréé	Ne nécessite pas de mesure d'application
196	Prorogation en 2009 d'exonérations de redevance audiovisuelle	Ne nécessite pas de mesure d'application
Loi de finances rectificative pour 2008		
14	Aménagement de la TGAP sur les courriers non adressés	Ne nécessite pas de mesure d'application
23	Harmonisation des règles fiscales et comptables en matière de dégrèvement d'impôt	Ne nécessite pas de mesure d'application
24	Prolongement de la période d'exercice de l'option pour le régime de l'auto-entrepreneur	Ne nécessite pas de mesure d'application
29	Majoration de 0,5 point des coefficients d'amortissement dégressif	Ne nécessite pas de mesure d'application
33	Prorogation d'une disposition dérogatoire permettant aux contribuables de ne pas acquitter de droits de succession sur les immeubles et droits immobiliers situés en Corse	7 G-4-09 du 2 avril 2009
35	Refonte de la procédure d'abus de droit	Ne nécessite pas de mesure d'application
40	Extension du droit fixe des sociétés principalement agricoles	7 D-2-09, BOI n° 54 du 29 mai 2009
42	Extension de taux de 0,60 % pour l'acquisition de biens ruraux par le titulaire d'un bail	Ne nécessite pas de mesure d'application
45	Relèvement de la fraction de GFA ou de bail agricole à long terme bénéficiant d'une exonération partielle de DTMG	7 G-1-09 du 6 février 2009
51	Présomption de revenus des transferts physiques des sommes, titres ou valeurs non déclarées en provenance ou vers des pays non membres de l'Union européenne	Ne nécessite pas de mesure d'application
54	Modification de la procédure de visite et de saisie	Ne nécessite pas de mesure d'application
55	Lutte contre la fraude fiscale <i>via</i> Internet	Ne nécessite pas de mesure d'application
61	Exonération du complément de rémunération constitué par la participation d'employeur à l'acquisition de « titres restaurant »	5 F-11-09 du 31 mars 2009
62	Dématérialisation de la déclaration de récolte de raisins	Ne nécessite pas de mesure d'application
63	Simplification des formalités applicables aux vins mousseux	Ne nécessite pas de mesure d'application
65	Envoi par courrier simple de la mise en demeure de payer	Ne nécessite pas de mesure d'application
67	Suppression de l'obligation de payer une remise de 1 pour 1 000 du montant des droits de douanes pour les marchandises avant vérification en douanes	Ne nécessite pas de mesure d'application
69	Diverses mesures en matière de fiscalité douanière	Ne nécessite pas de mesure d'application
70	Adaptation au droit communautaire des taxes sur les produits énergétiques et les alcools	Ne nécessite pas de mesure d'application
71	Ajustement du taux du droit de licence dû par les débitants de tabac	Ne nécessite pas de mesure d'application
73	Extension du champ d'application de la TVA à taux réduit pour la fourniture de chaleur à partir de certaines sources d'énergies renouvelables	3 C-1-09 du 22 janvier 2009
74	Mensualisation des remboursements de crédits de TVA pour les exploitants agricoles	Ne nécessite pas de mesure d'application
76	Baisse du tarif de TIPP applicable à l'aquagazole	Ne nécessite pas de mesure d'application
77	Aménagement du régime de la taxe intérieure de consommation sur le charbon, les houilles et les lignites	Ne nécessite pas de mesure d'application
79	Définition des avances aux cultures	Ne nécessite pas de mesure d'application
81	Instauration d'un droit fixe pour les cessions de navires de pêche artisanale	Ne nécessite pas de mesure d'application

84	Fiscalité de la production agricole entreposée chez un tiers	Ne nécessite pas de mesure d'application
88	Neutralisation des conséquences fiscales de la transformation de certains organismes agricoles	Ne nécessite pas de mesure d'application
89	Aménagement du dispositif de financement en capital des sociétés d'approvisionnement à long terme d'électricité	Ne nécessite pas de mesure d'application
92	Report de l'entrée en vigueur de l'exonération d'IS et de TP en faveur des activités de gestion des contrats d'assurance maladie solidaire et responsable	Ne nécessite pas de mesure d'application
93	Remboursement par anticipation de l'excédent des acomptes d'impôt sur les sociétés	4 A-1-09 du 3 janvier 2009
97	Indexation de la redevance audiovisuelle	Ne nécessite pas de mesure d'application
98	Aménagement du dégrèvement de taxe professionnelle en faveur des entreprises de transport sanitaire terrestre	6 E-3-09 du 30 mars 2009
102	Amélioration de l'information des collectivités territoriales en matière de fiscalité directe locale	Ne nécessite pas de mesure d'application
104	Réduction du droit de timbre pour les demandeurs d'un passeport biométrique fournissant eux-mêmes leurs photos d'identité	Ne nécessite pas de mesure d'application
108	Assujettissement de l'Office national des forêts à la taxe foncière sur les propriétés non bâties sur les forêts domaniales	Ne nécessite pas de mesure d'application
111	Suspension du recouvrement de la taxe locale d'équipement en cas de suspension judiciaire du permis de construire	Ne nécessite pas de mesure d'application
114	Mise à jour des références aux règlements d'exemption de notification des aides d'État à la Commission européenne	Ne nécessite pas de mesure d'application
133	Régime de la composante additionnelle « recherche » de la taxe sur les installations nucléaires de base	Ne nécessite pas de mesure d'application
Première loi de finances rectificative pour 2009		
8	Cumul de l'éco-PTZ et du crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie	Ne nécessite pas de mesure d'application
14	Relèvement à 500 000 euros du plafond des aides <i>de minimis</i>	Ne nécessite pas de mesure d'application
15	Relèvement du plafond des sommes reçues par une PME et ouvrant droit à la réduction d'ISF	Ne nécessite pas de mesure d'application

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa séance du 2 juillet 2009, la Commission examine, en application de l'article 145 du Règlement, le présent rapport d'information.

M. le président Didier Migaud. Le rapport que va nous présenter notre Rapporteur général est destiné à suivre au plus près l'application des mesures fiscales adoptées en loi de finances et dans la loi TEPA. Nous devons nous assurer que les mesures que nous votons entrent en vigueur, que les décrets d'application paraissent, mais aussi évaluer l'effet de ces mesures. Cette année, Gilles Carrez a porté son attention sur trois dispositions: premièrement, le renforcement du bouclier fiscal par la loi TEPA ; deuxièmement, la réforme du crédit d'impôt recherche, rendu plus attractif par la loi de finances pour 2008 ; enfin, la participation des collectivités territoriales au plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée qui, ajoutée à la suppression de la taxe professionnelle sur les investissements nouveaux, leur a coûté environ 2,9 milliards d'euros pour l'année 2008.

M. Gilles Carrez, Rapporteur général. S'agissant des conditions juridiques d'exécution des lois comportant des incidences fiscales, je me bornerai à quelques chiffres. Nous avons examiné une douzaine de lois promulguées entre 2003 et début 2009, comportant 241 articles fiscaux. Sur ce total 90 articles, soit un tiers environ, sont encore en attente de textes d'application ; mais 6 d'entre eux seulement ont été votés depuis plus de deux ans et demi. Sur les 74 dispositions fiscales de la loi de finances initiale pour 2009, 39 étaient pleinement en application au 1^{er} juin 2009. C'est le cas de 63 % des mesures fiscales contenues dans la loi de finances rectificative pour 2008. Globalement, le niveau d'application des lois à incidence fiscale est donc correct.

Incidentement, j'ai participé à un petit groupe de travail piloté par la directrice de la législation fiscale, Mme Lepetit, sur les instructions fiscales. Même si les dispositions fiscales ne nécessitent pas toujours de décret d'application, les contribuables attendent des instructions, pour être tout à fait sûrs de l'interprétation des textes législatifs. Participaient également à ce groupe des entreprises et des représentants des contribuables. Ce groupe de travail va faire des propositions dans un rapport, afin de sécuriser le contribuable le mieux possible, dans le droit fil du rapport de la commission présidée par M. Fouquet et sorti il y a un an et demi.

Depuis deux ans, je profite du présent rapport pour donner un coup de projecteur sur des mesures importantes. Cette année, ce seront la nouvelle version du bouclier fiscal, le crédit d'impôt recherche – je sais qu'il est un peu tôt, mais il représente une dépense fiscale qui se chiffre en milliards d'euros –, et, dans la perspective de la réforme de la taxe professionnelle, le fonctionnement du « ticket modérateur » qui a tant ému les collectivités locales.

En ce qui concerne le bouclier fiscal, nous avons désormais le recul de deux campagnes d'application.

En 2007, ce sont près de 250 millions d'euros qui ont été restitués aux contribuables au titre des impôts acquittés en 2006 en fonction des revenus de 2005. Le seuil de déclenchement du bouclier était de 60 % et le numérateur n'incorporait pas les prélèvements sociaux. Figuraient au numérateur l'impôt sur le revenu payé en 2006 sur les revenus de 2005, l'ISF acquitté en 2006, la taxe d'habitation et la taxe sur le foncier bâti attachées à la résidence principale payées en 2006. Les contribuables disposaient de toute l'année 2007 pour vérifier qu'ils bénéficiaient du bouclier et réclamer leur dû. Les derniers dossiers ayant été traités par l'administration début 2008, nous avons une vision exhaustive des restitutions.

Pour 2008, les dernières demandes sont en cours d'examen. Les restitutions concernent les impôts réglés au titre des revenus de 2006. Entrent désormais dans le calcul du numérateur les prélèvements sociaux, ce qui complique un peu les choses dans la mesure où ils sont payés sur deux exercices. Le seuil a été abaissé à 50 %. Au final, ce seront un peu moins de 600 millions d'euros qui seront restitués : on est en deçà des 810 millions de dépense fiscale prévus lors de la loi TEPA.

L'examen de l'évolution des restitutions – détaillée dans le rapport – révèle une très forte corrélation, et qui s'accroît fortement la deuxième année, entre le déclenchement du bouclier et l'assujettissement à l'ISF. Néanmoins, les gros bataillons des bénéficiaires sont des contribuables disposant de revenus modestes ou moyens et qui ne sont pas éligibles à l'ISF. Les revenus des deux tiers des bénéficiaires se situent dans les quatre premiers déciles de revenu. Parmi les propriétaires d'un patrimoine de plus de 15 581 000 euros, vingt ont un revenu fiscal de référence de moins de 3 263 euros. Je demanderai des informations complémentaires sur leurs types de revenus, leurs éventuelles défiscalisations, etc. Il s'agit vraisemblablement, d'après les informations qui m'ont été transmises sur un échantillon de 209 bénéficiaires, de détenteurs d'un patrimoine ne produisant aucun revenu ou des contribuables qui ont dégagé pour l'année considérée des déficits professionnels très importants.

On pouvait craindre que le bouclier donne lieu à des stratégies fiscales consistant à minorer artificiellement ses revenus, pour bénéficier de la restitution maximale. L'étude à laquelle j'ai procédé est tout à fait rassurante à cet égard. Le bouclier fiscal n'a pas servi à une stratégie de défiscalisation généralisée. Pour l'avenir, nous avons transformé les niches fiscales d'assiette en réductions d'impôt, si bien que le revenu ne pourra plus être minoré de ces dépenses.

Mme Arlette Grosskost. Sauf dans le cas de BNC par exemple.

M. le Rapporteur général. J'y reviendrai en abordant les questions techniques. Du fait de la corrélation avec l'ISF, les restitutions augmentent, dans toutes les catégories mais avec une forte concentration. Les plus gros bénéficiaires

des restitutions sont essentiellement les contribuables qui se situent dans les tranches supérieures de l'ISF. Cela étant, en l'absence de bouclier, le taux de fiscalisation aurait atteint 115 % pour les 10 plus gros bénéficiaires, 130 % pour les 100 plus gros et 103 % pour les 1 000 plus gros. Compte tenu du poids très lourd de l'ISF, on a clairement besoin d'un système de protection.

Un mécanisme de plafonnement de l'ISF a d'ailleurs été imaginé dès 1988, sous une autre majorité, et il existe toujours. À l'origine, le numérateur, rapporté aux revenus, ne recensait que l'ISF, l'impôt sur le revenu et la CSG, et le plafonnement s'établissait à 70 % en 1989 puis à 85 %. En 1995 a été introduit le dispositif Juppé -Séguin de « plafonnement du plafonnement », qui a provoqué une hémorragie de départs à l'étranger, plus que ne l'avait fait l'instauration de l'ISF.

Naturellement, les extrêmes attirent l'œil, notamment la situation de ceux qui ont un gros patrimoine et des revenus faibles, ou celles des bénéficiaires des restitutions les plus élevées. Pourtant, il n'y a rien d'aberrant dans ces résultats.

Cela étant, le bouclier comporte des défauts de fabrication. Le principal, qui tenait aux facultés offertes de minorer artificiellement son revenu, a été corrigé, mais il demeure des imperfections. Ainsi, les revenus sont retenus au dénominateur nets de CSG déduite, alors que toute la CSG figure au numérateur. Est-ce logique ? Je ne le pense pas.

Ensuite, le traitement des dividendes diffère selon que le contribuable a opté pour le prélèvement libératoire ou pour le barème. Dans ce dernier cas, les dividendes bénéficient d'un abattement de 40 %, si bien qu'ils n'entrent au dénominateur qu'à hauteur de 60 % de ce qu'ils sont réellement. Une telle distorsion ne se justifie pas et devrait être rectifiée dès l'automne. Se pose également un problème d'arbitrage entre les salaires et les dividendes pour les contribuables éligibles au bouclier.

La suppression de l'abattement de 20 % sur les salaires, en contrepartie d'un allègement des taux d'imposition sur le revenu, a pour conséquence que, pour un revenu identique, le dénominateur est désormais plus élevé : les revenus salariaux y figurent non plus pour 80 % mais en totalité. Les salaires y perdent l'équivalent de ce que leur fait simultanément gagner le passage du seuil de déclenchement du bouclier de 60 % à 50 %. Tel n'est pas le cas pour les autres revenus.

L'assurance-vie pose de son côté un problème redoutable car elle est l'outil le plus efficace d'optimisation fiscale du patrimoine. Il faut distinguer les contrats en unités de compte, pour lesquels les revenus sont réputés réalisés quand ils sont définitivement acquis, c'est-à-dire au dénouement, et les contrats libellés en euros, dont les revenus sont acquis dès leur inscription en compte et font l'objet de prélèvements sociaux payables chaque année. Mais si vous arrivez à qualifier vos contrats en unités de compte, alors qu'ils sont en réalité en euros, ils

bénéficient indûment d'un traitement plus avantageux. Le problème ayant été identifié, une instruction fiscale a été publiée en vertu de laquelle, si un contrat multisupports est investi pendant plus de six mois et à plus de 80 % en euros, il ne peut être considéré comme un contrat en unités de compte. Mais un recours a été introduit qui a une bonne chance d'aboutir... Ce traitement fiscal est en outre incohérent avec les modalités de prise en compte des prélèvements sociaux au numérateur.

En ce qui concerne les plus-values, il va falloir bouger dès l'automne. Une réforme des plus-values immobilières a eu lieu il y a plusieurs années, supprimant les plus-values réalisées sur les cessions d'immeubles détenus depuis plus de quinze ans, sachant que, traditionnellement, la résidence principale est exonérée. J'avais attiré l'attention sur le traitement social de ces revenus. La fiscalité sociale a en effet disparu également, au motif que les plus-values n'étant plus imposées, elles ne seraient plus connues. Mais il n'est pas acceptable d'exonérer toutes les plus-values de prélèvements sociaux. De même, les plus-values mobilières bénéficient d'une exonération totale, à la fois fiscale et sociale, tant que les transactions restent inférieures à un montant de 25 000 euros par an. Il faut là aussi réintroduire une fiscalité sociale. Du coup, dans le cadre du bouclier, les plus-values échappent à toute prise en compte, alors que les autres revenus fiscalement exonérés figurent au dénominateur. Cette distorsion n'est pas justifiée.

Il faut travailler, comme le préconise le Conseil des prélèvements obligatoires, à instaurer, dans un souci d'équité et d'efficacité économique, une fiscalité équilibrée entre les différentes sources de revenu : travail, patrimoine et revenus du patrimoine. Ces derniers ne doivent pas être totalement exonérés. Nous avons introduit une exonération de plus-values mobilières au-delà de 8 ans. Les détenteurs d'un très gros patrimoine, qui peuvent attendre, risquent d'être tentés de différer et de fractionner leurs cessions, de façon à ne plus payer d'impôt du tout. On le voit : le bouclier fiscal met en lumière tous les problèmes que soulève notre fiscalité. Il joue comme un révélateur.

Par ailleurs, l'examen de l'ISF au travers du prisme du bouclier fiscal fait ressortir une tendance à la « fonciarisation » de cet impôt, laquelle ne permet pas aux assujettis les plus nombreux de bénéficier de la correction apportée par le bouclier. Par exemple, un couple de retraités paiera l'ISF en raison de sa résidence principale mais ses revenus seront trop importants pour qu'il soit protégé par le bouclier. Ce sera aussi le cas d'un ménage d'actifs d'âge moyen avec enfants : bénéficiant du quotient familial, il paiera trop peu d'impôt sur le revenu, cependant que son patrimoine, encore en formation, n'est pas susceptible de lui faire atteindre par le biais de l'ISF le seuil de déclenchement du bouclier. On aperçoit les limites d'un ISF qui reposera de plus en plus sur la résidence principale des classes moyennes supérieures, et d'un bouclier qui ne profitera qu'aux deux extrêmes, c'est-à-dire aux contribuables à très faibles revenus non assujettis à l'ISF et aux très gros patrimoines.

Je rappelle enfin le problème majeur soulevé par Didier Migaud il y a un an : la faculté offerte à un contribuable de minorer le dénominateur en imputant des déficits sur son revenu. Nous avons bloqué cette possibilité en transformant toutes les réductions d'assiette en réductions d'impôt. Sur les revenus de 2006 (impôts de 2007 et restitutions de 2008), rien d'anormal n'a été observé. Cela devrait être aussi le cas pour les revenus 2007, année électorale qui ne facilitait pas la mise en place d'une stratégie fiscale postulant la permanence du bouclier. Il reste les revenus 2008. Ensuite, notre réforme entre en vigueur. Pour l'automne, il faudra réfléchir aux moyens de supprimer la possibilité de prendre en compte les déficits en report, afin d'écluser le passé et de donner satisfaction à notre Président...

Reste la question des BIC et des BNC posée par Mme Grosskost. Mais les contribuables relevant des BIC et des BNC peuvent faire des pertes. Les artisans, commerçants et autres professions libérales savent qu'il existe de mauvaises années. C'est pourquoi on ne peut pas traiter de la même manière les niches fiscales, qui sont un moyen de défiscalisation, et les déficits professionnels normaux qui grèvent le revenu. C'est une question de principe. Or, aujourd'hui, le seul moyen de minorer son revenu est quasiment uniquement l'imputation de déficits professionnels.

La totalité des déficits imputés, y compris les déficits professionnels et les déficits fonciers de droit commun plafonnés à 10 700 euros, ne représente qu'une dépense fiscale de 11 millions d'euros, sur les presque 600 millions de restitutions versées au titre de 2007. Seuls 75 contribuables bénéficiant du bouclier fiscal ont diminué leur revenu global par imputation de déficits fonciers au-delà des 10 700 euros. Ce chiffre est marginal et rassurant. Pour plus de détails, je vous renvoie au rapport.

Je serai plus rapide sur le crédit d'impôt recherche, d'autant qu'il est encore trop tôt pour se prononcer sur son efficacité. Son coût estimé sera en 2009 de deux milliards d'euros de pertes de recettes d'impôt sur les sociétés, soit une augmentation de 45 % par rapport à 2007. Ce chiffre n'apparaît pas énorme, mais les engagements au titre du CIR représentent déjà quatre milliards d'euros au 1^{er} janvier 2009. La croissance rapide de cette dépense fiscale a contribué à l'effondrement des recettes de l'impôt sur les sociétés.

Une analyse de la répartition de cette dépense fiscale révèle que le gain de la réforme du crédit d'impôt recherche sera concentré pour 80 % sur les entreprises de plus de 250 salariés et pour près de 25 % sur celles de plus de 5 000 salariés. Ce résultat n'a rien de surprenant, puisque ce sont elles qui exposent les plus grandes dépenses de R&D. Plus préoccupant : ce sont les secteurs de la finance, de la banque et de l'assurance qui en profitent prioritairement, bien avant l'industrie... À relier au fait que 80 % des dépenses de recherche éligibles sont des dépenses de personnels et de fonctionnement. Ceci étant dit, il faudra attendre les résultats de l'année prochaine pour affiner l'analyse.

Il faut également souligner que les dépenses en R&D, qui représentaient 2,13 % du PIB en 2005, devraient s'élever à 2,26 % du PIB dès 2013. C'est au crédit impôt recherche que nous devons cette progression, certes très lente, mais incontestable.

J'en viens au plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée, ou PVA. Nous avons créé ce dispositif afin de responsabiliser les collectivités locales en matière de fixation des taux de la taxe professionnelle, la déliaison des taux (décidée en 2003 malgré l'opposition de Pierre Méhaignerie et la miennne) ayant provoqué une forte progression de ces taux. C'est pourquoi, à partir de 2006, la TP a été plafonnée à 3,5 % de la valeur ajoutée des entreprises. Dans le « ménage à trois » de la TP, unissant un contribuable – les entreprises – un bénéficiaire – les collectivités locales – et l'État qui fait le tampon, c'est à l'État qu'il revenait d'assumer à 100 % l'augmentation de la facture nécessaire pour ramener à 3,5 % de la valeur ajoutée les entreprises taxées au-dessus de ce taux ; mais si l'addition redevenait supérieure à ces 3,5 % en raison d'augmentations de taux votées par les collectivités, le différentiel est depuis 2007 payé par ces dernières : c'est ce qu'on appelle le « ticket modérateur ».

Son montant s'est élevé à 645 millions d'euros en 2007, sa première année d'application, ainsi répartis : 21 pour les communes, 68 millions pour les établissements publics de coopération intercommunale, notamment ceux à taxe professionnelle unique, 278 pour les départements et 277 pour les régions, collectivités qui ont le plus augmenté leur taux de taxe professionnelle. Ce montant atteint 765 millions d'euros en 2008.

Le taux de référence du PVA est celui de 2004 majoré du taux moyen d'augmentation en 2005 dans les communes, les EPCI, les départements et les régions. Dès lors qu'une collectivité a augmenté son taux en 2006 dans des proportions supérieures, la TP ne générerait aucune recette supplémentaire s'agissant des entreprises dont la TP était déjà plafonnée.

S'agissant de la réforme à venir de la TP, ceci montre bien qu'on ne peut pas proposer aux entreprises (comme le souhaite notre Commission) un découplage de l'assiette actuelle de la taxe professionnelle en deux impositions distinctes, d'une part un impôt assis sur les valeurs locatives foncières des propriétés bâties des entreprises, et d'autre part un impôt assis sur la valeur ajoutée, si les entreprises ne reçoivent pas la garantie de ne pas voir déraiper le taux du foncier. Or, à côté d'une contribution à la valeur ajoutée dont le taux serait fixé au niveau national (il devrait l'être à 1,5 %), les collectivités auront la liberté de déterminer le taux de la partie de l'impôt assis sur le foncier.

Notre Commission préconise donc de revenir pour la partie foncière de la taxe professionnelle à une liaison stricte avec le taux de la taxe d'habitation (ou la moyenne de celle-ci et de la taxe foncière) afin de protéger les collectivités contre un dérapage des taux. En la matière en effet, on doit bien reconnaître que le ticket modérateur, qui était la grande idée de Bercy, n'a pas eu l'effet dissuasif

escompté. Bercy, quant à lui, juge la liaison des taux insuffisamment efficace. Mais, pour connaître assez bien les contraintes des collectivités locales, je ne pense pas qu'on puisse cumuler les deux options, et la liaison des taux me semble infiniment plus efficace que le ticket modérateur.

Le taux de la contribution à la valeur ajoutée, nouvelle fiscalité locale des entreprises, sera national, et son produit sera réparti entre les régions et les départements, si une entreprise a des établissements dans plusieurs de ces collectivités, selon des critères physiques – effectifs, surface d'implantation, etc. – pour garder un lien avec le territoire. La compensation qui se fera à l'euro près, mais devra tenir compte du ticket modérateur. Ainsi un département, qui avait théoriquement 100, si son ticket modérateur est de 10, sera en réalité compensé sur 90. Ce sera une disparition de fait du ticket modérateur.

Cette réforme touche également à la question des dotations de l'État aux collectivités locales. La répartition de la dotation globale de fonctionnement, qui s'élève à quelque 40 milliards d'euros, est établie à partir du potentiel fiscal, dont l'essentiel est constitué par la taxe professionnelle. Or celle-ci est déterminée par les bases du département, multipliées par un taux moyen : si le taux effectif diffère de cette moyenne, le différentiel joue sur la répartition de la DGF. Le taux national de la nouvelle TP bouleversera donc cette répartition. C'est pourquoi nous proposons de repousser l'entrée en application de cette réforme à 2011 pour les collectivités locales, après que des simulations auront été menées.

M. le président Didier Migaud. Je vous félicite, Monsieur le Rapporteur général, pour la qualité et la densité de votre travail. Il nous faudra un peu de temps pour digérer toutes les informations contenues dans ce rapport, et je suggère d'échanger à ce sujet lors d'une prochaine réunion. Je formulerai cependant déjà quelques observations.

En ce qui concerne le crédit impôt recherche, nous devons être attentifs à ses véritables bénéficiaires, d'autant que ce dispositif est appelé à monter en charge, avec des engagements de quatre milliards. La Commission doit jouer tout son rôle dans l'appréciation de son efficacité, qui se mesure non au seul volume des sommes en jeu, mais surtout d'après leur usage et la nature des secteurs qui en ont bénéficié. Le fait qu'elles profitent surtout aux secteurs de la banque et de l'assurance ne laisse pas de poser question.

Le bouclier fiscal mérite des travaux complémentaires, notamment sur la question des revenus à prendre en considération pour sa détermination. Ce qui a été fait récemment va dans le bon sens, mais ne règle pas tout. Si la dépense fiscale n'a été finalement que de 600 millions d'euros, au lieu des 800 millions attendus, c'est aussi que le nombre de redevables concernés est moindre que prévu.

Je vous remercie d'avoir souligné la forte corrélation entre bouclier fiscal et ISF, alors qu'on nous l'avait présenté au moment de sa création comme destiné

à protéger les revenus du travail. J'entends encore Nicolas Sarkozy nous expliquer qu'on ne devait pas laisser au fisc plus de 50 % des fruits de son travail.

M. le Rapporteur général. Nous avons toujours dit qu'il était lié à l'ISF.

M. le président Didier Migaud. Peut-être, mais ce qui a marqué l'opinion, c'est ce principe qu'on doit pouvoir conserver au moins la moitié du fruit de son travail.

M. le Rapporteur général. C'est bien l'objet du bouclier, et j'ajoute que le patrimoine est le fruit du travail.

M. le président Didier Migaud. Pas nécessairement du travail du contribuable concerné.

M. Michel Bouvard. Voudriez-vous remettre en cause l'héritage ?

M. le président Didier Migaud. Vous avancez par ailleurs, Monsieur le Rapporteur général, que sans le bouclier fiscal, certains contribuables auraient été soumis à des taux d'imposition de 110, voire de 130 % de leurs revenus : de tels taux s'entendent-ils hors de tout dispositif ou tiennent-ils compte des mécanismes de plafonnement, ou de plafonnement du plafonnement, déjà existants ? En effet, si un plafonnement de l'imposition peut paraître tout à fait légitime, encore faut-il s'entendre sur les revenus et les impôts à prendre en compte. Plutôt que de s'engager dans le mécanisme du bouclier fiscal, ne pouvait-on adapter les mécanismes de plafonnement déjà mis en place, vous l'avez rappelé, par une autre majorité ?

M. Jean-Pierre Brard. Il s'agit d'un rapport très intéressant, et je remercie à mon tour le Rapporteur général pour la valeur pédagogique, sinon pour la pertinence, de sa description des arcanes du bouclier fiscal, dont le caractère d'usine à gaz justifierait à lui seul la suppression.

Ce dispositif pose en réalité une question essentielle : resterons-nous fidèles à la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ? La réponse négative à cette question est au cœur de la politique du régime. Nous ferions honneur à la politique en prenant le temps de suivre tout cela de près, afin de nous affronter sur des sujets essentiels. Je crains que certains députés de cette majorité, qui cultivent la tradition gaulliste, celle du CNR, ne se sentent pas à l'aise face à ce qui se dessine ; mais un tel débat en vaudra la peine.

Quant à l'application des lois de finances je ne partage pas l'optimisme du Rapporteur général : comment peut-on se contenter d'un taux d'application de 63 % de la loi de finances rectificative pour 2008 ? Je trouve particulièrement inadmissible que six articles ne soient pas appliqués depuis deux ans et demi. Nous savons tous pourquoi : c'est l'effet de l'intense lobbying auxquels se livrent des associations patronales dans les couloirs de Bercy, au mépris du Parlement et de la démocratie elle-même.

En ce qui concerne le crédit d'impôt recherche, il faut enquêter sur la façon dont Carlos Ghosn – c'est de lui qu'il s'agit, même si le texte de la Commission européenne qui y fait allusion ne le nomme pas – a pu escroquer l'administration fiscale de 25 millions d'euros. Ce montage (la constitution en Suisse d'une entreprise de 200 salariés) destiné à soustraire les revenus de certains salariés de Renault à l'obligation fiscale est contraire à l'esprit de nos lois.

Concernant le bouclier fiscal, nous devons savoir qui sont ces 20 contribuables à moins de 300 euros par mois de revenu. Vous défendez le bouclier fiscal, nous le combattons ; mais il faut au moins en éliminer les anomalies ! Nous voulons bien que nos filets laissent passer le petit fretin qui bénéficie de 500 euros de restitution, pourvu que nous ramenions les gros poissons.

À l'occasion de mon travail sur la fraude fiscale, j'avais pu apprécier, en Grande-Bretagne, comment les patrimoines avaient pu se transmettre au fil des siècles sans être entamés : il avait suffi de ne pas les fiscaliser. Eh bien ! vous êtes en train d'établir un système comparable, au moins en partie. Bientôt, chez nous aussi, ceux qui sont nés avec une cuillère en or dans la bouche en transmettront deux à la génération suivante, sans avoir eu à faire aucun effort pour faire prospérer un patrimoine dont vous leur aurez assuré la conservation sans qu'ils aient besoin de travailler.

Et puis qu'on en finisse avec les fantasmes autour d'exilés fiscaux dont on n'a jamais dressé la liste. Vous êtes-vous au moins demandé pourquoi quelques grandes fortunes s'étaient exilées sous le gouvernement Juppé et non au moment de la création de l'impôt sur la fortune ? C'est qu'elles ne s'attendaient pas à de telles mesures de la part d'un gouvernement de droite ! En réalité, très peu sont concernés. De plus, il y a toujours eu des « Coblençards », et c'est votre devoir, chers collègues de la majorité, de les stigmatiser publiquement, tout comme les fraudeurs redoutent la publicité de la décision de justice, et craignent bien moins de traiter discrètement avec la direction générale des impôts ou les douanes.

Je finirai en me félicitant de ce que la rectitude intellectuelle du Rapporteur général nous permette une confrontation honnête et un débat objectif, quoique sans concession.

M. Gérard Bapt. Je partage le sentiment qui vient d'être exprimé sur la façon dont le Rapporteur général et toute l'équipe de la Commission ont admirablement démonté le système. Mais à quoi cela sert-il si on continue à pédaler dans le vide, hormis des corrections mineures ?

À l'heure où la nécessité du développement durable nous appelle à changer nos modes de vie à tel point qu'on peut parler d'un changement de civilisation, comment accepter les inégalités de patrimoines ou de revenus qui commandent précisément ces modes de vie ? De même que les pays en voie de développement ne comprennent pas que nous leur demandions de ralentir un développement qui nous a conduits, nous, au point où nous en sommes, on ne voit

pas pourquoi il serait illégitime pour une classe sociale de revendiquer le modèle de consommation de la classe supérieure. Tant qu'on ne comprendra pas que ces inégalités concourent à un modèle économique opposé au développement durable dont chacun proclame la nécessité, on ne s'en sortira pas.

En ce qui concerne le crédit d'impôt recherche, j'ai entendu le président de France Biotech se plaindre de ce que les *start-up* privilégiant la R&D en profitaient très peu. Ne profite-t-il pas trop aux grandes entreprises, au point de commencer à constituer un problème budgétaire, alors qu'il faudrait plutôt favoriser l'investissement dans ces *start-up* œuvrant dans des secteurs de pointe ?

Quant aux exonérations des plus-values immobilières, M. Carrez connaît sans doute comme moi, en tant que maire, de ces promoteurs qui attendent le dernier moment pour vendre une dernière parcelle afin de bénéficier des exonérations fiscales. Ce qui contribue, dans une ville en plein développement comme Toulouse, à l'élévation des prix de l'immobilier, à la raréfaction du logement en centre-ville et conséquemment à la croissance des transports et des émissions des gaz à effet de serre.

J'espère en conséquence que, lors du débat budgétaire, vous voterez en faveur de nos propositions de suppression, ou du moins de modération, de ces exonérations.

Mme Chantal Brunel. L'exemple, mis en exergue par ce rapport remarquable, des vingt contribuables jouissant d'un patrimoine de quinze millions d'euros et d'un revenu inférieur à 3 000 euros a une valeur symbolique très forte ; même s'ils ne sont que vingt, ce phénomène mérite une évaluation au cas par cas.

Deuxièmement, son analyse du bouclier fiscal est fondée sur les revenus de l'année 2006. Mais peut-on prévoir ce que sera l'incidence sur ce dispositif de la crise et de la chute subséquente des valeurs mobilières et du prix de l'immobilier ?

M. le Rapporteur général. Je m'attends plutôt à une baisse des restitutions. Les revenus baisseront, ainsi que les impôts, mais la baisse de ces derniers devrait être plus forte. C'est l'occasion de souligner à nouveau que le bouclier fiscal ne fonctionne pas comme une nouvelle niche fiscale. Il y aura une baisse substantielle de l'ISF acquitté, du fait à la fois de la révision à la baisse des valeurs patrimoniales à compter du 1^{er} janvier 2009 et de la mesure incitant à investir l'ISF dans les PME, qui n'était pas en place en 2006 ; il en résultera une baisse de la cotisation d'ISF plus rapide que la baisse de revenus, et donc une baisse des restitutions.

M. Louis Giscard d'Estaing. Le Rapporteur général a parfaitement décrit ce moment de notre histoire fiscale. Le parallèle avec la Grande-Bretagne établi par M. Brard est éclairant à cet égard : en dépit de ses nombreux gouvernements travaillistes, le Royaume-Uni n'a pas traité ces enjeux successoraux ou patrimoniaux comme ils l'ont été par notre République.

Je pense notamment à notre fiscalité des plus-values de cession, qui n'est instituée qu'au milieu des années soixante-dix. Avec l'impôt sur les grandes fortunes, nous en sommes à la fiscalisation de plus-values latentes, puisqu'il s'agit d'un mécanisme d'imposition de plus-values qui ne se réaliseront pas nécessairement, et qui ne sont donc pas assimilables à un revenu : l'exemple fameux du pêcheur de l'Île de Ré montre l'inconvénient de ce type d'imposition. L'ISF pose également le problème de l'imposition de la résidence principale, qui ne procure pas de revenu et qui a déjà été imposée.

Le crédit d'impôt recherche pose un vrai problème s'il s'avère qu'il ne bénéficie pas en priorité aux secteurs industriels et technologiques.

Concernant enfin les revenus catégoriels, je me demande comment il serait possible d'empêcher le report de déficits imputables au titre d'années antérieures ?

M. Laurent Hénart. En ce qui concerne la taxe professionnelle, je me félicite que le Rapporteur général ait démontré comment la montée en puissance du mécanisme du plafonnement de la valeur ajoutée vide de substance la souveraineté fiscale des élus locaux, et prouve la nécessité de réformer ce système.

Pour ce qui est du crédit d'impôt recherche, qui intéresse particulièrement le Rapporteur spécial du budget de l'enseignement supérieur que je suis, j'aimerais savoir si l'on dispose d'éléments de comparaison avec d'autres pays, notamment en ce qui concerne les secteurs bénéficiaires.

M. le Rapporteur général. En matière de comparaison internationale, Monsieur Hénart, l'étude la plus récente date de 2005, et elle est due à l'OCDE.

En ce qui concerne les secteurs bénéficiaires, il nous faudrait des séries plus longues pour établir des comparaisons valables. Je vous sou mets cependant ces quelques chiffres.

Pour les services bancaires et les assurances, la dépense fiscale due au CIR s'est élevée à 312,6 millions d'euros en 2007, contre 14,6 millions d'euros en 2005 et 11,3 en 2006. Il y a là quelque chose d'étonnant, dont je veux m'entretenir au plus vite avec Alain Claeys, le Rapporteur du budget de la recherche. La dépense progresse certes dans tous les secteurs, mais pas dans de telles proportions. Elle s'est élevée à 173 millions d'euros en 2006 comme en 2007, contre 100 millions en 2005, pour l'industrie électrique et électronique ; à 63 millions en 2007 pour l'industrie automobile, contre 22 et 32 millions en 2005 et 2006 ; à 67 millions pour la chimie, contre 59 en 2005 ; enfin à 271 millions pour le conseil et l'assistance aux entreprises (une activité de services), contre 280 en 2006 et 19 millions en 2005... Il y a là des variations très surprenantes.

La détermination du bouclier fiscal étant fixée, Monsieur Giscard d'Estaing, sur la comparaison entre l'impôt acquitté sur des revenus effectivement perçus, il n'y a pas lieu d'en déduire les déficits reportés : la logique n'est pas celle de l'impôt sur le revenu, qui n'est évidemment pas remise en cause.

Il semble, Monsieur Brard, que je n'ai pas été assez clair sur l'application des textes fiscaux. La Constitution donne au Parlement le pouvoir de voter le taux, l'assiette et les modalités de recouvrement de l'impôt, et c'est le Parlement qui fixe la date d'entrée en vigueur des dispositions fiscales, ce qui n'empêche pas l'administration fiscale de publier une instruction qui n'est pas toujours utile. Ainsi, si le dispositif Scellier, pourtant limpide, est entré en application dès le 1^{er} janvier 2009, l'administration fiscale a publié une instruction.

M. François Scellier. Il faut reconnaître que la matière fiscale est devenue d'une complexité extraordinaire. Ainsi, mon amendement faisait référence à une réglementation thermique dont le respect était nécessaire pour être éligible au dispositif qu'il instituait. Or cette réglementation, instituée en 2000, avait été modifiée en 2006 et doit l'être encore pour être conforme au Grenelle de l'environnement. Comme c'est à l'acquéreur de justifier de la conformité de la construction en cause à cette réglementation, on peut comprendre qu'il ressent le besoin que toute incertitude soit levée par une instruction fiscale.

Mon âge m'a permis de voir tous les principes qui fondaient notre droit fiscal s'effacer les uns après les autres. Ainsi l'ISF taxe des plus-values non constatées, alors que nous avons en même temps un système de taxation des plus-values. Cela m'amène à penser que nous n'échapperons pas à une refonte de l'ensemble de notre système fiscal, autour de trois impositions : un véritable impôt sur le capital, avec des taux réduits, un impôt sur le revenu progressif, pour assurer l'équité fiscale, et un impôt sur la consommation. Faute d'une telle mise à plat, nous serons réduits à argumenter sans fin sur les avantages et les inconvénients du bouclier fiscal et de l'ISF. Pour ma part, je serais partisan qu'on supprime les deux.

M. le président Didier Migaud. Si vous voulez conserver une fiscalité du patrimoine, il s'agira plutôt d'une transformation que d'une suppression de l'ISF.

Je vous propose d'autoriser la publication de ce rapport.

*La Commission **autorise** la publication du présent rapport d'information.*