

D.O. ACTUALITÉ

La documentation opérationnelle de l'expert

N° 2 • 2013

HEBDOMADAIRE • JEUDI 17 JANVIER 2013 • ISSN 1769-7654

LOI

La troisième loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, a été publiée au Journal officiel du 30 décembre 2012.

Nous présentons dans ce numéro un commentaire détaillé des principales mesures de ce texte, dont le Conseil constitutionnel a censuré certaines des dispositions.



141, rue de Javel
75747 Paris cedex 15
Relation Clients : 0821 200 700 (0,112 €
puis 0,09 €/min à partir d'un poste fixe)
Fax : 01 45 58 94 00
Courriel : relation.clients@lexisnexis.fr
Internet : www.lexisnexis.fr

TROISIÈME LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2012

Nos abonnés peuvent également consulter le **dernier numéro de la revue** sur le **site internet www.lexisnexis.fr** dans la rubrique « Nos services », « Espaces abonnés ».

SOMMAIRE

Loi de finances rectificative pour 2012

Troisième loi de finances rectificative pour 2012

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012 ;

Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012

Introduction p. 4

Impôt sur le revenu

Charges déductibles du revenu global - Prorogation de la déduction hors plafond des rachats de cotisations aux régimes PRÉFON et assimilés (Art. 17) p. 6

Réductions et crédits d'impôt - Transformation en crédit d'impôt de la réduction d'impôt au titre des cotisations syndicales (Art. 23) p. 7

Plus-values des particuliers

Plus-values immobilières - Institution d'une taxe sur les plus-values immobilières supérieures à 50 000 € (Art. 70) p. 8

Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux - Institution d'un report d'imposition automatique des plus-values d'apport de titres à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur (Art. 18) p. 11

- Aménagement de l'exit tax (Art. 22) p. 15

Revenus de capitaux mobiliers

Revenus de placements à revenu fixe - Remplacement de la retenue à la source sur les produits d'obligations et de bons de caisse par le prélèvement non libératoire de 24 % (Art. 21) p. 17

Bénéfices agricoles

Régime réel d'imposition - Aménagement des modalités d'imposition des indemnités d'assurance pour pertes de récoltes liées à des aléas climatiques (Art. 27, I, B et II) p. 18

Allègements fiscaux - Réforme des déductions pour investissement (DPI) et pour aléas (DPA) (Art. 27, I, A, C à E et II) p. 18

- Prorogation du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique (Art. 24) p. 22

BIC / IS

Plus-values et moins-values - Fixation du régime fiscal des plus-values distribuables par les OPCVM (Art. 20) p. 23

Frais et charges - Assouplissement des conditions de déductibilité des aides financières consenties dans le cadre d'une procédure de conciliation (Art. 31) p. 24

Crédits et réductions d'impôt - Institution d'un crédit d'impôt compétitivité emploi (Art. 66) p. 25

- Prorogation et aménagement du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art (Art. 35) p. 31

- Prorogation du crédit d'impôt « maître-restaurateur » (Art. 87) p. 33

Sociétés

Impôt sur les sociétés - Aménagement du crédit d'impôt cinéma (Art. 33) p. 34

- Exonération de contribution additionnelle à l'IS de 3 % des distributions obligatoires réalisées par des SIIC en 2013 (Art. 36) p. 35

Évènements juridiques affectant les sociétés - Aménagement des conséquences fiscales du transfert de siège ou d'établissement dans certains États européens (Art. 30) p. 36

Taxe sur la valeur ajoutée

Exonérations - Exonération de TVA des opérations effectuées dans les lieux de vie et d'accueil (Art. 69) p. 40

Territorialité - Dispense de désignation d'un représentant fiscal pour les assujettis établis dans un pays hors UE lié par une convention d'assistance mutuelle (Art. 64, I, D) p. 41

- Légalisation de l'exclusion du champ de la TVA des transferts intracommunautaires de biens destinés à faire l'objet d'une expertise (Art. 62, I, A) p. 42

- Extension de la dispense de caution pour les taxes dues lors de l'importation ou du placement sous régime suspensif douanier (Art. 56) p. 43

Taux - Réforme des taux de TVA au 1^{er} janvier 2014 (Art. 68) p. 45

Base d'imposition - Taux de change à appliquer aux opérations en monnaie étrangère et publication des taux de change pour les opérations intracommunautaires du mois de janvier 2013 (Art. 62, I, B) p. 48

LexisNexis SA - société anonyme au capital de 1.584.800 € - 552 029 431 RCS PARIS

Siège social : 141 rue de Javel, 75747 PARIS Cedex 15 - Principal associé : Reed Elsevier France S.A.

Président-Directeur Général, Directeur de la publication : Philippe Carillon - Directeur éditorial : Guillaume Deroubaix

Directeur éditorial adjoint, Directeur de la rédaction : Denis Marjollet

Rédacteur en chef : Marc Mrozowski

Rédacteurs en chef adjoints : Suzanne Drillhon (Fiscal), Karine Goffinet (Social), Bérengère Lasne (Affaires)

Rédaction : Jean Agostini, Chrystel Faure, Céline Gendreau, Thomas Mougne, Marie-Capucine Rousset, Mathilde Vivas

Commission paritaire : 1015 T 78450 - Dépôt légal : à parution - Éditeur n° 5207 - Imprimeur n° 5238

Abonnement annuel : 485,00 € HT (495,19 € TTC)



SOMMAIRE

Fait générateur et exigibilité - Aménagement des règles d'exigibilité de la TVA sur les livraisons intracommunautaires exonérées (Art. 62, I, C)..... p. 50

Déductions - Aménagement des modalités de déduction de la TVA à l'importation (Art. 64, I, A) p. 51

- Légalisation de l'identification à la TVA des assujettis réalisant des acquisitions intracommunautaires de biens (Art. 64, I, C)..... p. 52

Obligations - Aménagement des règles de facturation (Art. 62) p. 53

Régimes spéciaux - Application du taux normal aux opérations portant sur les équidés non destinés à l'alimentation humaine ou à la production agricole (Art. 64, I, B et F, 3 et III) p. 58

- Maintien provisoire du taux réduit pour les activités des centres équestres (Art. 63) p. 59

- Suppression de la taxation à la TVA des cessions d'immeubles neufs acquis comme immeubles à construire par des particuliers (Art. 64, I, F, 1) p. 60

- Institution d'une solidarité de paiement de la TVA sur les ventes de véhicules d'occasion (Art. 12) p. 61

Taxes assimilées à la TVA

Taxe sur les services de télévision - Report d'un an de l'aménagement de la taxe sur les services de télévision (Art. 79) p. 63

Taxes diverses sur les salaires

Taxe sur les salaires - Relèvement des seuils de franchise et de décote de taxe sur les salaires et de l'abattement des associations (Art. 67) p. 64

Impôts locaux

Taxe foncière sur les propriétés bâties - Évaluation de la valeur locative des ports de plaisance selon un tarif légal (Art. 37, III) p. 67

Cotisation foncière des entreprises - Prorogation d'une année de l'exonération de CFE en faveur des auto-entrepreneurs ayant débuté leur activité en 2009 (Art. 47) p. 68

- Aménagement de la cotisation minimum de CFE (Art. 46 et 37, I) p. 69

- Généralisation de la dématérialisation du paiement de la CFE et de l'IFER et dématérialisation progressive des avis d'imposition (Art. 43) p. 72

Taxe sur les surfaces commerciales - Aménagement de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) (Art. 37, VII) p. 74

Impôt sur la fortune

Liquidation - Allongement du délai global d'investissement des fonds ouvrant droit à la réduction « ISF-Fonds » (Art. 25, I) p. 76

Taxes diverses

Taxes applicables en matière d'assurance - Institution d'une contribution sur les primes et cotisations des contrats d'assurance des risques de responsabilité civile (Art. 78) p. 77

- Suppression de certaines formalités incombant aux intermédiaires d'assurances et aux assureurs établis hors de l'EEE (Art. 64, I, E et F, 2° et II) p. 78

Contrôle et contentieux

Contrôle fiscal - Généralisation et aménagement de la procédure de contrôle fiscal des comptabilités informatisées (CFCI) (Art. 14) p. 79

Régimes particuliers

Dispositions diverses - Nouveau régime d'imposition de la première cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire (Art. 15) p. 85

Crédits et réductions d'impôt - Extension du remboursement anticipé de la créance de CIR et de crédit d'impôt pour investissement en Corse (Art. 32) p. 88

Mesures sociales

Création et reprise d'entreprise - Prolongation d'un an de la garantie par l'État des prêts à taux zéro du dispositif NACRE (Art. 81) p. 89

Charges sociales sur salaires - Validation des délibérations instituant le versement transport adoptées par les syndicats mixtes avant le 1^{er} janvier 2008 (Art. 50) p. 90

Troisième loi de finances rectificative pour 2012

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012 : JO 30 déc. 2012

Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012 : JO 30 déc. 2012

1. La troisième loi de finances rectificative pour 2012 du 29 décembre 2012, définitivement adoptée le 19 décembre 2012, a été publiée sous le n° 2012-1510 au Journal officiel du 30 décembre 2012.

Les mesures pour lesquelles aucune entrée en vigueur n'est spécifiée s'appliquent donc à compter du lendemain de la publication de la loi au Journal officiel, soit à compter du 31 décembre 2012.

2. Saisi de deux recours par les députés et les sénateurs, le Conseil constitutionnel a, dans sa décision n° 2012-661 du 29 décembre 2012, déclaré contraires à la Constitution :

► le durcissement des modalités d'imposition des plus-values en cas de donation de titres suivie de leur cession (« donation-cession ») (Art. 19) (*V. D.O Actualité 48/2012, n° 1, § 21*) ;

Selon, le Conseil, ces dispositions auraient fait peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire sans lien avec leur situation mais liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières. Le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfragable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'éviter le paiement de l'imposition des plus-values. Le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi, ce qui entraîne une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

► l'extension de la communication par l'administration fiscale d'informations utiles à l'établissement de statistiques (Art. 28) (*V. D.O Actualité 48/2012, n° 1, § 105*).

Cette disposition est considérée par le Conseil constitutionnel comme étrangère au domaine des lois de finances.

3. Le Conseil a en revanche déclaré conformes à la Constitution :

► l'institution du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) (Art. 66) (*V. n° 13, § 1*) ;

Selon le Conseil constitutionnel, en introduisant par voie d'amendement un article instituant le « crédit d'impôt compétitivité emploi » lors de l'examen du texte en première lecture à l'Assemblée nationale, le Gouvernement a fait usage du droit qu'il tient de la Constitution, droit à l'usage duquel aucune autre règle constitutionnelle ou organique ne fait obstacle.

Par ailleurs, les dispositions relatives aux modalités de calcul de l'assiette du crédit d'impôt qui excluent du dispositif les entreprises relevant d'un régime forfaitaire d'imposition n'ont pas pour effet de traiter différemment des personnes placées dans une situation identique et ne portent donc pas atteinte au principe d'égalité devant la loi (*V. n° 13, § 1*).

► l'institution d'un report d'imposition automatique des plus-values d'apport de titres à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur (« apport-cession ») dont le maintien est subordonné au respect de certaines conditions (Art. 18) (*V. n° 5, § 1*) ;

Le Conseil considère que l'entrée en vigueur de cette mesure le 14 novembre 2012 est justifié par un motif d'intérêt général suffisant (*V. n° 5, § 5*).

► l'institution d'un nouveau régime d'imposition de la première cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire (Art. 15) ;

Le Conseil estime que l'entrée en vigueur de cette mesure le 14 novembre 2012 n'affecte pas des situations légalement acquises (*V. n° 44, § 5*).

► dans le cadre des aménagements de la procédure judiciaire d'enquête fiscale (Art. 11, VIII) (*V. § 5*), l'autorisation du recours à la procédure lorsque le risque de dépérissement des preuves de l'infraction résulte de « toute manœuvre destinée à égarer l'Administration » ;

Contrairement à ce que soutenaient les députés requérants, le Conseil juge que cette notion n'est pas entachée d'inintelligibilité.

Aucune question de constitutionnalité n'a par ailleurs été soulevée d'office par le Conseil.

4. Nous présentons dans ce numéro un commentaire détaillé des principales mesures fiscales et sociales de la loi, parmi lesquelles on relèvera en particulier, outre les mesures précédemment évoquées (*V. § 3*) :

– l'institution d'une taxe sur les plus-values immobilières des particuliers supérieures à 50 000 € (Art. 70) (*V. n° 4, § 1*) ;

– l'aménagement de l'exit tax (Art. 22) (*V. n° 6, § 1*) ;

– l'aménagement des conséquences fiscales du transfert de siège ou d'établissement dans certains États européens (Art. 30) (*V. n° 18, § 1*) ;

– en matière de bénéfices agricoles, la réforme des déductions pour investissements (DPI) et pour aléas (DPA) (Art. 27) (*V. n° 9, § 1*) ;

– la réforme des taux de TVA au 1^{er} janvier 2014 (Art. 68) (*V. n° 23, § 1*) ;

– l'aménagement des règles de facturation (Art. 62) (*V. n° 28, § 1*) ;

– la diminution de la taxe sur les salaires pour les petites entreprises et les structures du secteur associatif (Art. 67) (*V. n° 34, § 1*) ;

– la prorogation d'une année de l'exonération de CFE en faveur des auto-entrepreneurs ayant débuté leur activité en 2009 (Art. 47) (*V. n° 36, § 1*) ;

– la réduction facultative de la cotisation minimum de CFE 2012 (Art. 46) (*V. n° 37, § 5*) ;

– l'augmentation, à compter de 2013, de la progressivité de la base minimum de CFE (Art. 37) (*V. n° 37, § 9*) ;

– l'aménagement de la taxe sur les surfaces commerciales (Art. 37, VII) (*V. n° 39, § 1*).

5. Hormis les aménagements de la procédure de contrôle fiscal des comptabilités informatisées (CFCI) (Art. 14), qui sont présentés dans le présent numéro (*V. n° 43, § 1*), les dispositions de la loi relatives au contrôle fiscal et au contentieux seront commentées dans un prochain numéro de la Revue.

Sont concernés :

– l'aménagement des modalités de contrôle et d'imposition des avoirs non déclarés détenus à l'étranger (Art. 8) ;

– l'institution d'un seuil légal pour les demandes de justification fondées sur la comparaison des crédits bancaires et des revenus déclarés (Art. 8, II, B) ;

– l'extension à l'ensemble des impôts du délai de reprise spécial applicable en cas d'omission ou d'insuffisance révélée dans le cadre d'un contentieux (Art. 10) ;

– la modernisation de la procédure de visite et de saisie (Art. 11, I à III) ;

- le renforcement de la procédure de flagrance fiscale (Art. 11, IV à VII) ;
- l'élargissement de la procédure judiciaire d'enquête fiscale (Art. 11, VIII) ;
- l'harmonisation des règles applicables aux actions contentieuses fondées sur la non-conformité de la règle appliquée à une règle de droit supérieure (Art. 26) ;
- l'aménagement de la compétence territoriale des commissions départementales de conciliation (Art. 9).

Ces mesures ont fait l'objet d'une présentation synthétique publiée dans le numéro 48/2012 de la Revue (*V. D.O Actualité 48/2012, n° 1, § 99 et s.*).

6. Nous signalons par ailleurs certaines mesures de la loi qui ne feront pas l'objet d'un commentaire détaillé.

Il s'agit de :

- l'aménagement des dispositions relatives à l'écotaxe poids lourds (Art. 58) ;
- la prorogation en 2013 du dispositif de remboursement partiel de taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP) et de taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) (Art. 61) ;
- le report de la date limite de vote des taux des impôts directs locaux (Art. 37, II, A) ;
- l'indexation des montants et tarifs de l'IFER sur le taux de l'inflation (Art. 37, VI, B, 4°) ;
- l'aménagement des modalités de création des commissions intercommunales des impôts directs (CIID) (Art. 42) ;

- l'aménagement des modalités d'exonération de la part communale ou intercommunale de la taxe d'aménagement (Art. 44) ;
- le renforcement de la lutte contre le commerce illicite de tabacs (Art. 13), l'aménagement du régime des débitants de tabacs (Art. 52 et 53) et l'aménagement du droit de consommation sur les tabacs (Art. 54) ;
- l'aménagement de la procédure de saisie des marchandises par la douane (Art. 57) ;
- le report au 1^{er} janvier 2016 l'application de la TGAP sur les carburants dans les départements d'outre-mer (DOM) (Art. 59) ;
- l'habilitation du Gouvernement à fixer par ordonnances les dispositions fiscales qui s'appliqueront à Mayotte à compter de 2014 (Art. 65) ;
- la modification de certaines redevances perçues par les agences et offices de l'eau (Art. 72) ;
- l'aménagement de la taxe relative aux produits phytopharmaceutiques, à leurs adjuvants, aux matières fertilisantes et supports de culture affectée à l'Agence nationale de sécurité sanitaire de l'alimentation, de l'environnement et du travail (Anses) (Art. 73) ;
- l'institution d'une obligation, à la charge du Gouvernement, de remise annuelle au Parlement d'un rapport permettant de suivre l'évolution des départs et retours de contribuables français ainsi que l'évolution du nombre de résidents fiscaux (Art. 29) ;
- le recentrage du PTZ+ sur les foyers les plus modestes, pour les offres de prêts émises à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 16) ;
- l'exclusion de la prime versée par l'État aux sportifs médaillés des jeux paralympiques de l'assiette des revenus pris en compte pour l'attribution des différentes prestations en espèce ou en nature au titre de leur handicap (Art. 90). ■

2 CHARGES DÉDUCTIBLES DU REVENU GLOBAL

Cotisations d'épargne retraite individuelle

Étude F-10 395-51

Prorogation de la déduction hors plafond des rachats de cotisations aux régimes PRÉFON et assimilés

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 17 : JO 30 déc. 2012

La déduction hors plafond de leur revenu net global des rachats de cotisations aux régimes PRÉFON et assimilés par les fonctionnaires et agents publics est prorogée d'un an et s'appliquera donc au titre de 2013.

1. Afin d'encourager la constitution d'une épargne retraite, la loi du 21 août 2003 portant réforme des retraites a instauré un avantage fiscal sous la forme d'une déduction du revenu net global des cotisations versées au PERP, au PERE, ainsi qu'aux régimes de retraite PRÉFON, COREM et CGOS (*CGI, art. 163 quater* ; *L. n° 2003-775, 21 août 2003, art. 111*).

En conséquence, les cotisations versées depuis le 1^{er} janvier 2004 aux régimes de retraite PRÉFON, COREM et CGOS relèvent du dispositif fiscal général établi pour l'épargne-retraite et sont ainsi déductibles du revenu net global dans la limite d'un certain plafond (*CGI, art. 163 quater*, *I, 2, a : V. étude F-10 395-26*).

En principe, lorsque le montant des cotisations ou primes versées par un membre du foyer fiscal est, au titre d'une année, supérieur à ce plafond, la fraction excédentaire n'est ni déductible du revenu global, ni reportable sur une année ultérieure.

Par exception, une déduction hors plafond est possible pour les cotisations excédentaires correspondant à des rachats de droits aux régimes facultatifs de retraite complémentaire PRÉFON, COREM et CGOS, lorsqu'ils sont effectués par :

– des personnes affiliées à ces régimes au 31 décembre 2004 ;

– des fonctionnaires et agents publics en activité affiliés après le 31 décembre 2004 (*CGI, art. 163 quater*, *I, 2, c : V. D.O Actualité, 3/2006, § 44 ; V. étude F-10 395-51*).

Cette dérogation permet de déduire les éventuelles cotisations de rachat (c'est-à-dire des cotisations versées par les intéressés au titre d'années antérieures à leur affiliation à ces régimes) au-delà du plafond annuel de versements :

– en totalité au titre de l'année 2004 ;

– dans la limite du rachat de 6 années de cotisations au titre de chacune des années 2005 et 2006 ;

– dans la limite du rachat de 4 années de cotisations au titre de chacune des années 2007 à 2009 incluse ;

– dans la limite du rachat de 2 années de cotisations au titre de chacune des années 2010 à 2012 incluse.

Cette possibilité de déduction au-delà du plafond devait ainsi prendre fin le 1^{er} janvier 2013.

La limite de déduction des rachats de droits exprimée en années de cotisations s'apprécie au titre de l'année au cours de laquelle intervient le rachat par rapport au montant des cotisations « ordinaires » versées au titre de cette même année. Le rachat d'« une année de cotisations » correspond au montant de cotisations fixé par le régime lui-même en fonction de la classe de cotisation choisie par l'adhérent.

2. L'article 17 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 proroge d'un an la déduction hors plafond des rachats de cotisations excédentaires par certains adhérents des régimes PRÉFON et assimilés.

Les personnes affiliées au 31 décembre 2004 aux régimes PRÉFON et assimilés et les fonctionnaires et agents publics en activité affiliés à ces mêmes régimes après le 31 décembre 2004 conservent donc la possibilité, jusqu'au 31 décembre 2013, d'effectuer des rachats de droits antérieurs à leur affiliation, déductibles de leur revenu net global, dans la limite de deux années de cotisations (*CGI, art. 163 quater*, *I, 2, c modifié*).

Cette prorogation, adoptée par voie d'amendement à l'initiative du Gouvernement, est réalisée dans l'attente d'une mise à plat des différents dispositifs d'épargne retraite prévue en 2013 (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, art. 12 ter du projet*). ■

3 RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

Réduction d'impôt au titre des cotisations syndicales Étude F-10 790

Transformation en crédit d'impôt de la réduction d'impôt au titre des cotisations syndicales

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 23 : JO 30 déc. 2012

La réduction d'impôt au titre des cotisations syndicales est transformée en crédit d'impôt à compter de l'imposition des revenus perçus en 2012

1. Les cotisations versées par les salariés du secteur privé ou public, les fonctionnaires et retraités qui adhèrent ou continuent d'adhérer aux organisations syndicales représentatives de salariés et de fonctionnaires au sens de l'article L. 133-2 du Code du travail ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % du montant des cotisations pris dans la limite de 1 % du revenu brut, déduction faite des cotisations sociales (CGI, art. 199 quater C).

La réduction d'impôt ne s'applique pas aux bénéficiaires de traitements et salaires qui ont opté pour la prise en compte des frais réels (V. étude F-11 490).

Cette réduction s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu qui résulte du barème progressif, après plafonnement éventuel des effets du quotient familial, et le cas échéant, application de la décote, mais avant imputation des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires (CGI, art. 197, I, 5). Elle ne peut donner lieu à remboursement.

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à la condition que le salarié joigne à sa déclaration de revenu un reçu du syndicat.

À défaut de reçu, le bénéfice de la réduction d'impôt doit être refusé sans que le service des impôts ait à adresser au préalable une proposition de rectification (CGI, art. 199 quater C, al. 5).

Les contribuables qui transmettent par voie électronique leur déclaration sont dispensés de joindre à celle-ci les justificatifs des versements effectués au profit d'organisations syndicales.

2. L'article 23 de la troisième loi de finances pour 2012 transforme cette réduction d'impôt en crédit d'impôt, à compter de l'imposition des revenus perçus en 2012 (Art. 23, II). Le crédit d'impôt fait ainsi l'objet d'une restitution si la cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure ou nulle.

La loi n'apporte aucune autre modification à l'avantage fiscal.

L'objectif de la mesure est de permettre aux salariés les plus modestes, non imposables et toutefois militants et adhérents d'organisations syndicales représentatives, de bénéficier également de l'incitation fiscale proposée. Il s'agit de contribuer au développement du dialogue social, s'appuyant sur des organisations syndicales disposant d'une base militante importante (AN, amendement n° 389, 4 déc. 2012, exposé des motifs).

Comparatif du reste à charge de cotisation syndicale
selon la situation fiscale du salarié ou retraité
(en euros)

Salaire ou pension	Cotisation mensuelles (1)	Situation fiscale	Réduction d'impôt de 66 %	Reste à charge avec la réduction d'impôt	Reste à charge avec le crédit d'impôt
937	9,30	Non imposable	6,10 non applicable	9,30	3,20
1 000	10,00	Non imposable	6,60 non applicable	10,00	3,40
1 250	12,5	Imposable	8,25	4,25	4,25
2 730	27,30	Imposable	18,00	9,30	9,30

(1) Sur la base d'une cotisation correspondant à 1 % du salaire ou de la pension.

Source : Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012

4 PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

Taxe sur les plus-values immobilières élevées

Études F-11 850, F-11 882 et étude à paraître

Institution d'une taxe sur les plus-values immobilières supérieures à 50 000 €

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 70 : JO 30 déc. 2012

Une taxe sur les plus-values de cession d'immeubles dont le montant est supérieur à 50 000 € est instituée.

La taxe est due par les personnes physiques domiciliées en France soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values immobilières des particuliers, les sociétés ou groupements soumis à l'impôt sur le revenu sur les plus-values immobilières des particuliers, ainsi que par les personnes non domiciliées en France soumises au prélèvement spécial sur les plus-values d'immeubles situés en France.

Sont exclus du champ d'application les plus-values bénéficiant d'une exonération d'impôt sur le revenu et, sous réserve de précisions de l'Administration, les plus-values résultant de cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant.

La taxe concerne les plus-values immobilières d'un montant supérieur à 50 000 € mais elle s'applique à ce montant dès le premier euro.

Elle est assise sur le montant total de la plus-value imposable déterminé selon les mêmes règles que pour l'imposition à l'impôt sur le revenu et s'applique après application de l'abattement pour durée de détention.

Elle est calculée selon un barème progressif dont les taux varient de 2 à 6 %.

La taxe est due par le cédant et exigible lors de la cession.

Elle doit être versée lors du dépôt d'une déclaration spécifique, avant l'exécution de la formalité de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée.

La taxe s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2013. Toutefois, les cessions pour lesquelles une promesse de vente a acquis date certaine avant le 7 décembre 2012 ne sont pas soumises à la taxe.

1. L'article 70 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 institue une taxe sur les plus-values de cession d'immeubles d'un montant supérieur à 50 000 € (CGI, art. 1609 nonies G nouveau).

2. **Entrée en vigueur** - La taxe s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2013.

Toutefois, les cessions pour lesquelles une promesse de vente a acquis date certaine avant le 7 décembre 2012 (date de l'adoption de la mesure par l'Assemblée nationale) ne sont pas soumises à la taxe (Art. 70, I, C).

En l'absence de précision, sont concernées aussi bien les promesses unilatérales de vente que les promesses synallagmatiques (compromis de vente).

On rappelle qu'une promesse sous seing privé acquiert date certaine du fait de son enregistrement, du décès de l'une des parties ou de la constatation de sa substance par un acte dressé par un officier public (C. civ., art. 1328).

Pour le bénéfice de cette mesure transitoire, aucun délai n'est fixé pour la signature de l'acte définitif de vente.

► Contribuables concernés

3. La nouvelle taxe s'applique dans les conditions prévues aux articles 150 U et 150 UB à 150 UD du CGI aux cessions à titre onéreux (CGI, art. 150 UD).

Les mutations à titre gratuit, entre vifs ou pour cause de mort, sont en revanche exclues du champ d'application.

Il s'agit notamment des opérations de vente, d'échange, de partage, de licitation, d'apport en sociétés, réalisées par :

► les personnes physiques fiscalement domiciliées en France soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values immobilières des particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ;

La taxe ne s'applique pas aux plus-values immobilières réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

► des sociétés ou groupements relevant des articles 8 à 8 ter du CGI et soumis à l'impôt sur le revenu sur les

plus-values immobilières des particuliers (CGI, art. 150 U) ;

Sont expressément visées :

- les sociétés en nom collectif (CGI, art. 8) ;
- les sociétés en commandite simple (CGI, art. 8) ;
- les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (CGI, art. 8 bis) ;
- les sociétés civiles professionnelles constituées pour l'exercice en commun de la profession de leurs membres (CGI, art. 8 ter).

Sont en revanche exclues les personnes morales placées totalement ou partiellement dans le champ de l'impôt sur les sociétés (personnes morales passibles de l'IS en application des 1 et 5 de l'article 206 du CGI) ou hors champ de l'IS (établissements scientifiques, d'enseignement ou d'assistance par exemple).

► les personnes et sociétés non fiscalement domiciliées en France assujetties à l'impôt sur le revenu qui sont soumises au prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI sur les plus-values réalisées à titre occasionnel résultant de la cession d'immeubles situés en France.

► Plus-values concernées

4. La taxe s'applique sur les plus-values immobilières d'un montant supérieur à 50 000 € provenant de la cession de biens ou de droits immobiliers.

L'annulation de l'article 15 de la loi de finances pour 2013 par le Conseil constitutionnel pose une difficulté d'application pour l'exclusion du champ d'application de la taxe des terrains à bâtir (V. § 8).

Plus-values de cession de biens et droits immobiliers

5. Pour les contribuables résidents de France, la taxe s'applique sur les plus-values résultant de la cession :

- de biens ou de droits immobiliers (CGI, art. 150 U) ;
- de parts de sociétés ou groupements à prépondérance immobilière qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI (CGI, art. 150 UB) ;
- de parts de fonds de placement immobilier (FPI) mentionnés à l'article 239 nonies du CGI (CGI, art. 150 UC du CGI) ;
- de droits sur le patrimoine fiduciaire correspondant à des biens ou droits immobiliers (CGI, art. 150 UD).

6. Pour les contribuables non-résidents, la taxe s'applique sur les plus-values issues de la cession :

- de biens ou de droits immobiliers (CGI, art. 244 bis A, I, 3, a) ;
- de parts de fonds de placement immobilier (FPI) mentionnés à l'article 239 nonies du CGI, (CGI, art. 244 bis A, I, 3, b) ou de parts ou droits dans des organismes étrangers similaires à des FPI (CGI, art. 244 bis A, I, 3, e) ;
- d'actions de sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) visées à l'article 208 C du CGI ou d'organismes étrangers similaires (CGI, art. 244 bis A, I, 3 c et f) ;
- d'actions de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) mentionnées à l'article 208, 3° nonies du CGI, ou de droits dans des organismes étrangers similaires (CGI, art. 244 bis A, I, 3, d et f du CGI) ;
- de titres de sociétés ou organismes cotés sur un marché français ou étranger à prépondérance immobilière en France (CGI, art. 244 bis A, I, 3, g) ;
- de titres de sociétés ou organismes non cotés sur un marché français ou étranger à prépondérance immobilière en France (CGI, art. 244 bis A, I, 3, h).

Cas particuliers des plus-values de cession de terrains à bâtir

7. En revanche, la taxe ne s'applique pas aux plus-values résultant de cessions de terrains à bâtir (CGI, art. 150 VC, I) ou de droits s'y rapportant (CGI, art. 1609 nonies G nouveau).

8. L'exclusion des plus-values de cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant était liée à la définition de ces terrains figurant à l'article 15 de la loi de finances pour

2013, qui a été censuré par le Conseil constitutionnel (Cons. const., déc. n° 2012-662 DC, 29 déc. 2012 : V. D.O Actualité 1/2013, n° 1, § 2).

Le présent article renvoyant, pour la définition des terrains à bâtir, à un article censuré, l'exclusion de ces terrains du champ d'application ne semble pas pouvoir s'appliquer.

Toutefois l'Administration pourrait maintenir cette exclusion par voie doctrinale à l'issue d'un arbitrage ministériel qui devrait être rendu prochainement. À défaut de rétablissement de cette exclusion, la censure du Conseil constitutionnel produira un effet inverse à celui projeté par le Gouvernement.

Il est rappelé que conformément aux dispositions de l'article 257, I, 2, 1° du CGI, auxquelles renvoie l'article 150 VC, I du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 15 de la loi de finances pour 2013, les terrains à bâtir s'entendent des terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents qui caractérisent leur situation au regard des règles d'urbanisme.

Exclusion des plus-values exonérées d'impôt sur le revenu

9. Les plus-values immobilières bénéficiant d'une exonération d'impôt sur le revenu (CGI, art. 150 U) sont exclues du champ d'application de la taxe. Sont ainsi notamment visées :

► les plus-values résultant de la cession de l'habitation principale ou de l'habitation en France d'un non-résident ainsi que de leurs dépendances immédiates et nécessaires (CGI, art. 150 U, II, 1°, 2° et 3°) ;

► les plus-values résultant de la première cession d'un logement autre que la résidence principale y compris ses dépendances immédiates et nécessaires (CGI, art. 150 U, II, 1° ter) ;

► les plus-values issues de la cession d'un immeuble, d'une partie d'immeuble ou d'un droit relatif à ces biens réalisée par certains titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité 2° ou 3° catégorie (CSS, art. L. 341-4) (CGI, art. 150 U, III) ;

Pour ouvrir droit à exonération, les personnes concernées doivent répondre à deux conditions :

– elles ne doivent pas être passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession ;

– leur revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417) de l'avant-dernière année précédant celle de la cession doit être inférieur à la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, appréciée au titre de cette année.

► les plus-values résultant de la cession d'un bien détenu depuis plus de 30 ans, exonérées par l'application de l'abattement pour durée de détention (CGI, art. 150 VC).

► Assiette, taux et calcul de la taxe

Assiette

10. La taxe est assise sur le montant total de la plus-value imposable déterminée selon les mêmes règles que pour l'imposition à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 150 V à 150

VD ; CGI, art. 244 bis A, II) ; (CGI, art. 1609 nonies G, nouveau, II, al. 1).

11. Le montant de la plus-value soumis à la taxe est donc le même que celui soumis à l'impôt sur le revenu, après

Plus-values des particuliers

application notamment de l'**abattement pour durée de détention** (CGI, art. 150 VC) calculé au taux de :

- 2 % pour chaque année de détention au-delà de la 5^e ;
- 4 % pour chaque année de détention au-delà de la 17^e ;
- 8 % pour chaque année au-delà de la 24^e.

L'article 15 de la loi de finances pour 2013 relatif à l'aménagement du régime d'imposition des plus-values immobilières avait institué, pour la seule **année 2013**, un **abattement exceptionnel de 20 %** qui devait être pratiqué sur la plus-value nette imposable après application de l'abattement progressif pour durée de détention (V. D.O Actualité 47/2012, n° 18, § 28). Cet abattement devait également s'appliquer pour le calcul de la nouvelle taxe (Art. 70, I, B).

Le Conseil constitutionnel ayant annulé l'article 15 de la loi de finances pour 2013 (Cons. const., déc. n° 2012-662 DC, 29 déc. 2012 : V. D.O Actualité 1/2013, n° 1, § 2), cet abattement exceptionnel ne pourra pas s'appliquer pour la détermination de l'assiette de la taxe.

12. Dès lors que le montant de la plus-value imposable ainsi déterminée est **supérieur à 50 000 €**, la taxe s'applique à ce montant **dès le premier euro**.

Le texte n'apporte aucune précision sur les modalités d'appréciation du seuil de 50 000 €, en particulier sur la question de savoir, s'agissant des plus-values réalisées par les sociétés de personnes, si ce seuil doit être apprécié au niveau de la société ou au niveau de chaque associé. On attendra avec intérêt les précisions de l'Administration sur ce point.

Taux

13. La taxe est calculée selon un barème progressif dont le taux varie de 2 à 6 %.

Elle se cumule avec l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux afférents à la plus-value.

14. Le taux de la taxe varie en fonction du montant de la plus-value imposable. Afin de lisser les effets de seuil, le barème prévoit une augmentation du taux d'imposition proportionnelle au montant de la plus-value à l'entrée de chacune des tranches.

Le barème est ainsi le suivant (CGI, art. 1609 nonies G nouveau, III, al. 2) :

Montant de la plus-value imposable	Montant de la taxe
De 50 001 à 60 000	2 % PV – (60 000 – PV) × 1/20
De 60 001 à 100 000	2 % PV
De 100 001 à 110 000	3 % PV – (110 000 – PV) × 1/10
De 110 001 à 150 000	3 % PV
De 150 001 à 160 000	4 % PV – (160 000 – PV) × 15/100
De 160 001 à 200 000	4 % PV
De 200 001 à 210 000	5 % PV – (210 000 – PV) × 20/100
De 210 001 à 250 000	5 % PV
De 250 001 à 260 000	6 % PV – (260 000 – PV) × 25/100
Supérieur à 260 000	6 % PV

(PV = montant de la plus-value imposable)

Calcul

15. La taxe est calculée sur le montant total de la plus-value imposable réalisée par le cédant.

Exemple : Soit une personne physique cédant un bien immobilier réalisée en 2014 dégageant une plus-value nette imposable de 155 000 €, après prise en compte de l'abattement pour durée de détention prévu au I de l'article 150 VC du CGI. L'assiette imposable soumise à la taxe s'établit donc à 155 000 €.

Montant de la taxe : 155 000 × 4 % – (160 000 – 155 000) × 15/100 = 5 450 €.

► Articulation avec les autres prélèvements sur les plus-values immobilières

16. Pour les personnes, sociétés ou groupements domiciliés en France, la nouvelle taxe s'ajoute à l'impôt sur le revenu calculé au taux forfaitaire de 19 % et majoré des prélèvements sociaux au taux global de 15,5 %.

Pour les personnes et sociétés non domiciliées en France, elle s'ajoute au prélèvement dû à raison des plus-values réalisées sur des immeubles situés en France (CGI, art. 244 bis A).

17. La taxe sur les plus-values élevées peut, le cas échéant, se cumuler avec les taxes forfaitaires facultatives

appliquées hors Île-de-France sur le produit des valorisations immobilières résultant de la réalisation d'infrastructures de transports (CGI, art. 1609 nonies F ; BOI-RFPI-VTN, 12 sept. 2012).

18. Dans l'hypothèse où les terrains à bâtir seraient inclus dans le champ d'application de la taxe (V. § 8) la taxe sur les plus-values pourrait également se cumuler avec les taxes sur les cessions de terrains nus rendus constructibles (CGI, art. 1529 et 1605 nonies).

► Obligations déclaratives et modalités de contrôle

19. La taxe est due par le cédant et exigible lors de la cession (CGI, art. 1609 nonies G, nouveau, II, al. 2). Elle doit être versée lors du dépôt d'une déclaration spécifique, avant l'exécution de la formalité de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée.

Cette déclaration, conforme à un modèle établi par l'Administration, doit retracer les éléments servant à la liquidation de la taxe et être déposée dans les mêmes conditions que la déclaration des plus-values immobilières pour l'impôt sur le revenu (CGI, art. 1609 nonies G, nouveau, VI).

En pratique, l'imprimé n° 2048 IMM devrait être aménagé à cet effet.

20. Lorsqu'elle est due par un non-résident, la taxe est acquittée sous la responsabilité d'un représentant fiscal (CGI, art. 244 bis A, IV, al. 1).

21. Les modalités de contrôle de la taxe et les sanctions applicables suivent les règles applicables pour le contrôle de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 1609 nonies G, nouveau, VI). ■

5 PLUS-VALUES SUR VALEURS MOBILIÈRES ET DROITS SOCIAUX

Opérations diverses

Études F-12 335, F-12 340 et F-83 926

Institution d'un report d'imposition automatique des plus-values d'apport de titres à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 18 : JO 30 déc. 2012

Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012 : JO 30 déc. 2012

Un dispositif anti-abus est institué afin de lutter contre les montages dits d'apport-cession : les plus-values d'apport de titres à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur sont, sous certaines conditions, exclues du sursis d'imposition prévu en cas d'apport de titres à une société soumise à l'IS, et placées automatiquement en report d'imposition.

Ces plus-values deviennent imposables lors de la survenance de certains événements, notamment en cas de cession des titres dans les 3 ans de leur apport, sans que 50 % au moins du produit de la cession soit réinvesti dans certaines activités économiques dans un délai de 2 ans.

Ces dispositions s'appliquent aux apports de titres réalisés à compter du 14 novembre 2012.

RÉGIME ACTUEL

1. Mécanisme du sursis d'imposition des plus-values d'échange de titres (CGI, art. 150-0 B) - Les plus-values d'échange de titres sont de plein droit placées en sursis d'imposition, en application de l'article 150-0 B du CGI, lorsqu'elles résultent d'opérations (réalisées en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales) :

- d'échange de valeurs mobilières ou de droits sociaux,
- d'offre publique (d'échange, d'achat, de rachat ou de retrait),
- de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement (FCP) par une société d'investissement à capital variable (SICAV),
- de conversion, de division ou de regroupement, ou
- d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

En cas d'échange avec soulte, l'application du sursis d'imposition est soumise à la condition que la soulte n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Les échanges de titres placés en sursis d'imposition constituent fiscalement des opérations intercalaires qui ne sont pas prises en compte pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année de l'échange. Les plus-values d'échange résultant de ces opérations ne sont calculées, sur la base du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange, et imposables que lors de la cession, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en échange.

Ce dispositif de sursis d'imposition a été institué afin de ne pas dissuader fiscalement le recours aux opérations d'échange de titres, qui ne dégagent pas, au moment de leur réalisation, de liquidités permettant de payer l'impôt afférent aux plus-values mais facilitent les restructurations d'entreprises nécessaires à la vie économique.

2. Utilisation du sursis d'imposition dans le cadre des montages dits d'« apport-cession » - Un montage fréquemment utilisé à des fins d'optimisation fiscale consiste,

au lieu de céder directement des titres d'une société et de dégager ainsi une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux :

- à apporter ces titres à une société soumise à l'IS que l'apporteur contrôle ; l'apport étant considéré comme une opération intercalaire en application de l'article 150-0 B du CGI, la plus-value d'apport est de plein droit placée en sursis d'imposition ;

- puis à faire céder à bref délai, par la société bénéficiaire de l'apport, les titres reçus en apport afin que cette dernière réalise une plus-value d'un montant faible voire nul.

Les liquidités dégagées par cette cession sont ainsi gérées par le contribuable au sein de la société bénéficiaire de l'apport en franchise de toute fiscalité personnelle (IR et prélèvements sociaux).

3. Remise en cause par l'Administration des montages d'apport-cession sur le fondement de l'abus de droit - L'administration fiscale critique très fréquemment les montages d'apport-cession. Elle considère en effet que le placement en sursis d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une société qu'il contrôle, suivi de leur cession par cette société, est un montage constitutif d'un abus de droit. Le contribuable aurait en effet normalement pu céder directement les titres à un acquéreur puis réinvestir lui-même le produit de cette cession sans procéder à l'opération d'apport, qui a pour seul but d'échapper au paiement immédiat de l'impôt sur la plus-value.

Toutefois, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, l'Administration ne peut remettre en cause ces montages sur le fondement de l'abus de droit (*LPF, art. L. 64*) que dans la situation où :

- le contribuable contrôle la société bénéficiaire de l'apport ;

- et les liquidités retirées de la cession des titres par la société bénéficiaire de l'apport ne sont pas réinvesties de manière significative et dans un délai raisonnable dans une activité économique (*CE, 27 juill. 2012, n° 327295 : V. D.O Actualité 42/2012, n° 7, § 1 et s. et n° 14, § 1 et s.*).

RÉGIME NOUVEAU

4. Afin de mettre un terme à l'utilisation, dans le cadre des montages dits d'« apport-cession », du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI, l'article 18 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 institue un dispositif de report d'imposition automatique des plus-values d'apport de titres à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur (CGI, art. 150-0 B ter nouveau), qui se substitue, sous certaines conditions, au sursis d'imposition.

Ce nouveau dispositif de report d'imposition, qui reprend certains des critères dégagés par le Conseil d'État pour caractériser les apports-cessions constitutifs d'abus de droit (V. § 3), dispense en pratique l'Administration de recourir pour l'avenir, lorsqu'elle entend remettre en cause des montages d'apport-cession, à la procédure de répression des abus de droit, qui se caractérise à la fois par sa longueur et son issue incertaine.

► Champ d'application du report d'imposition

6. Le report d'imposition n'a vocation à s'appliquer, en lieu et place du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI, qu'en cas d'apport de titres par une personne physique à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur, dans les conditions précisées ci-dessous.

Le champ d'application de ce nouveau régime est donc plus limité que celui du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI (V. § 1). Lorsque l'une des conditions d'application du report d'imposition fait défaut, la plus-value d'apport relèvera donc en pratique, dans la plupart des cas, toutes conditions étant réunies, du sursis d'imposition.

Apport de titres réalisé par une personne physique ou par une société interposée

7. L'apport doit être réalisé par une personne physique, directement ou par l'intermédiaire d'une personne interposée (sont ici visés les sociétés ou groupements relevant du régime fiscal des sociétés de personnes) (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, al. 1^{er}).

Les gains nets réalisés par l'intermédiaire d'une fiducie n'étant pas expressément visés, alors qu'ils le sont pour la définition du champ d'application du régime de droit commun des plus-values (CGI, art. 150-0 A, I, 1, al. 1^{er}), ils ne devraient pas être concernés par le dispositif.

8. L'apport doit avoir pour objet (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, al. 1^{er}) :

► des valeurs mobilières, c'est-à-dire des titres négociables émis par les collectivités publiques ou privées et susceptibles d'être admises aux négociations sur un marché réglementé, en raison de leurs caractéristiques unificables, dans une même catégorie ;

► des droits sociaux, c'est-à-dire des actions ou parts sociales de sociétés ;

► ou des titres ou droits se rapportant à des valeurs mobilières ou droits sociaux, c'est-à-dire des droits d'usufruit ou de nue-propriété résultant d'un démembrement de la propriété de ces valeurs ou droits.

Remarque : Lorsque l'apport de titres est consenti avec soulte, le report d'imposition ne s'applique que si le montant de la soulte ne dépasse pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus. Dans le cas contraire, la plus-value d'apport est immédiatement imposable dans les conditions ordinaires (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, al. 2).

Caractéristiques de la société bénéficiaire de l'apport

9. Principes - La société bénéficiaire de l'apport doit être :

On notera qu'un dispositif anti-abus comparable était prévu par le projet de loi initial pour lutter contre les opérations d'apport-donation (V. D.O Actualité 48/2012, n° 1, § 1), mais que ce dernier dispositif a été censuré par le Conseil constitutionnel pour violation de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789 (Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012, consid. 20 à 25 : JO 30 déc. 2012).

5. Entrée en vigueur - Ces dispositions sont applicables aux apports réalisés à compter du 14 novembre 2012, date de présentation du projet de loi en Conseil des ministres (Art. 18, II).

Le Conseil constitutionnel, saisi de cette entrée en vigueur, a considéré que son caractère rétroactif était justifié par un motif d'intérêt général suffisant (Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012, consid. 17 à 19).

► soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, al. 1^{er}) ;

Comme c'est actuellement le cas pour le sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI (V. BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20, § 50, 31 oct. 2012), les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés devraient s'entendre, pour l'application du report d'imposition, de celles qui entrent dans le champ d'application de cet impôt, de plein droit ou sur option, et qui n'en sont pas exonérées totalement ou partiellement de façon permanente par une disposition particulière. Pour la liste des impôts équivalents à l'impôt sur les sociétés français pour les principaux partenaires de la France, V. BOI-ANX-000071, 12 sept. 2012 ou pour les autres États parties à l'Espace économique européen (EEE), V. BOI-ANX-000075, 12 sept. 2012.

► établie en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, III, 1°) ;

► et contrôlée par l'apporteur, dans les conditions précisées ci-dessous (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, III, 2°).

10. Appréciation du contrôle de la société bénéficiaire de l'apport par l'apporteur des titres - La condition relative au contrôle de la société bénéficiaire de l'apport par l'apporteur des titres est appréciée à la date de l'apport, en tenant compte des droits détenus par le contribuable à l'issue de l'opération d'apport (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, III, 2°).

11. L'apporteur est considéré comme contrôlant la société bénéficiaire de l'apport dans chacune des trois situations suivantes (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, III, 2°, a, b et c) :

► la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société bénéficiaire de l'apport est détenue, directement ou indirectement, par l'apporteur des titres ou par l'intermédiaire de son conjoint, ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs ;

► l'apporteur des titres dispose seul de la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société bénéficiaire de l'apport en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires ;

► l'apporteur exerce en fait le pouvoir de décision dans la société bénéficiaire de l'apport.

12. Par ailleurs, l'apporteur est présumé exercer le contrôle de la société bénéficiaire de l'apport lorsque les

Plus-values des particuliers

deux conditions suivantes sont réunies (*CGI, art. 150-0 B ter nouveau, III, 2°, al. 5*) :

– il dispose dans la société bénéficiaire de l'apport, **directement ou indirectement**, d'une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux égale ou supérieure à 33,33 % ;

– aucun autre associé ou actionnaire ne détient, **directement ou indirectement**, une fraction supérieure à la sienne.

► Application automatique du report d'imposition à l'IR et aux prélèvements sociaux

14. Lorsque l'apport est réalisé dans les conditions exposées ci-dessus, la plus-value est de plein droit placée en report d'imposition. Elle doit être calculée et déclarée dans les conditions de droit commun dès l'année de sa réalisation, mais n'est imposable qu'au titre de l'année au cours de laquelle survient un événement entraînant la fin du report d'imposition.

Remarque : L'intérêt de la substitution du report d'imposition au sursis réside dans l'absence de caractère purement intercalaire de

13. Enfin, l'apporteur et une ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérés comme contrôlant conjointement la société bénéficiaire de l'apport lorsqu'ils déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale (*CGI, art. 150-0 B ter nouveau, III, 2°, al. 6*).

l'opération d'échange de titres. La plus-value doit ainsi être immédiatement constatée et sera imposée, en principe, en cas de cession des titres apportés par la société bénéficiaire de l'apport.

15. Le report d'imposition s'applique non seulement pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, mais également (à la différence du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI ou du report d'imposition de l'article 150-0 D bis du CGI) pour la perception des prélèvements sociaux.

► Événements mettant fin au report d'imposition

Principes

16. Le report d'imposition prend fin, et la plus-value d'apport devient imposable, au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'un des événements suivants (*V. § 17 et s.; CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, al. 3 à 8*).

La plus-value est imposée dans les conditions de droit commun prévues par l'article 150-0 A du CGI (*CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, dernier al.*), dans les conditions en vigueur au titre de l'année de survenance de l'événement mettant fin au report. En pratique et compte tenu de l'entrée en vigueur de la mesure (apports réalisés à compter du 14 novembre 2012), les plus-values d'apport devraient donc être imposées selon le nouveau régime prévu par l'article 10 de la loi de finances pour 2013 (*L. n° 2012-1509, 29 déc. 2012, art. 10 : V. D.O Actualité 47/2012, n° 19, § 11 et s.*), qui s'applique aux gains nets réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013 (imposition au barème progressif, après déduction éventuelle d'un abattement pour durée de détention). Toutefois, si l'événement mettant fin au report est intervenu au plus tard le 31 décembre 2012, la plus-value relève du taux de 24 %. Par ailleurs, le nouveau régime d'imposition forfaitaire au taux de 19 % prévu pour les entrepreneurs paraît applicable, si les conditions en sont remplies (*CGI, art. 200 A, 2 bis issu L. n° 2012-1509, 29 déc. 2012, art. 10 : V. D.O Actualité 47/2012, n° 20, § 1 et s.*).

Important : Dans toutes les hypothèses visées ci-dessous, il n'est mis fin au report d'imposition qu'à proportion des titres cédés à titre onéreux, rachetés, remboursés ou annulés (*CGI, art. 150-0 B ter nouveau, V*).

17. Cession des titres reçus en contrepartie de l'apport ou des titres de la personne interposée - Le report d'imposition prend fin en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation :
– des titres reçus en contrepartie de l'apport (*CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, 1°*) ;

– des parts ou droits dans les sociétés ou groupements interposés qui ont procédé à l'apport (*CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, 3°*).

18. Cession, par la société bénéficiaire, des titres apportés - Le report d'imposition prend fin en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres apportés, par la société bénéficiaire des apports, dans les 3 ans de l'apport (ce délai étant décompté de date à date) (*CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, 2°, al. 1^{er}*). Au-delà de ce délai, seuls les événements mentionnés aux § 17 et 21 entraînent la fin du report.

19. Toutefois, la cession des titres dans les 3 ans de l'apport ne met pas fin au report d'imposition si la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement d'investir, dans les 2 ans suivant la date de la cession (délai également décompté de date à date), au moins 50 % du produit de la cession dans :

► le financement d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier ;

► l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une telle activité, sous la même exception ; cette acquisition doit conférer à la société bénéficiaire de l'apport le contrôle de cette société (au sens indiqué aux § 10 et s.) ;

► la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou plusieurs sociétés qui répondent aux conditions de l'article 150-0 D bis, II, 3°, b du CGI, c'est-à-dire qui :

– exercent une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier, ou ont pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant les activités précitées (sociétés holding animatrices) ;

– sont soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent ; et

– sont établie dans un État membre de l'Union européenne, en Islande, au Liechtenstein ou en Norvège (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, 2°, al. 2, 1^{re} phr.).

20. Le non-respect de cet engagement de réinvestissement dans les 2 ans de la cession des titres entraîne l'imposition de la plus-value d'apport au titre de l'année au cours de laquelle ce délai arrive à expiration (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, 2°, al. 2, 2^e phr.). Par ailleurs, l'impôt est dans ce cas majoré du montant de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI, décompté à partir de la date d'apport des titres (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, in fine).

Si cet engagement est respecté, seuls les événements mentionnés aux § 17 et 21 entraînent la fin du report.

21. Transfert du domicile fiscal du contribuable hors de France - Le report d'imposition prend fin en cas de transfert du domicile fiscal du contribuable hors de France dans les conditions rendant exigible l'*exit tax* sur certaines plus-values latentes, créances et plus-values en report d'imposition (CGI, art. 167 bis), si cet événement est antérieur aux événements énumérés aux § 17 et 18 (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, 4°).

Conséquences de la donation, par l'apporteur, des titres reçus en contrepartie de l'apport

22. Principe - La transmission à titre gratuit, notamment par voie de donation ou de don manuel, des titres reçus en contrepartie de l'apport ne constitue pas un événement mettant fin au report d'imposition, ceux-ci étant limitativement énumérés (V. § 17 et s.). Dès lors, la transmission à titre gratuit entraîne, pour le donateur des titres reçus en échange (qui est, en amont, l'apporteur des titres), l'exonération définitive de la plus-value d'apport dont l'imposition a été reportée.

23. Cas des donations et dons manuels consentis à un donataire contrôlant la société bénéficiaire de l'apport - Des conséquences particulières sont attachées à la donation ou au don manuel des titres reçus en contrepartie de l'apport à un donataire contrôlant la société bénéficiaire de l'apport, dans les conditions indiquées ci-dessus (V. § 10 à 13), appréciées à la date de la transmission en tenant compte des droits détenus par le donataire à l'issue de celle-ci (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, al. 1^{er}).

Remarque : Ces règles ne s'appliquent pas en cas de donation des parts ou droits dans une personne interposée.

24. Dans ce cas, le donataire doit porter sur sa déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 le montant de la plus-value en report dans la proportion des titres qui lui ont été transmis (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, al. 1^{er}).

Il est imposable sur la plus-value d'apport en lieu et place de l'apporteur (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, al. 2), l'imposition étant toutefois reportée jusqu'à la date à laquelle intervient l'un des événements suivants :

► la cession, l'apport, le remboursement ou l'annulation des titres dans les 18 mois de leur acquisition par voie de donation ou de don manuel (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, 1°) ;

En revanche, la plus-value est définitivement exonérée :

– par *a contrario*, si l'une de ces opérations intervient au-delà des 18 mois suivant l'acquisition à titre gratuit ;

– en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du CSS, de licenciement ou de décès du donataire, de son conjoint ou de son partenaire de PACS soumis à imposition commune (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, al. 6).

► l'absence de réinvestissement, dans les 2 ans suivant la cession des titres apportés par la société bénéficiaire des apports, de 50 % au moins du produit de cette cession dans les conditions indiquées ci-dessus (V. § 19) : la plus-value placée en report est alors imposable au nom du donataire au titre de l'année au cours de laquelle ce délai de 2 ans arrive à expiration (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, 2°) ; *a contrario*, la plus-value est définitivement exonérée si la condition de réinvestissement est satisfaite dans ce délai de 2 ans ;

Par ailleurs, l'absence de réalisation du réinvestissement rend exigible l'intérêt de retard (CGI, art. 1727), qui est décompté à partir de la date de l'apport des titres.

25. En cas de fin du report d'imposition, la plus-value est imposée au nom du donataire dans les conditions de droit commun prévues par l'article 150-0 A du CGI (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, al. 2 ; V. § 16), étant précisé que :

– pour l'application de l'abattement pour durée de détention, la durée de détention des titres par le donataire est décomptée à partir de la date d'acquisition des titres par le donateur (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, al. 5) ;

– la plus-value d'apport imposable doit être diminuée des frais afférents à la donation ou au don manuel (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, II, al. 5).

Apport des titres reçus en contrepartie de l'apport initial ou des titres des groupements ou sociétés interposés

26. Lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport ou les titres des groupements ou sociétés interposés font eux-mêmes l'objet d'un apport, l'imposition de la plus-value réalisée lors de cette opération est reportée dans les mêmes conditions (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, IV, al. 1^{er}, 1^{re} phr.). Il en résulte que :

– si la nouvelle opération d'apport est réalisée dans les conditions prévues par l'article 150-0 B ter nouveau du CGI (V. § 6 et s.), la plus-value d'apport est automatiquement placée en report d'imposition ;

– dans le cas contraire, cette plus-value bénéficiera automatiquement du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI si les conditions d'application de cet article sont remplies.

Comme la plus-value réalisée lors de l'apport initial, la nouvelle plus-value doit être mentionnée dans la déclaration n° 2042 (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, IV, al. 1^{er}, 2^e phr.).

27. La plus-value d'apport initiale reste placée en report d'imposition jusqu'à :

– la cession à titre onéreux, le rachat, le remboursement ou l'annulation des nouveaux titres reçus en échange lors du nouvel apport ; la survenance de l'un de ces événements entraîne en outre l'imposition de la plus-value résultant du nouvel apport ;

– la survenance de l'un des événements mettant fin au report d'imposition énumérés aux § 17 à 21 (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, IV, al. 2).

Il n'est mis fin au report d'imposition qu'à proportion des titres cédés, rachetés, remboursés ou annulés (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, V).

► Modalités d'application et obligations déclaratives

28. Un décret en Conseil d'État, non publié à la date de rédaction du présent commentaire, doit préciser les conditions d'application du nouveau report d'imposition, notamment les obligations déclaratives des contribuables et des sociétés bénéficiaires de l'apport des titres (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, VI).

Il est d'ores et déjà prévu par la loi que l'apporteur des titres doit reporter le montant de la plus-value sur sa déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) de l'année de réalisation de l'apport (CGI, art. 150-0 B ter nouveau, I, al. 1^{er}).■

6 PLUS-VALUES SUR VALEURS MOBILIÈRES ET DROITS SOCIAUX

Territorialité
Étude F-12 250

Aménagement de l'*exit tax*

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, art. 22 : JO 30 déc. 2012

Divers aménagements sont apportés au régime de l'*exit tax* afin de tenir compte de la réforme du régime d'imposition des plus-values mobilières (à titre principal : assujettissement des plus-values au barème progressif, ou sur option et sous conditions, au taux de 19 % pour les entrepreneurs ; institution d'un abattement pour durée de détention). Ces aménagements s'appliquent aux transferts de domicile fiscal intervenus à compter du 1^{er} janvier 2013. Une mesure transitoire est toutefois prévue pour les transferts intervenus entre le 28 septembre et le 31 décembre 2012. Par ailleurs, pour les transferts de domicile fiscal intervenus à compter du 3 mars 2011, un nouveau droit de reprise est institué en faveur de l'Administration, qui s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle de la réalisation d'un événement mettant fin au sursis de paiement.

1. L'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 adapte le dispositif d'*exit tax* (CGI, art. 167 bis) afin de tenir compte de la réforme du régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux adoptée par l'article 10 de la loi de finances pour 2013 (V. D.O Actualité 47/2012, n° 19, § 1 et s.).

Nous présentons ces mesures en fonction de la date du transfert du domicile fiscal (Art. 22, III et IV).

► Transferts de domicile fiscal intervenus à compter du 3 mars 2011

2. Le délai de prescription applicable à l'*exit tax* est aménagé.

Faute de dispositions spécifiques, le délai général de reprise de l'Administration (LPF, art. L. 169) s'applique actuellement à compter du transfert du domicile hors de France, soit jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de ce transfert. Ainsi, l'administration fiscale n'est pas en mesure de contrôler sur une durée suffisante cette imposition dont le caractère définitif n'est établi que lorsque se réalise un événement mettant fin au sursis de paiement.

Afin de donner à l'Administration les moyens de contrôler de manière effective ce dispositif, il est désormais prévu que même si la prescription triennale de droit commun est acquise, l'Administration dispose, pour le contrôle de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à chaque gain, plus-value ou créance soumis à l'*exit tax*, d'un nouveau droit de reprise qui s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle de la réalisation d'un événement mettant fin au sursis de paiement (et le cas échéant entraînant le dégrèvement ou la restitution de l'impôt) (LPF, art. L. 171-0 A nouveau).

► Transferts de domicile fiscal intervenus entre le 28 septembre et le 31 décembre 2012

3. En application de l'article 10 de la loi de finances pour 2013 (V. D.O Actualité 47/2012, n° 19, § 30), les plus-values (latentes et en report d'imposition) et créances de complément de prix imposables en cas de transfert du domicile fiscal hors de France entre le 28 septembre 2012 et le 31 décembre 2012 sont soumises au taux de 24 %, au lieu du taux de 19 % applicable auparavant.

L'article 22, III de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 prévoit dans ce cas que les contribuables qui ont demandé à bénéficier du sursis de paiement sont tenus, le cas échéant, de constituer avant le 31 mars 2013 un complément de garantie pour assurer le recouvrement de l'impôt calculé au taux de 24 %, à hauteur de la différence entre ce montant d'impôt et le montant de la garantie constituée pour assurer le recouvrement de l'impôt calculé initialement au taux de 19 %.

► Transferts de domicile fiscal intervenant à compter du 1^{er} janvier 2013

Assiette et taux d'imposition

4. Les modalités d'assujettissement au barème progressif des plus-values (latentes et en report d'imposition) et créances de complément de prix ont été définies par la loi de finances pour 2013 (V. D.O Actualité 47/2012, n° 19, § 9 et 28). La troisième loi de finances rectificative pour 2012 apporte les deux précisions suivantes.

5. Assiette - Les plus-values latentes imposables doivent être réduites de l'abattement pour durée de détention nouvellement institué (V. D.O Actualité 47/2012, n° 19,

§ 30), le transfert du domicile fiscal étant assimilé à une cession à titre onéreux (*CGI, art. 167 bis, I, 2 bis nouveau*).

Aucune mesure équivalente n'est prévue pour les créances de complément de prix, alors même qu'elles bénéficient du nouvel abattement en droit commun. Par conséquent, comme elle l'avait fait pour l'abattement de l'article 150-0 D ter également applicable aux créances de complément de prix en droit commun, l'Administration devrait exclure l'application du nouvel abattement à ces créances (*V. BOI-RPPM-PVBMI-50-20, § 20, 19 nov. 2012*).

6. Taux - Lorsque les conditions en sont remplies, les plus-values et créances imposables peuvent bénéficier, sur option, du taux de 19 % prévu en faveur des entrepreneurs par l'article 10 de la loi de finances pour 2013 (*V. D.O Actualité 47/2012, n° 20, § 1 et s.*), le transfert du domicile fiscal étant assimilé à une cession à titre onéreux (*CGI, art. 167 bis, II bis, 2 nouveau*).

Remarque : L'appréciation des conditions d'application s'effectue à la date du transfert pour les besoins de l'*exit tax*. Le cas échéant, ces conditions pourront être remplies lors d'une cession postérieure au transfert du domicile fiscal ; dans cette hypothèse, le taux de 19 % pourra s'appliquer et un dégrèvement de l'impôt excédentaire sera prononcé (*V. § 11*).

7. Les modalités de calcul de l'impôt sont aménagées en conséquence afin de prendre en compte l'éventuelle application du taux de 19 %.

Il était prévu que le montant d'impôt sur le revenu dû au titre de l'année du transfert de domicile fiscal hors de France soit égal à la différence entre :

► d'une part, le montant d'impôt sur le revenu résultant de l'application du barème de l'IR à la somme :

- des revenus de source française et étrangère dont le contribuable a disposé du 1^{er} janvier de l'année du transfert jusqu'à la date de transfert,

- et des plus-values (latentes et en report d'imposition) et créances imposables au titre du transfert de domicile fiscal hors de France ;

► et, d'autre part, le montant d'impôt sur le revenu résultant de l'application du barème de l'IR aux seuls revenus de source française et étrangère dont le contribuable a disposé du 1^{er} janvier de l'année du transfert jusqu'à la date de transfert (*CGI, art. 167 bis, II bis*).

Il est désormais précisé que le taux d'imposition des plus-values et créances imposées dans les conditions exposées ci-dessus est égal au rapport entre :

- d'une part, l'impôt calculé dans lesdites conditions,

- et, d'autre part, la somme des plus-values et créances imposables à l'exception de celles imposées au taux de 19 % (*CGI, art. 167 bis, II bis, 1, dernier al. nouveau*).

Garanties à constituer pour bénéficiaire du sursis de paiement

8. Lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal dans un État autre qu'un État membre de l'UE, la Norvège ou l'Islande, il peut bénéficier d'un sursis de paiement sous réserve de constituer auprès du comptable du Trésor des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance de l'État (*CGI, art. 167 bis, V*).

Il est désormais prévu que le montant de ces garanties est égal à :

► 19 % du montant total des plus-values et créances imposées au taux de 19 % ;

► 30 % du montant total des plus-values et créances imposées au barème progressif ; pour ces plus-values et

créances, deux situations sont susceptibles de se présenter :

- le montant des garanties est inférieur au montant de l'impôt dû : dans le mois suivant la réception de l'avis d'imposition, le contribuable doit constituer un complément de garanties ;

- le montant des garanties est supérieur au montant de l'impôt dû : le contribuable peut demander au comptable chargé du recouvrement la levée de ces garanties à hauteur de la différence entre le montant des garanties et le montant d'impôt dû (*CGI, art. 167 bis, V, complété*).

Expiration du sursis de paiement

9. Le sursis de paiement dont bénéficie le contribuable (de plein droit ou sur demande avec constitution de garanties) expire lorsque certains événements surviennent (*CGI, art. 167 bis, VII, 1*).

Afin de tenir compte de l'aménagement, par l'article 10 de la loi de finances pour 2013 (*V. D.O Actualité 47/2012, n° 9, § 21 à 23*), du report d'imposition des plus-values en cas de réinvestissement dans une société non cotée, il est désormais prévu que le sursis de paiement de l'*exit tax* expire à l'expiration du délai de réinvestissement de 24 mois, pour l'impôt afférent au montant de la plus-value de cession reportée, net des prélèvements sociaux, qui n'a pas été réinvesti (*CGI, art. 167 bis, VII, 1, d bis nouveau*).

Modalités de dégrèvement

10. En outre, lorsqu'intervient la cession à titre onéreux des titres, le nouvel abattement pour durée de détention (*CGI, art. 150-0 D, 1*) est éventuellement applicable. Si cela est le cas et qu'il est supérieur à celui appliqué lors du transfert de domicile, l'excédent d'impôt correspondant est dégrévé ou, le cas échéant, restitué (*CGI, art. 167 bis, VIII, 3 modifié*). Il est également tenu compte de cet abattement pour l'imputation des moins-values (*CGI, art. 167 bis, VIII, 4, al. 2 modifié*).

11. Si, lors de la cession à titre onéreux des titres, les conditions d'application du taux de 19 % prévu en faveur des entrepreneurs sont remplies alors qu'elles ne l'étaient pas lors du transfert de domicile fiscal hors de France, et que le contribuable opte pour ce régime, l'impôt sur le revenu calculé lors du transfert est retenu dans la limite de son montant recalculé en appliquant le taux de 19 % à la plus-value latente. Le surplus d'impôt sur le revenu est dégrévé ou restitué. Le contribuable doit fournir, à l'appui de sa déclaration annuelle, les éléments de calcul retenus (*CGI, art. 167 bis, VIII bis nouveau, 1*).

12. Lorsque les plus-values et créances ont été imposées au barème progressif lors du transfert de domicile et qu'elles ne peuvent bénéficier du taux de 19 % à l'expiration du sursis de paiement, le montant d'impôt sur le revenu dû, à dégrever ou à restituer, est calculé en appliquant à la plus-value ou créance définitive le taux d'imposition défini au § 7 *in fine*.

Cependant, sur demande expresse du contribuable, ce montant peut être calculé en appliquant la règle exposée au § 7 (alinéa 2) à l'ensemble des plus-values et créances définitives puis en retenant le montant d'impôt ainsi calculé correspondant à la seule plus-value ou créance concernée par l'événement mettant fin au sursis.

Cette option, qui doit être exercée lors de la survenance du premier événement affectant une plus-value ou une créance, est irrévocable et s'applique à l'ensemble des plus-values et créances.

Le surplus d'impôt sur le revenu est dégrévé ou restitué. Le contribuable doit fournir, à l'appui de sa déclaration annuelle, les éléments de calcul retenus (*CGI, art. 167 bis, VIII bis nouveau, 2*). ■

7 REVENUS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE

Retenue à la source

Études F-12 890-26 et 28, F-24 500 et F-24 520

Remplacement de la retenue à la source sur les produits d'obligations et de bons de caisse par le prélèvement non libératoire de 24 %

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 21 : JO 30 déc. 2012

Pour les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, la retenue à la source sur les produits d'obligations et de bons de caisse est remplacée par le nouveau prélèvement non libératoire de 24 % institué par la loi de finances pour 2013.

Cette mesure s'applique aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013.

1. Sont soumis à une retenue à la source dont le taux est fixé, selon le cas, à 10 % ou 12 % (CGI, art. 119 bis, 1) :

– sous réserve de certaines exceptions, les produits des obligations, titres participatifs, effets publics et autres titres d'emprunts négociables émis avant le 1^{er} janvier 1987 par des collectivités françaises, ainsi que les lots et primes de remboursement payés aux porteurs des mêmes titres (CGI, art. 118 et 119) ;

– les produits des bons de caisse (CGI, art. 1678 bis).

Cette retenue à la source s'analyse comme le paiement anticipé d'une fraction de l'impôt sur le revenu, et ne revêt donc aucun caractère libératoire. Cependant, les bénéficiaires des revenus qui y sont soumis ont droit, à ce titre, à un crédit d'impôt d'égal montant imputable ou éventuellement restituable (CGI, art. 199 ter, I, a ; BOI-RPPM-RCM-30-10-10, § 1, 12 sept. 2012).

2. Afin de « faire œuvre de simplification et d'harmonisation » (AN, amendement n° 226, exposé des motifs), l'article 21 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 :

► restreint l'application de la retenue à la source aux personnes morales (qu'elles aient leur siège social en France ou à l'étranger) et aux personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ;

► et corrélativement, remplace, pour les personnes physiques domiciliées fiscalement en France, la retenue à la source par le nouveau prélèvement obligatoire et non libératoire de 24 % appliqué aux revenus de capitaux mobiliers en vertu de l'article 125 A, I du CGI dans sa rédaction issue de l'article 9 de la loi de finances pour

2013 (V. D.O Actualité 1/2013, n° 6, § 1 et s.) (CGI, art. 119 bis, 1 et CGI, art. 1678 bis modifiés).

3. En outre, les exonérations de retenue à la source prévues pour les produits suivants sont étendues au prélèvement de 24 % :

– intérêts d'obligations revalorisables du Crédit foncier de France (CGI, art. 125 quater modifié) ;

– intérêts d'obligations émises par Natexis en exécution de la législation sur la réparation des dommages causés par faits de guerre (CGI, art. 131, 4° bis modifié) ;

– parts d'intérêt et emprunts négociables émis par les sociétés coopératives agricoles et les sociétés de crédit agricole mutuel (CGI, art. 130 modifié) ;

– intérêts d'obligations que les organismes étrangers ou internationaux et les organisations internationales émettent en France (CGI, art. 131 ter, 2 et 131 ter A modifiés) ;

– produits des emprunts d'État (CGI, art. 132 bis modifié) ;

– intérêts des emprunts des départements, communes et établissements publics (CGI, art. 133 modifié) ;

– produits des emprunts obligataires des organismes d'HLM (CGI, art. 138 modifié) ;

– produits d'emprunts contractés par les établissements de crédit et affectés au financement de certaines opérations d'exportation (CGI, art. 136 modifié) ;

– produits d'emprunts contractés pour l'aménagement de zones à urbaniser (CGI, art. 146 quater modifié).

4. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 21, II). ■

8 RÉGIME RÉEL D'IMPOSITION

Détermination du produit brut
Études F-14 320-9 et F-14 400-6

Aménagement des modalités d'imposition des indemnités d'assurance pour pertes de récoltes liées à des aléas climatiques

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 27, I, B et II : JO 30 déc. 2012

L'indemnité d'assurance destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique qui est acquise au titre d'un exercice, mais couvre une perte effectivement subie au titre d'un exercice ultérieur, est imposable au titre de l'exercice de constatation de cette perte. Cette disposition s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

1. Les indemnités d'assurance destinées à couvrir les dommages causés aux récoltes sont imposables dans les conditions de droit commun. Pour les exploitants soumis à un régime réel d'imposition, le résultat est déterminé selon le principe des créances acquises et des dépenses engagées. L'indemnité doit être prise en compte dès lors qu'elle donne naissance à une créance certaine dans son principe et déterminée dans son montant, quelle que soit la date de son encaissement (*CGI, art. 38,2*). Toutefois, dans certains cas, la créance est acquise, et donc imposable, au cours d'un exercice mais la perte réelle sur la récolte n'est constatée qu'au cours d'un exercice ultérieur.

2. Dans le cadre de la réforme des dispositifs de gestion des risques et des aléas agricoles (*V. n° 9, 1*), l'article 27,

I, B de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 institue une règle particulière d'imposition des indemnités pour perte de récolte liées à des événements d'origine climatique (*CGI, art. 72 B, nouveau*).

Désormais, l'indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique qui est effectivement acquise au titre d'un exercice, mais couvre une perte effectivement subie au titre d'un exercice ultérieur, est imposable au titre de l'exercice au cours duquel elle a été constatée.

3. Entrée en vigueur - Cette disposition s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012 (*Art. 27, II*). ■

9 ALLÈGEMENTS FISCAUX

Déductions pour investissement et pour aléas
Études F-14 720 et F-14 750

Réforme des déductions pour investissement (DPI) et pour aléas (DPA)

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 27, I, A, C à E et II : JO 30 déc. 2012

La déduction pour investissement (DPI) ne pourra plus être utilisée pour l'acquisition d'immobilisations amortissables.

La déduction pour aléas (DPA) n'est plus subordonnée à une condition d'assurance et le blocage sur un compte bancaire dédié d'une somme équivalente au montant de la déduction est ramené à 50 % de la déduction pratiquée. L'accroissement du stock de fourrages pourra s'imputer sur cette obligation.

La DPA pourra être employée pour l'acquisition de fourrage dans les 6 mois qui suivent ou précèdent la reconnaissance de l'état de calamité agricole.

Les deux déductions font désormais l'objet d'un plafonnement commun fixé à 27 000 € par exercice de 12 mois. Les nouvelles règles s'appliquent aux déductions effectuées au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

RÉGIME ACTUEL

1. Les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions, opérer une déduction pour investissement (DPI) (*CGI, art. 71, 4° et art. 72 D*) et une déduction pour aléas (DPA) (*CGI, art. 72 D bis*).

L'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 a supprimé le plafond commun jusque-là applicable à ces deux déductions et mis en place un plafond propre à chaque déduction. Ce même article a modifié de manière substantielle le dispositif de la déduction pour aléas en vue de le renforcer et de permettre à l'exploitant agricole

de se constituer une véritable épargne de précaution complémentaire à l'assurance (*L. fin. rect. 2008, n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 78 : V. D.O Actualité 3/2009, n° 7, § 1*).

Ces dispositions ont été commentées par l'Administration dans une instruction du 6 octobre 2009 (*BOI 5 E-6-09, 14 oct. 2009*) et intégrées dans la base BOFiP-Impôts en distinguant la déduction pour investissement (*BOI-BA-BASE-30-20, 12 sept. 2012*) et la déduction pour aléas (*BOI-BA-BASE-30-30, 12 sept. 2012*).

2. Déduction pour investissement - La déduction pour investissement est pratiquée dans la limite d'un plafond égal pour chaque exercice :

- à 4 000 € dans la limite du bénéfice imposable, s'il est inférieur à 10 000 € ;
- à 40 % de ce bénéfice lorsqu'il est compris entre 10 000 € et 40 000 € ;
- à la somme de 8 000 € majorée de 20 % de ce bénéfice lorsqu'il est compris entre 40 000 € et 60 000 € ;
- à 20 000 € lorsque ce bénéfice excède 60 000 €.

Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) et les GAEC qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond est multiplié par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

La déduction pour investissement doit être utilisée au cours des cinq exercices qui suivent celui de sa réalisation pour :

- l'acquisition et la création d'immobilisations amortissables strictement nécessaires à l'activité,
- l'acquisition ou la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an,
- l'acquisition de parts sociales de sociétés coopératives agricoles.

Lorsqu'elle n'est pas utilisée conformément à son objet, la déduction est rapportée aux résultats du cinquième exercice suivant sa réalisation.

3. En cas de cessation d'activité, la déduction pour investissement est rapportée au résultat de l'exercice de cessation.

Toutefois, ne sont pas considérés comme une cessation d'activité :

- l'apport de l'exploitation individuelle à une société civile agricole (*CGI art. 151 octies*) ;

La société bénéficiaire de l'apport doit s'engager à utiliser la déduction conformément à son objet dans les cinq exercices suivant celui au cours duquel elle a été pratiquée.

- la transmission à titre gratuit de l'exploitation individuelle (*CGI, art. 41*).

4. Déduction pour aléas - Les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition sont autorisés à pratiquer, dans la limite du bénéfice imposable, une déduction pour aléas dont le montant par exercice de douze mois est plafonné à 23 000 €.

Lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, l'exploitant peut pratiquer un complément de déduction pour aléas, dans la limite du bénéfice, à hauteur de 500 € par salarié équivalent temps plein.

Toutefois, la déduction pour aléas est soumise à un plafond global égal à la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat.

Pour les GAEC et les exploitations agricoles à responsabilité limitée qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les plafonds sont multipliés par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

Pour bénéficier de la déduction pour aléas l'exploitant doit répondre aux deux conditions cumulatives suivantes :

- avoir souscrit une assurance au titre de l'exercice ;
- inscrire à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme provenant des recettes de l'exploitation de cet exercice égale au montant de la déduction.

Cette inscription doit intervenir dans les six mois de la clôture de l'exercice et au plus tard à la date de dépôt de déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée.

5. Les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés doivent être utilisées au cours des dix exercices qui suivent celui de leur inscription au compte d'affectation :

- pour le règlement des cotisations et primes et le rachat des franchises prévues par les contrats d'assurances souscrits pour bénéficier de la déduction ;
- en cas de survenance d'un incendie ou d'un dommage aux cultures ou de perte du bétail assuré ;
- en cas de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire, reconnu par une autorité administrative compétente, ou déclaré par l'exploitant ;
- en cas de survenance d'un aléa d'origine économique.

Cette possibilité d'utilisation de la déduction pour aléas a été introduite par l'article 91 de la loi de finances pour 2010 (*L. fin. 2010, n° 2009-1673, 30 déc. 2009 : V. D.O Actualité 47/2009, n° 18, § 1 et s.*).

Lorsque les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés ne sont pas utilisés au cours des dix exercices qui suivent celui de leur inscription au compte, ils sont rapportés aux résultats du dixième exercice suivant celui au titre duquel ils ont été inscrits.

Lorsque ces sommes et intérêts sont prélevés dans des cas autres que ceux prévus, ils sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel ce prélèvement a été effectué et majorés de l'intérêt de retard.

6. En cas de cessation d'activité, la déduction pour aléas est réintégrée au résultat dans les mêmes conditions et avec les mêmes exceptions que la déduction pour investissement (*V. § 3*).

RÉGIME NOUVEAU

7. L'article 27, I de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 aménage la déduction pour aléas pour la rendre plus attractive. Il modifie également la déduction pour investissement. En outre, il plafonne ces deux déductions à un montant global fixé à 27 000 € par exercice de 12 mois.

Si la DPI est utilisée par environ 88 000 exploitants agricoles, la DPA a rencontré peu de succès, puisqu'il n'y avait que 900 bénéficiaires en 2011 (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012*).

8. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012. Ils concernent en particulier les exercices coïncidant avec l'année civile 2012 (*Art. 27, II*).

Les déductions pour investissement et pour aléas pratiquées au titre d'exercices clos avant le 31 décembre 2012 peuvent être utilisées ou doivent être rapportées, selon le cas, selon les modalités antérieures.

► Aménagement de la déduction pour investissement (DPI)

9. La déduction pour investissement fait l'objet des aménagements suivants (*Art. 27, I, C*) :

- le plafonnement spécifique de la DPI est remplacée par un **plafond commun à la DPI et à la DPA** (*V. § 21*) ;
- la faculté d'utiliser la DPI pour l'acquisition et la création d'immobilisations amortissables nécessaires à l'activité est supprimée.

10. La DPI pratiquée au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2012 peut être seulement utilisée pour (*CGI, art. 72 D, I nouveau*) :

- l'acquisition et la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an ;
- ou l'acquisition de parts sociales de sociétés coopératives agricoles.

► Aménagement de la déduction pour aléas (DPA)

11. La déduction pour aléas est affectée par les aménagements suivants (*Art. 27, I, D*) :

- le plafonnement spécifique de la DPA est remplacé par un **plafond commun à la DPI et à la DPA** (*V. § 21*) ;
- les conditions requises pour pratiquer cette déduction sont assouplies ;
- les possibilités d'utilisation sont élargies ;
- les règles de réintégration de la déduction sont renforcées.

► Conditions d'exercice de la DPA

12. Suppression de la condition d'assurance - L'exercice de la DPA n'est plus subordonné à la souscription préalable d'une assurance au titre de l'exercice.

13. Assouplissement de la condition d'inscription en compte - La condition d'inscription d'une somme à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit est maintenue, mais elle ne porte plus que sur 50 % (au lieu de 100 %) du montant de la déduction pratiquée (*CGI, art. 72 D bis, I, A, al. 2 nouveau*).

En outre, il n'est plus exigé que cette somme provienne des recettes d'exploitation de l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée.

Elle peut donc également provenir :

- de produits financiers ou exceptionnels,
- de recettes d'exercices antérieurs,
- d'un apport de l'exploitant,
- du **remploi de sommes antérieurement inscrites au compte d'affectation devenues libres**, à la suite de l'utilisation de la déduction en raison de laquelle elles avaient été bloquées.

14. En outre, la condition d'inscription au compte d'affectation est réputée respectée à due concurrence de l'accroissement du stock de fourrages destiné à être consommé par les animaux de l'exploitation par rapport à la valeur moyenne du stock en fin d'exercice calculée sur les trois exercices précédents (*CGI, art. 72 D bis, I, A, 3^e al. nouveau*).

Ainsi, l'acquisition d'un stock de fourrage de précaution en vue de faire face aux calamités éventuelles est assimilée à une épargne professionnelle. Cette mesure de prévention est complétée par la possibilité pour les éleveurs d'utiliser la DPA pour l'acquisition de fourrages en période de calamité (*V. § 15*).

Cette nouvelle faculté de s'acquitter de l'obligation d'épargne en nature, en augmentant les réserves de fourrage pour les animaux, est assortie d'un **dispositif anti-abus**. Si les stocks de fourrages pris en compte au titre de l'obligation d'inscription sont vendus au cours des sept exercices suivant celui de la déduction, le produit de la vente doit être inscrit au compte d'affectation. Cette inscription est effectuée dans la limite du montant ayant été dispensé de l'inscription au compte d'affectation, déduction faite des montants exemptés de l'obligation d'inscription et utilisés conformément à leur destination (*CGI, art. 72 D bis, I, A, dernier al. nouveau*).

► Conditions d'utilisation de la DPA

15. Réduction du délai d'utilisation - Le délai d'utilisation des sommes déduites au titre de la DPA est ramené de 10 à 7 ans pour les déductions pour aléas pratiquées au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

Désormais, les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés non soumis à l'impôt devront être utilisés au cours des 7 exercices suivant celui au cours duquel la déduction a été pratiquée (*CGI, art. 72 D bis, I, B, 1^{er} al. nouveau*).

16. Acquisition de fourrages - Une nouvelle possibilité d'utilisation de la déduction pour aléas est créée. Les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés peuvent être utilisés, au titre de chaque exercice, pour l'acquisition de fourrages destinés à être consommés par les animaux de l'exploitation dans les six mois qui précèdent ou qui suivent la reconnaissance du caractère de calamité agricole sur le canton de l'exploitation ou les cantons limitrophes (*CGI, art. 72 D bis, I, B, a nouveau*).

17. Primes et cotisations d'assurance - Les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés peuvent être utilisés pour le règlement au cours de l'exercice des primes et cotisations d'assurance de dommage aux biens ou pour perte d'exploitation souscrite par l'exploitant (*CGI, art. 72 D bis, I, B, b nouveau*).

18. Dépenses résultant de dommages assurés - En cas de survenance d'un incendie ou d'un dommage aux cultures ou de perte du bétail assuré, la déduction pour aléas peut être utilisée, dans la limite des franchises, pour le règlement des seules dépenses en résultant (*CGI, art. 72 D bis, I, B, c nouveau*).

19. Dépenses résultant de la survenance d'un aléa non assuré - En cas de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire (*CGI, art. 72 D bis, I, B, d nouveau*) :

► reconnu par une autorité administrative compétente, la déduction ne peut être utilisée que « pour le règlement des dépenses en résultant »,

► non reconnu par une autorité administrative compétente, la déduction ne pourra pas être utilisée pour le règlement des dépenses, quel que soit l'incidence de cet aléa sur le chiffre d'affaires de l'exploitant.

Dans le régime antérieur, la déduction pour aléas pouvait être utilisée dans cette situation, en cas de diminution importante du chiffre d'affaires.

► **Réintégration de la DPA**

20. Les sommes déduites et les intérêts capitalisés qui sont utilisés conformément à l'objet de la déduction pour

aléas sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel leur utilisation est intervenue.

Lorsque ces sommes et intérêts ne sont pas utilisés au cours des sept exercices qui suivent celui au titre duquel la déduction a été pratiquée, ils sont rapportés aux résultats du septième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

De même, si ces sommes et intérêts sont prélevés pour une utilisation non conforme, ils devront être rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel cette utilisation a été effectuée et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard.

► Plafonnement global des déductions pour investissement et pour aléas

21. Plafonnement en valeur absolue - Un plafonnement global des deux déductions pour investissement et pour aléas est institué (*CGI, art. 72 ter rétabli*). Ce plafond est très inférieur à la somme des plafonds actuels de chacune des deux déductions. En effet, le nouveau plafond commun est fixé à 27 000 € par exercice de 12 mois, alors que les montants de la DPI et la DPA étaient respectivement plafonnés à 20 000 € et 23 000 €, soit un total de 43 000 €. Le total des déductions est par ailleurs limité au montant du bénéfice.

Si l'exercice a une durée différente de 12 mois, le montant de 27 000 € doit être ajusté prorata temporis.

Sous le régime antérieur, un tel ajustement n'était effectué que pour le plafond de 23 000 € applicable à la déduction pour aléas (*CGI, art. 72 D bis ancien, I, 1^{er} al.*).

22. Complément de déduction pour aléas - La faculté de pratiquer un complément de déduction pour aléas, à hauteur de 500 € par salarié équivalent temps plein (*CGI, art. 72 ter, al. 2*). Comme auparavant, cette faculté est ouverte lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, compte non tenu des reports déficitaires. Toutefois, elle n'est plus subordonnée à la condition que l'exploitant ait souscrit une assurance au titre de l'exercice.

Les modalités de calcul du nombre de salariés équivalent temps plein ne sont pas modifiées (*CGI, art. 72 D ter, al. 3*). Lorsqu'un salarié est employé à temps partiel ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte, pour ce salarié, du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1 607 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

23. Plafonnement en fonction des déductions antérieures - Le total des déductions, majoré, le cas échéant, du complément de déduction pour aléas (*V. § 22*), est plafonné à la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt (*V. D.O Actualité 38/2009, n° 4, § 20*).

Ce montant comprend celui des déductions pour aléas pratiquées et non encore rapportées au résultat à la date

de publication de la loi (soit le 30 décembre 2012), majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés.

24. Combinaison des plafonnements - En définitive, dans le nouveau régime, la déduction maximale qui peut être effectuée au titre des déductions pour investissement et pour aléas est égale au plus faible des trois montants suivants :

► le bénéfice imposable ;

► un montant fixé, pour un exercice de 12 mois, à 27 000 €, majoré, le cas échéant, du complément de déduction pour aléas ;

► la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt.

25. Combinaison des avantages fiscaux - Dans la limite du plafond commun, l'exploitant peut librement combiner les deux déductions ou pratiquer seulement l'une ou l'autre d'entre elles.

Les déductions pour investissement et pour aléas sont pratiquées après application des abattements prévus en faveur (*CGI, art. 72 ter, II*) :

– des entreprises situées dans les zones franches d'activités des DOM (*CGI, art. 44 quaterdecies*) ;

– des jeunes agriculteurs (*CGI, art. 73 B*).

26. GAEC et EARL - Pour les groupements agricoles d'exploitation en commun et les exploitations agricoles à responsabilité limitée qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les plafonds sont multipliés par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois (*CGI, art. 72 D ter, I, dernier al.*).

Les plafonds qu'il convient de multiplier selon le cas par 2 ou par 3 sont :

► le plafond de 27 000 €, majoré le cas échéant du complément de déduction pour aléas ;

► la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt. ■

Prorogation du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 24 : JO 30 déc. 2012

Le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique est prorogé pour les années 2013 et 2014.

1. Les entreprises agricoles dont au moins 40 % des recettes proviennent d'activités agricoles relevant du mode de production biologique bénéficient d'un crédit d'impôt de 2 500 € au titre de chacune des années 2011 et 2012 (*CGI, art. 244 quater L ; V. étude F-14 700*).

Les entreprises qui bénéficient d'une aide à la conversion à l'agriculture biologique, d'une aide au maintien de l'agriculture biologique ou d'une mesure de soutien pour production biologique bénéficient du crédit d'impôt lorsque le montant cumulé de ces avantages et du crédit d'impôt n'excède pas 4 000 € au titre de chacune des années 2011 et 2012.

Le montant du crédit d'impôt est alors diminué à concurrence du montant de ces aides et mesures de soutien excédant 1 500 €.

Dans les GAEC, les montants de 2 500, 4 000 et 1 500 € sont multipliés par le nombre d'associés. Le montant du

crédit d'impôt ainsi obtenu ne peut excéder trois fois le crédit d'impôt calculé dans les conditions de droit commun.

Dans les sociétés de personnes et groupements qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, les associés peuvent utiliser le crédit d'impôt proportionnellement à leurs droits sociaux à condition qu'ils participent à l'exploitation ou soient redevables de l'IS.

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement n° 1535/2007 sur les aides de minimis agricoles.

2. L'article 24 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 **proroge de deux ans** l'application du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique, qui s'appliquera donc également au titre des **années 2013 et 2014** (*CGI, art. 244 quater L, I modifié*). ■

11 PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

Portefeuille-titres

Études F-16 410, F-21 100 et F-27 600

Fixation du régime fiscal des plus-values distribuables par les OPCVM*L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 20 : JO 30 déc. 2012*

Les sommes distribuables par les OPCVM (FCP et SICAV) sont comprises dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles sont distribuées et sont exclues du régime fiscal des plus-values à long terme.

Les plus-values capitalisées par un FCP continueront à bénéficier du report d'imposition à la date de cession des parts du FCP et à être considérées comme des plus-values à long terme si les parts cédées sont détenues depuis au moins 2 ans par l'entreprise.

Ces dispositions s'appliquent aux sommes distribuées à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME ACTUEL

1. Ancienne définition des sommes distribuables par un OPCVM - L'ancien article L. 214-10 du Code monétaire et financier prévoyait que les sommes distribuables par un organisme de placement collectif en valeurs mobilières (SICAV ou FCP) sont égales au résultat net augmenté du report à nouveau et majoré ou diminué du solde du compte de régularisation des revenus afférents à l'exercice clos.

Ce résultat net ne comprenait pas les plus-values et moins-values réalisées par les OPCVM lors de la cession des titres qu'ils détenaient. Les plus-values étaient en conséquence capitalisées.

2. Régime fiscal des cessions de titres par les OPCVM - Le profit ou la perte résultant de cessions de titres par un fonds commun de placement (FCP) est compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les parts du fonds sont cédées par l'entreprise. Le profit ou la perte est déterminé par différence entre le prix de cession et la valeur des parts au bilan de l'entreprise (*CGI, art. 38, 5, 1°*). Les plus-values ou moins-values ainsi déterminées sont considérées :

– comme des profits ou des pertes d'exploitation, si les parts cédées sont détenues depuis moins de deux ans par l'entreprise ;

– comme des plus-values ou moins-values à long terme dans le cas contraire.

S'agissant des entreprises soumises à l'IS, l'article 209-0 A du CGI impose que les parts ou actions d'OPCVM (FCP et SICAV) soient évaluées à leur valeur liquidative à la clôture de chaque exercice, valeur liquidative qui tient compte des plus ou moins-values réalisées par l'OPCVM. Les écarts de valeur liquidative constatés sont pris en compte pour la détermination du résultat imposable à l'IS. Cette règle n'est toutefois pas applicable aux parts d'OPCVM essentiellement investis en actions qui répondent aux conditions de l'article 209-0 A du CGI et des FCPR qui remplissent les conditions de l'article 163 quinquies B du CGI.

Le report d'imposition à la date de cession des parts du FCP présente donc un intérêt principalement pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, sauf au titre

des parts d'OPCVM non concernées par la règle d'évaluation à la clôture de chaque exercice.

3. Par exception, la distribution par un fonds commun de placement à risques (FCPR) (qui remplit les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B du CGI) d'une fraction de ses actifs est affectée en priorité à l'amortissement des parts et elle constitue, par voie de conséquence, un remboursement d'apports non imposable à concurrence du montant effectivement libéré et non encore amorti des parts concernées. Les sommes ainsi distribuées viennent en contrepartie réduire le prix de revient ou le prix d'acquisition de ces parts.

L'excédent des sommes réparties sur le montant des apports (ou sur le prix d'acquisition des parts s'il est différent du montant des apports) est compris dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel cet excédent apparaît.

Il est soumis au régime fiscal des plus-values à long terme dans la proportion existant entre le montant des apports effectués depuis au moins deux ans à la date de la répartition et le montant total des apports effectués à cette même date (*CGI, art. 38, 5, 2°*).

4. Nouveau régime juridique - L'ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011, relative aux OPCVM et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs, a transposé la directive 2009/65/CE du 13 juillet 2009 (directive OPCVM IV), modifiant ainsi en profondeur le droit français des OPCVM (*V. D.O Actualité 41/2011, n° 8, § 1 et s. ; RD bancaire et fin. 2011, étude 28, I. Riassetto et M. Storck*).

En particulier, l'article L. 214-17-2 du Code monétaire et financier prévoit une nouvelle définition des sommes distribuables par les OPCVM français qui peuvent, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, distribuer les « plus-values réalisées, nettes de frais, diminuées des moins-values réalisées, nettes de frais, constatées au cours de l'exercice, augmentées des plus-values nettes de même nature constatées au cours d'exercices antérieurs n'ayant pas fait l'objet d'une distribution ou d'une capitalisation et diminuées ou augmentées du solde du compte de régularisation des plus-values ».

RÉGIME NOUVEAU

5. L'article 20 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 adapte, pour les entreprises résidentes, les règles fiscales à la nouvelle possibilité pour les OPCVM de distribuer les plus-values qu'ils ont réalisées.

6. **Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux sommes distribuées à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 20, II).

► Plus-values distribuables

7. Il est désormais prévu que les sommes distribuables par les OPCVM (FCP et SICAV) sont comprises dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles sont distribuées et sont exclues du régime fiscal des plus-values à long terme (CGI, art. 38, 5, 1^o, al. 2 nouveau). Les plus-values réalisées par les OPCVM et qu'ils distribuent ne seront donc plus imposées en tant que plus-values mais comme un résultat ordinaire au moment de la distribution.

En conséquence, les entreprises soumises à l'IS ne pourront plus bénéficier du régime d'exonération des plus-values à long terme de cession de titres de participation (CGI, art. 219, I, a quinquies) en cas de cession de parts d'OPCVM non concernées par la règle d'évaluation à la clôture de chaque exercice.

Remarque : Corrélativement, les plus-values distribuées par un FCP ne bénéficieront pas du report d'imposition à la date de cession des parts du FCP (CGI, art. 38, 5, 1^o, al. 1^{er} modifié).

8. L'exception prévue en faveur des distributions des FCPR remplissant les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B du CGI est maintenue (CGI, art. 38, 5, 2^o; V. § 3).

► Plus-values capitalisées

9. Les plus-values capitalisées par un FCP continueront à bénéficier du report d'imposition à la date de cession des parts du FCP et à être considérées comme des plus-values à long terme si les parts cédées sont détenues depuis au moins 2 ans par l'entreprise.

Il s'agit en effet d'assurer un traitement fiscal identique entre les porteurs de parts de FCP et les associés de SICAV, qui ne sont pas réputés appréhender directement les profits réalisés par la SICAV lorsque ceux-ci sont capitalisés.

Remarque : Comme auparavant, ce report d'imposition à la date de cession des parts du FCP présente un intérêt principalement pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, dès lors que l'article 209-0 A du CGI impose que les parts ou actions d'OPCVM détenues par les entreprises soumises à l'IS soient évaluées à leur valeur liquidative à la clôture de chaque exercice, les écarts de valeur liquidative constatés étant pris en compte pour la détermination du résultat imposable à l'IS. Toutefois, pour les entreprises soumises à l'IS, le report d'imposition demeure intéressant au titre des parts d'OPCVM non soumises au principe de l'imposition de l'écart de valeur liquidative à la clôture de chaque exercice (parts d'OPCVM essentiellement investis en actions qui répondent aux conditions de l'article 209-0 A du CGI et des FCPR qui remplissent les conditions de l'article 163 quinquies B du CGI). ■

12 FRAIS ET CHARGES

Aides financières aux entreprises en difficulté Études F-17 880 et F-16 950

Assouplissement des conditions de déductibilité des aides financières consenties dans le cadre d'une procédure de conciliation

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 31 : JO 30 déc. 2012

La déductibilité des aides financières consenties aux entreprises en difficulté dans le cadre d'une procédure de conciliation n'est plus subordonnée, pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, à l'homologation de l'accord des parties par le président du tribunal de commerce. Il suffit que cet accord ait été constaté par le président du tribunal de commerce.

1. Pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 4 juillet 2012, les aides de toute nature consenties par une entreprise à une autre sont exclues des charges déductibles, à l'exception :

- des aides à caractère commercial ;
- et des aides consenties aux entreprises en difficulté soumises à une procédure collective (CGI, art. 39, 13 ; L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 17 ; V. D.O Actualité 30/2012, n° 5, § 14).

À titre dérogatoire, les aides consenties aux entreprises en difficulté sont déductibles. Il s'agit :

- des aides consenties aux entreprises pour lesquelles une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire est ouverte ;
- des aides consenties dans le cadre d'une procédure de conciliation en application d'un accord homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8, II du Code de commerce.

Des aides financières peuvent en effet être consenties, dans le cadre d'une procédure de conciliation, aux débiteurs exerçant une activité commerciale ou artisanale qui éprouvent une difficulté juridique, économique ou financière, avérée ou prévisible, et ne se trouvent pas en cessation des paiements depuis plus de 45 jours (C. com., art. L. 611-4). En principe, le président du tribunal de commerce constate l'accord à la requête conjointe des parties et donne à celui-ci force exécutoire, sa décision n'étant pas soumise à publication (C. com., art. L. 611-8, I). Toutefois, à la demande du débiteur, le tribunal peut homologuer l'accord des parties si les conditions suivantes sont réunies :

- le débiteur n'est pas en cessation des paiements ou l'accord conclu y met fin ;
- les termes de l'accord sont de nature à assurer la pérennité de l'activité de l'entreprise ;
- l'accord ne porte pas atteinte aux intérêts des créanciers non signataires (C. com., art. L. 611-8, II).

2. Afin de simplifier les conditions de déduction des aides financières consenties aux entreprises en difficulté, l'article 31 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 autorise la déductibilité des aides financières

consenties dans le cadre d'une procédure de conciliation non seulement en cas d'homologation de l'accord des parties par le président du tribunal de commerce, mais également en cas de simple constatation de l'accord par le président du tribunal de commerce (CGI, art. 39, 13, al. 2 modifié).

Cet assouplissement est justifié par le fait que l'homologation est totalement facultative. En effet, la simple constatation par le président du tribunal de commerce de l'accord des parties suffit à lui donner force exécutoire (C. com., art. L. 611-8, I).

Par ailleurs, on rappelle que ces aides ne sont déductibles que dans des limites définies par la jurisprudence et désormais légalisées (CGI, art. 39, 13, al. 3), à savoir :

– à hauteur de la situation nette négative de l'entreprise bénéficiant de l'aide,

– et pour le montant excédant cette situation nette négative, à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent les aides.

Lorsque l'aide est consentie sous la forme d'un abandon de créance par une société mère à une filiale en difficulté, les deux sociétés étant placées sous le régime des sociétés mère et filiale (CGI, art. 145), la fraction de l'aide non déductible du résultat de la société mère n'est pas prise en compte dans le bénéfice de la filiale si cette dernière s'engage à augmenter son capital pour un montant au moins égal à l'aide consentie (CGI, art. 216 A).

3. Entrée en vigueur - Cette mesure de simplification s'applique pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

L'entrée en vigueur de la mesure coïncide ainsi avec celle du dispositif limitant la déductibilité des aides financières institué par la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 (V. § 1). ■

13 CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT

Crédit d'impôt compétitivité emploi

Études F-92 150 à F-92 695 et étude à paraître

Institution d'un crédit d'impôt compétitivité emploi

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 66 : JO 30 déc. 2012

Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012 : JO 30 déc. 2012

Un crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) est institué en vue de diminuer le coût du travail supporté par les entreprises et d'améliorer la situation de l'emploi et de la compétitivité des entreprises. En contrepartie des efforts sont attendus des entreprises en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement. Le texte prévoit que le CICE ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise. Pour autant, cette exigence ne constitue pas une condition dont le non-respect entraînerait des sanctions ou la remise en cause de l'avantage fiscal.

Sont éligibles au CICE les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel et soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, quel que soit leur mode d'exploitation et leur catégorie d'imposition (BIC, BNC, BA).

Le CICE est calculé en proportion de la masse salariale brute de l'entreprise, hors salaires supérieurs à 2,5 fois le SMIC.

Son taux est fixé à 4 % en 2013 et 6 % en 2014.

Les entreprises pourront imputer le CICE sur l'impôt (IR ou IS) dû au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations ont été versées et les 3 années suivantes.

Le remboursement de l'excédent est effectué à l'expiration de cette période. Un remboursement immédiat de l'excédent est cependant prévu pour certaines catégories d'entreprises.

Une obligation de déclaration et de transparence est imposée aux entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt. Plusieurs mesures de contrôle et de suivi sont confiés à deux comités de suivi (national et régional) chargés de s'assurer de l'usage du CICE conformément à ses objectifs.

1. Annoncé dans le cadre du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi, présenté par le Premier ministre le 6 novembre 2012 (V. D.O Actualité, 41/2012, n° 1, § 4 à 9), le crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) est instauré en faveur des entreprises imposées d'après leur bénéfice réel et soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu.

Selon le Gouvernement, le CICE assurerait un allègement du coût du travail et coûterait plus de 20 milliards d'euros par an à compter de 2018. Il sera financé pour moitié par une modification de la structure des taux de TVA (V. n° 23, § 1) et pour autre moitié par une augmentation de la fiscalité écologique dont la nature reste à déterminer (le Gouvernement ayant précisé que cette fiscalité écologique sera instaurée en 2016) et des économies supplémentaires sur les dépenses des administrations publiques (Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 24 bis du projet).

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2013, les entreprises peuvent bénéficier du CICE à raison des rémunérations versées à leurs salariés au cours de l'année civile.

Cette mesure dont l'adoption avait été contestée par les députés et les sénateurs, a été reconnue conforme à la Constitution par le Conseil Constitutionnel (Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012 : JO 30 déc. 2012).

Remarque : Le ministère de l'Économie et des Finances a ouvert un site internet dédié aux mesures prises dans le cadre du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi. Destiné aux acteurs économiques, ce site met notamment à leur disposition des informations pratiques relatives au CICE et un simulateur permettant de déterminer le montant du crédit d'impôt. Ce site est accessible à l'adresse suivante : « www.ma-competitivite.gouv.fr ».

2. Entrée en vigueur - Le dispositif est applicable aux rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 66, III, A).

► Entreprises éligibles au CICE

Entreprises soumises à l'IR ou à l'IS d'après leur bénéfice réel

3. Le CICE est institué en faveur des entreprises imposées d'après leur bénéfice réel et soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 244 quater C, I).

4. Il s'applique aux entreprises qui emploient du personnel salarié :

► quel que soit leur mode d'exploitation (entreprise individuelle, société de personnes, société de capitaux, etc.) ; S'agissant des sociétés de personnes non soumises à l'IS, dont les résultats sont imposés au nom des associés, des dispositions particulières sont prévues pour l'imputation du crédit d'impôt par les associés (V. § 16).

► quelle que soit leur catégorie d'imposition : bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques non commerciaux, bénéfiques agricoles.

5. Les entreprises relevant des régimes micro-BIC et micro-BNC et du forfait agricole en sont exclues.

Selon le Conseil constitutionnel, le fait que le législateur réserve le crédit d'impôt aux entreprises imposées selon un régime réel ne crée aucune rupture du principe d'égalité devant l'impôt.

Dans ses observations sur ce grief, le Gouvernement a fait valoir que les régimes forfaitaires constituent déjà, en eux-mêmes, une aide pour les entreprises bénéficiaires, en simplifiant leurs obligations fiscales et comptables et en appliquant un taux forfaitaire de charge sans distinguer les dépenses ouvrant droit à crédit d'impôt. Ces régimes sont réservés aux très petites entreprises qui fonctionnent souvent sur un mode familial, majoritairement sans salarié compte tenu du niveau de chiffre d'affaires concerné, et qui sont appelées en se développant à évoluer vers un régime réel. Cette possibilité d'une assiette forfaitaire résulte d'un choix des dirigeants qui peuvent toujours opter pour le régime réel normal ou le régime simplifié d'imposition, lequel ouvre droit au crédit d'impôt.

Entreprises bénéficiant d'une exonération totale ou partielle d'IR ou d'IS

6. Les entreprises bénéficiant d'un régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS) peuvent également bénéficier du crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater C, I).

Sont ainsi expressément visées les régimes d'exonération prévus en faveur :

- des entreprises nouvelles dont le siège social et l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation sont implantés dans certaines zones (CGI, art. 44 sexies) ;
- des jeunes entreprises innovantes (JEI) réalisant des projets de recherche et de développement et répondant à certaines conditions (CGI, art. 44 sexies-0 A et 44 sexies A) ;
- des sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté (CGI, art. 44 septies) ;
- des activités exercées dans certaines zones franches urbaines (CGI, art. 44 octies et 44 octies A) ;
- des activités industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles exercées ou créées en Corse (CGI, art. 44 decies) ;
- des entreprises qui participent à un projet de recherche et de développement et sont implantées dans une zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité (CGI, art. 44 undecies) ;
- des entreprises qui créent une activité entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2013 dans les bassins d'emploi à redynamiser (BER) (L. n° 95-115, 4 févr. 1995, art. 42, 3 bis) ; (CGI, art. 44 duodecies) ;
- des entreprises qui créent une activité dans une zone de restructuration de la défense (ZRD) (CGI, art. 44 terdecies) ;
- des entreprises exerçant dans certains secteurs d'activité en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion (CGI, art. 44 quaterdecies) ;
- des entreprises créées ou reprises dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2013 (CGI, art. 44 quindecies).

Les sociétés coopératives, partiellement exonérées d'IS sont également éligibles au CICE sous certaines conditions (V. § 9 et 10).

Remarque : Pour la définition des entreprises éligibles au crédit d'impôt recherche (CIR), l'article 244 quater B du CGI fait également

référence aux entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A et 44 decies à 44 quindecies du CGI. Dans ses commentaires, publiés pour l'application du CIR, l'Administration exclut les entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'IS par une autre disposition (BOI-BIC-RICI-10-10-10-10, 12 sept 2012).

Selon nos informations, la même interprétation devrait être retenue pour l'application du CICE.

Dans une décision du 9 février 2005, le Conseil d'État a jugé que les dispositions de l'article 244 quater B du CGI, dans sa rédaction applicable aux années 1990 et 1991, accordant un crédit d'impôt pour dépenses de recherche aux entreprises industrielles, commerciales ou agricoles qui relèvent du régime du bénéfice réel, en vue de leur imposition à l'IS, ne s'opposent pas à ce qu'elles puissent également bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 208 quinquies du CGI alors applicable (CE, 9 févr. 2005, n° 253349 : Dr. fisc. 2005, n° 7, comm. 164). Cette interprétation de la notion d'imposition d'après un bénéfice réel, qui, selon la Haute assemblée, n'implique pas une imposition effective, ne nous semble pas transposable au CICE. En effet, le nouvel article 244 quater C du CGI fait également référence aux entreprises imposées d'après leur bénéfice réel mais prévoit également une énumération expresse des entreprises exonérées éligibles. Une telle énumération ne figurait pas à l'article 244 quater B du CGI dans sa rédaction soumise à l'appréciation du Conseil d'État en 2005.

Ainsi, les entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés par d'autres dispositions que celles expressément prévues à l'article 244 quater C du CGI devraient rester hors du champ d'application du CICE.

Organismes publics, groupements sociétés coopératives et associations

7. Les collectivités et organismes publics, les groupements et les associations, non soumis à l'IS dès lors qu'ils n'exercent pas d'activité lucrative, au sens de l'article 206-1 du CGI, sont exclus du champ d'application du CICE.

En contrepartie, l'article 67 de la loi porte le montant de l'abattement spécifique dont bénéficient les associations, mutuelles et syndicats pour l'établissement de la taxe sur les salaires de 6 002 € à 20 000 €, pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2014 (CGI, art. 1679 A modifié : V. n° 34, § 15).

8. En revanche, les collectivités et organismes publics, les groupements et les associations peuvent en principe bénéficier du crédit d'impôt, dès lors qu'ils sont soumis à l'IS.

9. S'agissant des collectivités et organismes publics, des groupements et associations exonérés d'IS en application de l'article 207 du CGI, le bénéfice du CICE leur est accordé sous certaines conditions (CGI, art. 244 quater C, I).

Sont ainsi visés (CGI, art. 207) :

- les syndicats professionnels (CGI, art. 207, 1, 1^o bis) ;
- les sociétés coopératives et leurs unions (artisanales, d'entreprises de transports, de transport fluvial, maritimes) (CGI, art. 207, 1, 2 à 3^o bis) ;
- les organismes HLM et assimilés (CGI, art. 207, 1, 4^o) ;
- les unions d'économie sociale (CGI, art. 207, 1, 4^o quater) ;
- les organismes sans but lucratif mentionnés au 1^o du 7 de l'article 261, pour les opérations à raison desquelles ils sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 207, 1, 5^o) ;
- les collectivités locales (régions, départements, communes, établissements publics de coopération sanitaire, syndicats de communes et syndicats mixtes, régies de service public) (CGI, art. 207, 1, 6^o) ;
- les établissements publics et sociétés d'économie mixte concessionnaires d'opérations d'aménagement urbain (CGI, art. 207, 1, 6^o bis) ;
- les sociétés coopératives de construction, les sociétés d'économie mixte et les groupements dits de « Castors » (CGI, art. 207, 1, 7^o) ;
- les sociétés coopératives de construction désignées à l'article 1378 sexies (CGI, art. 207, 1, 8^o) ;

- les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur (CGI, art. 207, 1, 9°);
- les personnes morales créées pour la gestion d'un pôle de recherche et d'enseignement supérieur ou d'un réseau thématique de recherche avancée (CGI, art. 207, 1, 10°);
- les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche (CGI, art. 207, 1, 11°).

Les groupements d'employeurs qui peuvent revêtir la forme associative ou de société coopérative entrent dans le cadre des dispositions de l'article 207 du CGI.

10. Les collectivités et organismes publics, les groupements et associations visés ci-dessus peuvent bénéficier

► Objet du CICE

11. Le crédit d'impôt a pour objet le financement de l'amélioration de la compétitivité des entreprises à travers notamment des efforts en matière :

- d'investissement ;
- de recherche ;
- d'innovation ;
- de formation ;
- de recrutement ;
- de prospection de nouveaux marchés ;
- et de reconstitution de leur fonds de roulement (CGI, art. 244 quater C, I).

► Assiette et taux du CICE

Assiette

13. Le CICE porte sur les rémunérations, versées par les entreprises à leurs salariés au cours de l'année civile, telles qu'elles sont définies pour le calcul des cotisations de sécurité sociale à l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale (CGI, art. 244 quater C, II, al. 1).

La référence à l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale sert uniquement à donner une définition des salaires. Cette disposition n'a pas pour effet d'exclure les salariés ne relevant pas du régime général de sécurité sociale. Ainsi, les salariés des entreprises publiques pourront, comme les salariés des autres entreprises, ouvrir droit au CICE.

Selon nos informations, la possibilité de prendre en compte les rémunérations versées aux dirigeants salariés devrait prochainement faire l'objet d'un arbitrage au ministère du Budget.

Il s'agit donc de toutes les sommes consenties aux salariés en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires, les indemnités de congés payés, les gratifications, les primes et avantages en nature.

En revanche, dès lors qu'elles ne sont pas soumises à cotisations, ne sont pas prises en compte dans l'assiette du CICE :

- les primes liées à l'intéressement et à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise ;
- les versements effectués par l'entreprise sur un PEE, un PEI ou un PERCO.

14. Seules sont prises en compte dans l'assiette du CICE les rémunérations éligibles répondant aux conditions cumulatives suivantes (CGI, art. 244 quater C, II, al. 1 et 2) :

- elles n'excèdent pas 2,5 fois le SMIC calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail, pouvant être augmentée le cas échéant des heures complémentaires ou supplémentaires, les majorations auxquelles elles donnent lieu n'étant toutefois pas prises en compte ;

du CICE au titre des rémunérations versées aux salariés affectés à leurs activités non exonérées d'impôt sur les bénéfices.

Le texte prévoit également que les rémunérations versées aux salariés affectés à leurs activités exonérées pourront bénéficier du CICE lorsque la Commission européenne aura déclaré cette disposition compatible avec le droit de l'Union européenne.

Selon nos informations, aucune démarche n'a pour l'instant été engagée auprès de la Commission européenne.

Il ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise.

12. La définition de l'objet du CICE ne constitue pas une condition devant être respectée pour en bénéficier ou dont le non-respect est susceptible d'entraîner sa remise en cause. Les entreprises sont seulement tenues de retracer dans leurs comptes annuels (V. § 33) les modalités d'utilisation du CICE dont elles ont bénéficié.

Un comité de suivi placé auprès du Premier ministre et des comités régionaux sont chargés de veiller au suivi de la mise en œuvre et à l'évaluation du CICE (V. § 34).

Lorsque la rémunération excède 2,5 fois le SMIC, la fraction n'excédant pas 2,5 fois le SMIC n'est pas non plus prise en compte dans l'assiette du CICE.

Si l'on tient compte du SMIC horaire applicable au 1^{er} janvier 2013, la limite de prise en compte des rémunérations s'établirait à $17162,60 \text{ €} \times 2,5 = 42\,906,50 \text{ €}$.

Le texte ne précise pas à quelle date s'apprécie le montant du SMIC à retenir pour déterminer la limite de 2,5 fois le SMIC. L'Administration devra préciser s'il convient de prendre en compte le montant du SMIC applicable :

- soit à la date à laquelle les rémunérations ont été versées ;
- soit au 31 décembre de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

Pour les salariés qui ne sont pas employés à temps plein ou qui ne sont pas employés sur toute l'année, le SMIC pris en compte est celui qui correspond à la durée de travail prévue au contrat au titre de la période où ils sont présents dans l'entreprise.

S'agissant des salariés qui bénéficient d'une déduction forfaitaire spécifique (journalistes, artistes, VRP notamment) l'Administration devra préciser s'il convient de retenir dans l'assiette du CICE, la rémunération avant ou après déduction forfaitaire.

► elles sont retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;

Pour être déductibles, ces rémunérations doivent :

- avoir le caractère de charges ;
- être exposées dans l'intérêt de l'exploitation ;
- être régulièrement comptabilisées ;
- être appuyées de pièces justificatives ;
- correspondre à un travail effectif et ne pas être excessives eu égard au service rendu.

Selon nos informations, les rémunérations versées au conjoint de l'exploitant non adhérent d'un centre de gestion ou d'une association agréés, dont la déduction est plafonnée à 13 800 € (CGI, art. 154), seront prises en compte pour leur montant total dans l'assiette du CICE.

L'Administration devra également préciser de quelle façon devront être traitées les rémunérations versées aux salariés affectés à un secteur exonéré d'impôt sur les bénéfices par les collectivités et organismes de l'article 207 du CGI éligibles au dispositif (V. § 9).

- ▶ elles se rattachent à une exploitation en France, ce peut être le cas de sociétés étrangères disposant d'un établissement stable en France. Les rémunérations versées par les entreprises françaises à leurs salariés rattachés à un établissement stable situé à l'étranger n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt ;
- ▶ elles sont régulièrement déclarées aux organismes de sécurité sociale.

Taux

15. Le taux du crédit d'impôt est de :

- 4 % s'agissant des rémunérations versées au titre de l'année 2013 (Art. 66, III, B) ;
- 6% au titre des années suivantes (CGI, art. 244 quater C, III).

Le crédit d'impôt est calculé annuellement au titre des rémunérations versées au cours de l'année civile.

Les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile doivent également calculer le CICE en fonction de l'année civile.

▶ Modalités d'imputation du CICE

Principe d'imputation

16. Le CICE est imputé sur l'impôt le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt ont été versées (CGI, art. 199 ter C, I et 220 C).

Pour les entreprises relevant de l'IR, le mécanisme d'imputation et de constatation de la créance du CICE est similaire à celui du crédit d'impôt recherche (CIR) prévu à l'article 199 ter B du CGI. Toutefois, dans le cadre du CICE, le remboursement immédiat de la créance est étendu aux entreprises en procédure de conciliation (V § 23).

Pour les entreprises relevant de l'IS, à l'instar des règles prévues pour l'application d'autres dispositifs de crédit d'impôt, l'imputation devrait être effectuée lors du paiement du solde de l'IS.

Pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le CICE imputable au titre d'un exercice devrait être calculé sur la base des rémunérations versées au titre de la dernière année civile écoulée.

Ainsi, une entreprise qui clôture son exercice au 30 avril, pourra imputer le CICE au titre des rémunérations versées au cours de l'année 2013 sur l'impôt dû au titre de l'exercice clôturé le 30 avril 2014 lors du dépôt du relevé de solde de l'IS au 15 août 2014.

Associés de sociétés de personnes non soumises à l'IS

17. Pour les sociétés de personnes ou les groupements non soumis à l'IS, le crédit d'impôt peut, sous certaines conditions, être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou groupements.

Sont ainsi visées les sociétés de personnes et assimilées mentionnées aux articles 8, 238 bis L, 239 ter et 239 quater A du CGI :

- les sociétés en nom collectif ;
- les sociétés en commandite simple, pour la part des bénéfices sociaux revenant aux associés commandités ;

- certaines sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente ;
- les sociétés civiles de moyens ;
- les sociétés en participation, dans la limite des droits des associés indéfiniment responsables et dont l'identité a été révélée à l'Administration ;
- les sociétés de fait ;
- les SARL de famille qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;
- les EURL dont l'associé unique est une personne physique ;
- les EARL.

Sont également visés les groupements visés aux articles 239 quater, 239 quater B, 239 quater et 239 quinquies du CGI :

- les groupements d'intérêt économique ;
- les groupements d'intérêt public ;
- les groupements européens d'intérêt économique ;
- les syndicats mixtes de gestion forestière et les groupements syndicaux forestiers.

18. Cette possibilité d'imputation est ouverte aux seuls associés de ces sociétés et groupements à condition (CGI, art. 244 quater C, IV) :

- qu'il s'agisse de redevables de l'IS ;
- ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens de l'article 156, I, 1° bis du CGI.

Conformément à la définition donnée par l'Administration de la notion de participation à l'exploitation, notamment dans le cadre du régime d'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ en retraite (CGI, art. 151 septies A), il devrait s'agir d'une participation personnelle, continue et directe à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité (V. étude F-16510, § 9 et s.).

Imputation dans le cadre du régime de groupe

19. Dans le cadre d'un régime de groupe, la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation sur le montant de l'IS, dont elle est redevable, des CICE déterminés par chaque société du groupe dans les conditions de droit commun (CGI, art. 223-O, 1, c).

▶ Régime de l'excédent de CICE

Constitution d'une créance sur l'État

20. L'excédent de crédit d'impôt non imputé constitue, au profit du contribuable, une créance sur l'État d'égal montant. À ce titre, les entreprises peuvent :

- ▶ utiliser les créances de crédit d'impôt non imputées pour le paiement de l'impôt dû au titre des 3 années suivant celle au titre de laquelle elles sont constatées ;
- ▶ demander le remboursement de la fraction non utilisée à l'expiration de cette période.

Exemple : Soit une entreprise versant 1 000 000 € au titre des rémunérations ouvrant droit au crédit d'impôt et devant acquitter un impôt de 30 000 € au titre de l'exercice 2013 :

- elle pourra imputer 40 000 € de crédit d'impôt (1 000 000 × 4 %) sur l'impôt à verser en 2013 ;
- elle bénéficie alors d'une créance sur l'État de 10 000 € (40 000 € – 30 000 €) ;
- elle pourra imputer l'excédent de crédit d'impôt sur l'impôt dû au titre des exercices 2014, 2015 et 2016 et demander le remboursement de l'excédent de crédit d'impôt existant au terme de ces 3 années.

21. En cas de fusion ou d'opération assimilée au cours de la période de 3 ans, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée par la société apporteuse est transférée à la société bénéficiaire de l'apport (CGI, art. 199 ter C,

al. 3). Ce transfert de la créance est possible que l'opération ait, ou non, été placée sous le régime des fusions prévu à l'article 210 A du CGI.

Remboursement immédiat de la créance pour certaines entreprises

22. Les PME au sens du droit communautaire, les entreprises nouvelles sous certaines conditions, les jeunes entreprises innovantes (JEI) et les entreprises en difficulté peuvent bénéficier du **remboursement immédiat de la créance** (CGI, art. 199 ter C, II).

L'excédent de CICE constaté et non imputé sur l'impôt dû est alors **intégralement restitué à la demande de l'entreprise l'année de constatation de la créance.**

23. Sont concernées :

► les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises au sens communautaire donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission européenne du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité ;

Pour répondre à la qualification de PME communautaire deux critères cumulatifs doivent être respectés :

- l'effectif est strictement inférieur à 250 personnes ;
- le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à 50 millions d'euros ou le total du bilan annuel est inférieur ou égal à 43 millions d'euros. Ces seuils s'apprécient selon des modalités différentes selon que les entreprises concernées sont considérées comme :
 - **autonomes**, sont concernées les entreprises totalement indépendantes ou dont les liens de participation avec une ou plusieurs entreprises non liées sont inférieurs à 25 % ;
 - **partenaires**, sont visées les entreprises détenant au moins 25 % et 50 % au plus de participation au capital d'une ou plusieurs entreprises ;
 - **liées**, c'est-à-dire les entreprises détenant une participation au capital supérieure à 50 %.

Lorsque plusieurs entreprises sont partenaires ou liées, les critères sont appréciés de manière consolidée pour l'ensemble des entités concernées selon les modalités précisées à l'article 6 de l'annexe I au règlement communautaire précité.

► les entreprises nouvelles autres que celles créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou constituées pour la reprise de telles activités (CGI, art. 44 sexies III) répondant à certaines conditions et dont le capital doit être entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins par des personnes physiques ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins ;

Dans ce dernier cas le capital doit être détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ; ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds (CGI, art. 39, al. 12).

Ces entreprises pourraient demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création et des quatre années suivantes.

► les jeunes entreprises innovantes (JEI) (CGI, art. 44 sexies-0 A) durant la période au cours de laquelle elles bénéficient de cette qualification ;

► les entreprises faisant l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire, à compter de la date de la décision ou du jugement qui a ouvert ces procédures.

Exemple : Reprise des données de l'exemple précédent (V. § 20) : cette entreprise répond à la définition de PME au sens communautaire et bénéficie d'un excédent de crédit d'impôt de 10 000 € au titre de l'exercice 2013. Sur demande, cette créance de crédit d'impôt relative aux rémunérations versées au titre de l'année 2013 sera immédiatement remboursable en 2014 après liquidation de l'impôt et constatation de la créance.

Conditions de cession de la créance

24. La créance est en principe inaliénable et incessible. Elle l'est toutefois sous certaines conditions auprès d'un établissement de crédit (cessions Dailly) (C. monét. fin., art. L. 313-23 à L. 313-35).

Toutefois, la créance ne peut faire l'objet de plusieurs cessions ou nantissements partiels auprès d'un ou de plusieurs cessionnaires ou créanciers (CGI, art. 199 ter C, I, al. 2 et 220 C).

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur le point de savoir si cette condition entraîne pour l'entreprise l'obligation de mobiliser la totalité de sa créance.

Mécanisme de préfinancement bancaire du CICE

25. La créance « en germe », c'est-à-dire calculée l'année même du versement des rémunérations sur lesquelles est assis le crédit d'impôt (N) et avant la liquidation de l'impôt en N+1, pourra également être cédée à un établissement de crédit.

26. Une fois la créance future cédée, l'entreprise cédante ne pourra plus imputer sur son impôt que la partie de la créance non cédée (la différence entre le montant cédé et le montant réellement constaté du crédit d'impôt, lors du dépôt de la déclaration).

Par exemple, si une entreprise cède en juillet 2013 une créance future (représentative du CICE estimé pour l'année 2013) de 30 000 € à une banque et que le montant réel de son crédit d'impôt, reporté sur sa déclaration d'IS en mars 2014, est de 40 000 €, l'entreprise pourra imputer sur son IS 10 000 € de crédit d'impôt (40 000 € - 30 000 €).

27. Il ne peut y avoir qu'une cession par année civile. L'entreprise ne peut pas « découper » sa créance future, en procédant à plusieurs cessions partielles au titre d'une même année.

Le préfinancement sera adossé sur un dispositif de garantie partielle d'Oséo/BPI pour certaines PME. Il reviendra à l'établissement de crédit de solliciter cette garantie, sans que l'entreprise ait à effectuer elle-même de démarche particulière.

► Obligations déclaratives et comptables

Obligations déclaratives

28. Un décret fixera les conditions d'applications du CICE, notamment les obligations déclaratives incombant aux entreprises et aux organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale.

29. Dans leur ensemble, les obligations déclaratives correspondront à celles actuellement applicables à l'ensemble des réductions et crédits d'impôt :

► les entreprises soumises à l'IS déclareront leur CICE, sur une déclaration spéciale, au moment du dépôt de leur relevé de solde n° 2572, soit le 15 du 4^e mois suivant la clôture de l'exercice ;

Exemple : le dépôt devra avoir lieu :

- le 15 janvier N+1 pour un exercice clos au 30 septembre N ;
- le 15 avril N+1 pour un exercice clos au 31 décembre N.

► les entreprises soumises à l'IR déclareront leur CICE sur une déclaration spéciale au moment du dépôt de leur liasse fiscale, soit le premier jour ouvré qui suit le 1^{er} mai de l'année ; le montant du crédit d'impôt sera par la suite reporté sur la déclaration de revenus n° 2042, déposée généralement en mai ou juin de chaque année.

30. Comme pour le crédit d'impôt recherche, le CICE sera calculé sur les 12 mois de l'année civile, quel que soit le nombre d'exercices auxquels les rémunérations versées se rattachent.

► Contrôle

Contrôle des obligations déclaratives incombant aux entreprises

32. Les organismes chargés du recouvrement des cotisations sociales seront habilités à recevoir, dans le cadre des déclarations auxquelles sont tenues les entreprises auprès d'eux, et à vérifier, dans le cadre des contrôles qu'ils effectuent, les données relatives aux rémunérations donnant lieu au crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater C, V et VI).

Ces données relatives au calcul du crédit d'impôt seront transmises à l'administration fiscale dont le droit de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la 3^e année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale prévue pour le calcul de ce crédit d'impôt (LPF, art. L. 172 G modifié).

Contrôle du respect de l'objet du CICE

33. Une obligation de transparence est imposée aux entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt en vue de permettre un suivi de l'usage du CICE. Elles devront retracer dans leurs comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt conformément à ses objectifs (CGI, art. 244 quater C, I) (Art. 66, IV).

Obligations comptables

31. Selon les informations publiées sur le site internet www.ma-competitivite.gouv.fr (V. § 1), le CICE ne constitue pas un produit imposable à l'IS. Il ne doit pas non plus être pris en compte pour le calcul de la CVAE.

Cependant, à défaut de précision dans le texte sur la neutralisation du produit constitué par le CICE, c'est à l'Autorité des normes comptables qu'il reviendra devra préciser les modalités de comptabilisation du CICE.

34. Un comité de suivi national placé auprès du Premier et présidé par une personne désignée par lui est instauré afin de :

- veiller au suivi de la mise en œuvre du dispositif et de son évaluation ;
- présenter un rapport public, avant le dépôt du projet de loi de finances de l'année au Parlement ;

Un comité de suivi régional est également créé afin d'assurer au niveau régional le suivi de l'usage du CICE par les entreprises bénéficiaires.

Ces deux comités sont composés pour moitié par des membres des administrations compétentes et pour moitié par des partenaires sociaux exerçant leurs fonctions à titre gratuit.

35. Après concertation avec les organisations professionnelles et syndicales représentatives au niveau national, une loi pourra fixer les conditions d'information du Parlement et des institutions représentatives du personnel ainsi que les modalités de contrôle de l'utilisation du CICE par les partenaires sociaux, l'objectif recherché étant le concours effectif du CICE à l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise.

Montants de CICE par branche, selon le Gouvernement (créance 2014)

	Part dans la valeur ajoutée	Gain CICE		Rendement TVA	
	En %	En % du total	En Mds €	En % du total	En Mds €
Agriculture	2	2	0,4	1	0,0
Industrie	13	22	4,4	16	1,0
Construction	6	10	2,0	29	1,8
Commerce	11	18	3,7	ND	ND
Transports	5	9	1,9	10	0,7
Hébergement restauration	2	5	1,1	26	1,6
Information et communication	5	4	0,8	6	0,4
Services financiers	5	4	0,9	1	0,1
Services immobiliers	13	1	0,3	1	0,1
Services scientifiques et techniques	7	7	1,3	3	0,2
Services administratifs et de soutien	6	10	2,0	3	0,2
Autres services	26	8	1,6	3	0,2

	Part dans la valeur ajoutée	Gain CICE		Rendement TVA	
	En %	En % du total	En Mds €	En % du total	En Mds €
Total	100	100	20,3	100	6,4

Source : données transmises par le Gouvernement à la Commission des finances du Sénat ■

14 CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT

Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art Études F-10 600-7, F-22 000 et F-92 155 (à paraître)

Prorogation et aménagement du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 35 : JO 30 déc. 2012

Le crédit d'impôt « métiers d'art » est prorogé de quatre ans et s'applique désormais aux dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2016.

Il est par ailleurs aménagé à compter du 31 décembre 2012 :

- le dispositif est étendu aux entreprises exonérées d'impôt situées dans un bassin d'emploi à redynamiser (BER) ;
- sont désormais éligibles les dépenses de salaires et charges sociales afférentes aux salariés directement affectés à la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série (et non plus à la conception de nouveaux produits) ;
- les dépenses de fonctionnement sont supprimées de l'assiette du crédit d'impôt ;
- le crédit d'impôt est plafonné à 30 000 € par an et par entreprise ;
- la réalité de la création d'ouvrages peut désormais être vérifiée par les ministères chargés de l'Industrie, du Commerce et de l'Artisanat et le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale prévue pour le calcul du crédit d'impôt.

RÉGIME ACTUEL

1. Les entreprises industrielles, commerciales, artisanales, libérales ou agricoles relevant des métiers d'art et soumises à un régime réel d'imposition sont incitées à concevoir de nouveaux produits et accroître ainsi leur compétitivité par l'attribution d'un crédit d'impôt accordé au titre de certaines dépenses qu'elles ont exposées jusqu'au 31 décembre 2012, pour la conception de nouveaux produits (CGI, art. 244 quater O).

Sont éligibles au dispositif :

- les entreprises dont les charges de personnel afférentes aux salariés qui exercent un métier d'art représentent au moins 30 % de la masse salariale totale ;
- les entreprises industrielles des secteurs de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale et de l'ameublement ;
- les entreprises portant le label « entreprise du patrimoine vivant ».

2. Le crédit d'impôt, calculé par année civile, est égal à 10 % des dépenses éligibles (15 % pour les entreprises portant le label « entreprise du patrimoine vivant ») qui comprennent notamment les dépenses de personnel des salariés affectés directement et exclusivement à la « conception de nouveaux produits ».

Les opérations de conception de nouveaux produits s'entendent des travaux portant sur la mise au point de produits ou gamme de produits qui, par leur apparence caractérisée en particulier par leurs

lignes, contours, couleurs, matériaux, forme, texture, ou par leur fonctionnalité, se distinguent des objets industriels ou artisanaux existants ou des séries ou collections précédentes (CGI, ann. III, art. 49 septies ZL).

Sont également éligibles :

- les dépenses de charge de personnels d'ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ;
- les dotations aux amortissements de certaines immobilisations directement affectées à la conception des nouveaux produits et à la réalisation de prototypes ;
- les frais de dépôt et de défense des dessins et modèles dans certaines limites ;
- les dépenses de fonctionnement exposées à raison des opérations de conception de nouveaux produits et de la réalisation de prototypes évaluées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel éligibles ;
- les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiées à des stylistes ou bureaux de style externes.

3. Ces entreprises doivent par ailleurs être imposées à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu d'après leur bénéfice réel, ou bien exonérées en application de l'article 44 sexies du CGI (entreprise nouvelle), de l'article 44 sexies A du CGI (jeune entreprise innovante), de l'article 44 septies du CGI (société créée pour la reprise d'une entreprise en difficulté), de l'article 44 octies ou 44 octies A du CGI (entreprise implantée dans une zone franche urbaine), de l'article 44 decies du CGI (entreprises qui exercent certaines activités en Corse), de l'article 44 undecies du CGI (entreprises implantées dans

une zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité), de l'article 44 terdecies du CGI (activités créées dans les zones de restructuration de la défense), de l'article 44 quaterdecies du CGI (entreprises implantées dans les zones franches d'activités des départements d'outre-mer) et de l'article 44 quindecies du CGI

(entreprises implantées dans les zones de revitalisation rurale).

Le dispositif s'applique dans la limite du plafond communautaire prévu pour les aides d'importance mineure, dites de minimis (200 000 € sur une période de 3 exercices fiscaux).

RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 35 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 **proroge de quatre ans la période d'application du crédit d'impôt pour dépenses de conception dans les métiers d'art**, qui s'applique ainsi aux **dépenses engagées jusqu'au 31 décembre 2016** (*CGI, art. 244 quater O, VIII modifié*). Le régime du crédit d'impôt est par ailleurs aménagé sur plusieurs points.

5. Entrée en vigueur - À défaut de précision dans le texte, ces dispositions entrent en vigueur le **31 décembre 2012** (lendemain de la publication de la loi au Journal officiel). Elles s'appliquent ainsi pour l'imposition des résultats des exercices clos à compter de cette date. Compte tenu du calcul du crédit d'impôt par année civile, elles concerneraient les dépenses exposées au cours de l'année 2012. On peut toutefois s'interroger sur la validité d'une telle rétroactivité au regard de la jurisprudence du Conseil d'État (*V. S. Vailhen, Petite rétroactivité fiscale et droit au respect des biens : un avertissement du juge au législateur, note sous CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 308996, min. c/ Sté EPI : JurisData n° 2012-011300 ; Dr. fisc. 2012, n° 26, comm. 355*).

► Entreprises concernées

6. Peuvent désormais bénéficier du crédit d'impôt les entreprises implantées dans les bassins d'emploi à redynamiser (BER), exonérées en application de l'article 44 duodecies du CGI (*CGI, art. 244 quater O, al. 1^{er} modifié*).

► Assiette du crédit d'impôt

7. L'assiette du crédit d'impôt est redéfinie. Sont désormais éligibles les dépenses de salaires et charges sociales afférents aux salariés affectés à la **création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série** (et non plus à la conception de nouveaux produits) ; la loi précise que de tels ouvrages se définissent selon **deux critères cumulatifs** ; il s'agit ainsi d'ouvrages :

- dont la création s'appuie sur la réalisation de plans ou maquettes ou de prototypes ou de tests ou encore de mise au point manuelle particulière à l'ouvrage ;
- produits en un exemplaire ou en petite série ne figurant pas à l'identique dans les réalisations précédentes de l'entreprise (*CGI, art. 244 quater O, I, 1^o modifié*).

Ces modifications ont été adoptées afin de mettre fin pour l'avenir au contentieux qui s'est développé autour de la notion de « conception de nouveaux produits » (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 16 sexies du projet*).

L'article 49 septies ZL de l'annexe III au CGI, qui définit la notion de « conception de nouveaux produits », devient donc caduc. La loi

ayant précisé directement la notion « d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série », une disposition réglementaire ne paraît pas nécessaire.

8. Deux catégories de dépenses sont modifiées afin de tenir compte de la nouvelle notion « d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série » :

- par coordination, les **frais de dépôt des dessins et modèles** concernent désormais les **ouvrages et non plus les nouveaux produits** (*CGI, art. 244 quater O, I, 3^o modifié*) ;

- les **dépenses de stylistes** ou de bureaux de style externes ouvrent droit au crédit d'impôt lorsqu'elles concernent des **ouvrages** définis au § 7, **et non plus des nouvelles collections** (*CGI, art. 244 quater O, I, 6^o modifié*).

9. Enfin, les « **dépenses de fonctionnement** exposées à raison des opérations de conception de nouveaux produits et de la réalisation de prototypes », évaluées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel, **n'ouvrent plus droit au crédit d'impôt** (*CGI, art. 244 quater O, I, 5^o abrogé*).

► Plafonnement du crédit d'impôt

10. Le crédit d'impôt est désormais plafonné à **30 000 € par an et par entreprise** (*CGI, art. 244 quater O, II, al. 2 nouveau*).

En conséquence, l'assujettissement du crédit d'impôt au **plafond communautaire des aides de minimis** est **supprimé** (*CGI, art. 244 quater O, VII abrogé*).

► Contrôle

11. La **réalité de la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série**, pour lesquels les dépenses sont prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt, peut, sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale, qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de rectification, être **vérifiée par les agents des ministères chargés de l'Industrie, du Commerce et de l'Artisanat** (*LPF, art. L. 45 BA nouveau*).

12. Le **droit de reprise** de l'Administration en matière de crédit d'impôt « métiers d'art » s'exerce **jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale n° 2079-ART-SD** prévue pour le calcul de ce crédit d'impôt, comme pour le crédit d'impôt recherche défini à l'article 244 quater B du CGI (*LPF, art. L. 172 G, al. 2 nouveau*).■

15 CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT

Crédit d'impôt en faveur des entreprises du secteur HCR dirigées par des maîtres-restaurateurs*Étude F-92 690***Prorogation du crédit d'impôt « maître-restaurateur »***L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 87 : JO 30 déc. 2012***Le crédit d'impôt « maître-restaurateur » est prorogé d'un an et bénéficie donc aux entreprises dont le dirigeant obtient la délivrance du titre de maître-restaurateur en 2013.**

1. Un crédit d'impôt « maître-restaurateur » a été mis en place en faveur des entreprises dont le dirigeant a obtenu la délivrance du titre de maître-restaurateur entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2012 (*CGI, art. 244 quater Q*).

Le titre de maître-restaurateur est délivré aux exploitants d'un fonds de commerce de restauration qui justifient d'une qualification ou d'une expérience et qui exercent ou supervisent personnellement l'activité de cuisinier.

Ce crédit d'impôt est égal à 50 % des dépenses qui permettent de satisfaire aux normes d'aménagement et de fonctionnement prévues par le cahier des charges relatif au titre de maître restaurateur. Seules sont prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt, dans la limite de 30 000 €, les dépenses exposées pendant l'année civile au titre de laquelle le dirigeant a obtenu le titre de maître-restaurateur et les deux années suivantes (*CGI, art. 244 quater Q, II, 2*).

Ce régime arrivant à échéance au 31 décembre 2012, seuls les maîtres-restaurateurs ayant obtenu leur titre

avant cette date continueront à bénéficier du crédit d'impôt.

2. L'article 87 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 proroge d'un an le crédit d'impôt « maître-restaurateur » qui bénéficie ainsi aux entreprises dont le dirigeant a obtenu la délivrance du titre de maître-restaurateur jusqu'au 31 décembre 2013 (*CGI, art. 244 quater Q, V modifié*). Seront donc prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt, les dépenses exposées :

- pendant l'année 2013 au titre de laquelle le nouveau dirigeant obtient le titre de maître-restaurateur ;
- et pendant les années 2014 et 2015.

Le nombre de maîtres-restaurateurs qui présentent aux consommateurs l'assurance que la cuisine servie en salle résulte bien d'une élaboration faite sur place, dans les règles de l'art, demeure encore très inférieur au nombre global d'établissements qui est de l'ordre de plus de 200 000, toutes catégories de restauration commerciale confondues. La prolongation de ce crédit d'impôt s'inscrit dans une démarche de développement de la qualité de la filière de la restauration (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, art. 33 du projet*). ■

16 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Crédits d'impôt
Étude F-20 600

Aménagement du crédit d'impôt cinéma

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 33 : JO 30 déc. 2012

Le crédit d'impôt cinéma fait l'objet de plusieurs modifications :

- la liste des dépenses éligibles est étendue ;
 - le seuil au-delà duquel les dépenses afférentes aux documentaires sont éligibles est ramené de 2 333 à 2 000 € par minute produite ;
 - les plafonds du crédit d'impôt sont rehaussés ;
 - pour les œuvres de fiction produites dans le cadre d'une coproduction internationale, un plafond majoré est introduit ainsi qu'une exception au principe de réalisation en langue française.
- Ces dispositions s'appliquent à compter d'une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2014.

RÉGIME ACTUEL

1. Les entreprises de production cinématographique et les entreprises de production audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés qui assument les fonctions d'entreprises de production déléguées, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de production correspondant à des opérations effectuées en vue de la réalisation d'œuvres cinématographiques de longue durée ou d'œuvres audiovisuelles agréées (CGI, art. 220 sexies, I, al. 1^{er}).

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect, par les entreprises de production déléguées, de la législation sociale.

2. Les œuvres éligibles au crédit d'impôt doivent être réalisées intégralement ou principalement en langue française ou dans une langue régionale en usage en France (CGI, art. 220 sexies, II, 1, a).

3. Le crédit d'impôt est égal à 20 % des dépenses éligibles effectuées en France, qui correspondent :

- aux rémunérations (et charges sociales y afférentes) versées en France aux auteurs (CPI, art. L. 113-7) et aux artistes-interprètes (CPI, art. L. 212-4) par référence, pour chacun d'eux, à la rémunération minimale prévue par les conventions et accords collectifs conclus entre les organisations de salariés et d'employeurs de la profession ;

- aux salaires (et charges sociales y afférentes) versés aux personnels de la réalisation et de la production ;

- aux dépenses liées au recours aux prestataires d'industries techniques et de création cinématographique et audiovisuelle (CGI, art. 220 sexies, III).

Les œuvres audiovisuelles documentaires ne peuvent bénéficier de l'avantage que lorsque le montant des dépenses éligibles est supérieur ou égal à 2 333 € par minute produite (CGI, art. 220 sexies, III, 3).

4. Le crédit d'impôt est soumis à plusieurs plafonds. Ainsi, la somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même œuvre ne peut excéder :

- 1 000 000 € pour une œuvre cinématographique ;
- 1 150 € par minute produite et livrée pour une œuvre audiovisuelle de fiction ou un documentaire, ou 1 200 € pour une œuvre audiovisuelle d'animation (CGI, art. 220 sexies, VI).

Enfin, les crédits d'impôt obtenus pour la production d'une même œuvre ne peuvent avoir pour effet de porter à plus de 50 % du budget de production le montant total des aides publiques accordées (CGI, art. 220 sexies, VII).

RÉGIME NOUVEAU

5. Afin de renforcer la compétitivité du crédit d'impôt cinéma et de favoriser le maintien en France de productions d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles, l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 apporte plusieurs modifications au crédit d'impôt pour dépenses de production déléguée d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles concernant :

- les dépenses éligibles au crédit d'impôt ;
- le plafonnement du crédit d'impôt.

Le renforcement du crédit d'impôt s'inscrit dans le cadre des propositions formulées au sein du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi présenté par le Premier ministre le

6 novembre dernier (V. D.O Actualité, 41/2012, n° 1, § 13) (Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, art. 16 quater du projet).

6. Entrée en vigueur - Ces aménagements entreront en vigueur à une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2014 (Art. 33, II).

► **Extension des dépenses éligibles**

7. Nature des dépenses - Ouvrent désormais droit au crédit d'impôt :

► les rémunérations versées aux artistes de complément (les figurants), par référence pour chacun d'eux, à la rémunération minimale prévue par les conventions et

accords collectifs conclus entre les organisations de salariés et d'employeurs de la profession, ainsi que les charges sociales afférentes (CGI, art. 220 sexies, III, 1, b modifié) ;

► les dépenses de transport, de restauration et d'hébergement occasionnées par la production de l'œuvre sur le territoire français ; les dépenses d'hébergement sont retenues dans la limite d'un montant par nuitée qui sera fixé par décret (CGI, art. 220 sexies, III, 1, e nouveau) ;

Il est prévu que ce plafond soit fixé à 5 fois le plafond journalier applicable en métropole aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (A. 20 déc. 2002, art. 5, al. 3) soit :

– 270 € (54 × 5) par nuitée à Paris et dans les départements des Hauts-de-Seine, de Seine-Saint-Denis et du Val de Marne ;

– 200 € (40 × 5) par nuitée dans les autres départements (AN, sous-amendement n° 429 et sous amendement n° 413, exposé des motifs).

► pour les œuvres audiovisuelles documentaires, les dépenses relatives à l'acquisition de droits d'exploitation d'images d'archives pour une durée minimale de 4 ans effectuées auprès d'une personne morale établie en France, dès lors qu'il n'existe pas de lien de dépendance (CGI, art. 39, 12) entre cette personne et l'entreprise de production bénéficiaire du crédit d'impôt (CGI, art. 220 sexies, II, 1, f nouveau).

Il existe des liens de dépendance entre deux entreprises au sens de l'article 39, 12 du CGI :

– lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

– ou, lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

8. Seuil d'éligibilité pour les œuvres audiovisuelles documentaires - Désormais, les œuvres audiovisuelles documentaires peuvent bénéficier du crédit d'impôt lorsque le montant des dépenses éligibles est supérieur ou égal à 2000 € par minute produite (au lieu de 2 333 €) (CGI, art. 220 sexies, II, 3 modifié).

► **Augmentation des plafonds du crédit d'impôt**

9. Principes - Les plafonds du crédit d'impôt sont augmentés comme suit :

► le plafond des crédits d'impôt calculés au titre d'une même œuvre cinématographique est désormais de 4 000 000 € contre 1 000 000 € auparavant (CGI, art. 220 sexies, VI, 1 modifié) ;

Compte tenu du taux du crédit d'impôt, fixé à 20 %, ce plafond limite le montant des dépenses éligibles à retenir à 20 M €.

► le plafond calculé au titre d'une même œuvre audiovisuelle est :

– de 1 250 € par minute produite et livrée s'agissant des œuvres de fiction (au lieu de 1 150 €) ;

– maintenu à 1 150 € par minute produite et livrée s'agissant des œuvres documentaires ;

– de 1 300 € par minute produite et livrée s'agissant des œuvres d'animation (au lieu de 1 200 €) (CGI, art. 220 sexies, VI, 2 réécrit, al. 1^{er}).

Cette augmentation devrait assurer une meilleure compétitivité du mécanisme du crédit d'impôt dont le plafond serait équivalent à celui des mécanismes similaires existant dans des pays voisins comme l'Allemagne.

10. Œuvres audiovisuelles de fiction produites dans le cadre d'une coproduction internationale - Un plafond majoré de crédit d'impôt et une exception au principe de réalisation en langue française sont introduits pour les œuvres audiovisuelles de fiction :

– produites dans le cadre d'une coproduction internationale dont le coût de production est couvert au moins à hauteur de 30 % par des financements étrangers ;

– et qui ont un coût de production supérieur ou égal à 35 000 € par minute produite.

Pour ces œuvres, le plafond est porté à 5 000 € par minute produite et livrée.

En outre, par dérogation au principe de réalisation en langue française, elles ouvrent droit au crédit d'impôt même lorsqu'elles sont réalisées en langue étrangère, à condition qu'elles fassent l'objet d'une version livrée en langue française (CGI, art. 220 sexies, VI, 2 réécrit, al. 2 à 5).

Remarque : Cette disposition s'écarte du principe « original » du crédit d'impôt qui était précisément d'encourager la relocalisation en France de tournages d'œuvres réalisées en langue française. ■

17 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Contributions additionnelles à l'IS

Études F-22 500, F-22 550 et F-27 550

Exonération de contribution additionnelle à l'IS de 3 % des distributions obligatoires réalisées par des SIIC en 2013

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 36 : JO 30 déc. 2012

Les sommes distribuées au cours de l'année 2013 par les sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) en application de leur obligation légale de distribution sont exonérées de la contribution additionnelle à l'IS de 3 % au titre des montants distribués.

1. Les sociétés françaises ou étrangères passibles de l'impôt sur les sociétés sont soumises à une contribution additionnelle à l'IS égale à 3 % des montants qu'elles distribuent à compter du 17 août 2012 (CGI, art. 235 ter ZCA ; L. n° 2012-958, 16 août 2012, art. 6).

Sont toutefois exonérées certaines distributions et notamment celles effectuées par des sociétés qui ont opté pour le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) prévu à l'article 208, C du CGI (CGI, art. 235 ter ZCA, I, 3°).

Les SIIC ayant opté pour ce régime sont exonérées à raison des distributions faites au profit de sociétés :

- ayant elles-mêmes opté pour le régime des SIIC ;
- et détenant, directement ou indirectement et de manière continue pendant l'exercice, au moins 95 % du capital de la société distributrice (V. D.O Actualité 30/2012, n° 11, § 18).

2. Cette exonération est étendue à titre temporaire aux montants distribués par les SIIC en vertu de leur obligation légale de distribution à laquelle est subordonnée l'exonération d'IS prévue par l'article 208 C, II, al. 2 à 4 du CGI (V. étude F-27 550-47 et s.).

Sont concernées les distributions prélevées sur :

- des bénéfices provenant des opérations de location des immeubles et de la sous-location des immeubles pris en crédit-bail ou dont la jouissance a été conférée à titre temporaire à l'État, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics, qui doivent être distribués à hauteur de 85 ou 50 % (CGI, art. 208 C, II, al. 2) ;
- des plus-values de cession d'immeubles, de certains droits réels, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble et de participations dans des sociétés de personnes visées à l'article 8 ou dans des filiales ayant opté pour le régime des SIIC, qui doivent être distribuées à hauteur de 50 % (CGI, art. 208 C, II, al. 3) ;

– les dividendes reçus de filiales ayant opté pour le régime des SIIC, qui doivent être distribués intégralement (CGI, art. 208 C, II, al. 4).

3. Cette mesure vise à exonérer l'ensemble des montants distribués à raison de l'obligation de distribution, quel que soit le bénéficiaire, et non plus seulement au sein des groupes de SIIC comme c'était le cas jusqu'à présent (V. § 1) (Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, art. 16 septies du projet).

En revanche, l'exonération ne s'applique pas aux montants distribués par les SIIC au-delà de leur obligation légale. Dans ce cas, seule l'exonération prévue à l'article 235 ter ZCA pour les distributions réalisées au sein d'un groupe de SIIC reste possible.

4. Période d'application - L'exonération s'applique aux seules distributions mises en paiement entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2013.

Cette exonération temporaire permettra de fournir les bases d'une discussion constructive avec l'ensemble des acteurs concernés, dans la perspective de la grande loi sur le logement attendue au cours de l'année prochaine. L'exonération pourrait être prolongée en fonction de la participation de ces sociétés à l'effort de construction de logements neufs. ■

18

ÉVÈNEMENTS JURIDIQUES AFFECTANT LES SOCIÉTÉS

Transfert hors de France de siège ou d'établissement

Étude F-29 370

Aménagement des conséquences fiscales du transfert de siège ou d'établissement dans certains États européens

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 30 : JO 30 déc. 2012

En cas de transfert de siège ou d'établissement vers un État membre de l'UE, l'Islande ou la Norvège, s'accompagnant du transfert d'éléments d'actif, les plus-values latentes et en report ou sursis d'imposition sont imposables :

- dans les deux mois suivant le transfert,
- ou, sur demande expresse de la société, de manière fractionnée en cinq échéances annuelles.

Il est mis fin à cet étalement du paiement en cas de survenance de certains événements ou, à tout moment, par le paiement du solde de l'impôt à l'initiative de la société.

Pour ces transferts, les conséquences de la cessation d'entreprise autres que l'imposition des plus-values ne sont plus expressément prévues. Elles ne s'appliqueraient donc pas, sous réserve de l'invocabilité éventuelle de l'article 221, 2, alinéa 2 du CGI, qui prévoit ces conséquences lorsque les sociétés cessent d'être soumises totalement ou partiellement à l'IS au taux normal.

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de siège ou d'établissement réalisés à compter du 14 novembre 2012.

RÉGIME ACTUEL

1. Le transfert à l'étranger du siège ou d'un établissement d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés emporte en principe les conséquences fiscales d'une cessation d'entreprise (CGI, art. 221, 2, al. 1^{er} ; BOI-BIC-CESS-10-20-30, § 350, 12 sept. 2012 ; V. étude F-29 370), c'est-à-dire l'imposition immédiate :

- des bénéfices d'exploitation non encore taxés,
- des profits en sursis d'imposition (profits sur stocks, provisions, etc.),
- des plus-values en report ou en sursis d'imposition,
- et des plus-values latentes incluses dans l'actif social (différence entre la valeur réelle des biens à la date du transfert et leur valeur nette comptable).

Par ailleurs, la cessation d'entreprise emporte fiscalement :

- la perte du droit au report des déficits restant à imputer à la date du transfert ;
 - et l'application de l'article 111 bis du CGI selon lequel les bénéfices et réserves sont réputés distribués aux associés.
- Toutefois, lorsque la cessation n'est que partielle, l'Administration admet que le résultat de l'exercice soit taxé lors de la clôture de l'exercice. Par ailleurs, dans cette situation, le déficit reste reportable sous réserve que la cessation partielle n'emporte pas changement d'activité au sens de l'article 221,5 du CGI (BOI-BIC-CESS-30-20 § 200, 12 sept. 2012).

2. Par exception, le transfert de siège (et non d'un établissement) dans un autre État membre de l'Union européenne, qu'il s'accompagne ou non de la perte de la

personnalité juridique en France, n'emporte pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise (CGI, art. 221, 2, al. 3) s'il ne s'accompagne pas du transfert de la totalité des actifs de la société dont le siège est transféré.

Cette condition d'absence de transfert hors de France de la totalité des actifs ne résulte expressément d'aucune disposition législative ou réglementaire. Elle est toutefois mentionnée dans l'évaluation préalable annexée à l'article 34 de la loi de finances pour 2005 qui a institué cette dérogation (L. fin. 2005, n° 2004-1484, 30 déc. 2004, art. 34 : V. D.O Actualité 46/2004, § 470 à 483 ; V. Rapp. AN n° 465, 28 nov. 2012, p. 172). Cette condition semble résulter du fait que le transfert de la totalité des actifs entraîne, en l'absence de création concomitante d'un établissement en France, la fin de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, qui est une cause de cessation d'entreprise en application de l'article 221, 2, alinéa 2 du CGI. Bien qu'aucune doctrine administrative n'ait confirmé cette analyse (l'instruction relative aux transferts vers un État de l'Union européenne n'a jamais été publiée et la base documentaire BOFIP-Impôts ne comporte, à ce jour, aucune précision à ce sujet), cette condition serait, selon nos informations, d'ores et déjà appliquée par l'Administration.

Lorsque les conditions d'application de la dérogation en faveur des transferts de siège dans un autre État membre de l'Union européenne sont réunies (c'est-à-dire en cas d'absence de transfert de la totalité des actifs), seules les plus-values latentes afférentes aux éléments d'actif immobilisé transférés sont immédiatement taxables ; les autres conséquences de la cessation d'entreprise ne sont pas applicables.

Le transfert d'actifs qui intervient postérieurement au transfert de siège (sortie des actifs du bilan de l'établissement français) entraîne en revanche l'imposition immédiate des plus-values latentes y

afférentes et, le cas échéant, toutes les autres conséquences de la cessation d'entreprise si ce transfert s'accompagne de la disparition en France de cet établissement.

Remarque : Une seconde dérogation aux conséquences fiscales de la cessation d'entreprise est prévue en cas de changement de nationalité et de transfert de siège hors de France décidé par l'assemblée générale dans les conditions prévues à l'article L. 225-97 du Code de commerce (CGI, art. 221, 3). L'application de cette dérogation est subordonnée à la conclusion par le pays d'accueil avec la France d'une convention spéciale permettant à la société d'acquiescer la nationalité de ce pays et de transférer son siège social sur son territoire, tout en conservant sa personnalité juridique. Aucune convention de ce type n'ayant été signée par la France à ce jour, cette dérogation est, à l'heure actuelle, dépourvue d'effet.

3. Le régime français d'*exit tax* résultant de l'article 221, 2 du CGI a pu sembler indirectement mis en cause par deux arrêts de la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE), dans lesquels celle-ci, appelée à se prononcer sur la conformité au droit de l'Union européenne de régimes néerlandais et portugais d'*exit tax* proches du régime français, a jugé que le fait de prévoir la taxation immédiate, lors du transfert du siège de direction effective ou d'établissement d'une société dans un autre État membre de l'Union européenne, des plus-values latentes afférentes aux actifs transférés, mais pas celle des plus-values latentes résultant d'opérations purement nationales, constitue une restriction à la liberté d'établissement consacrée par l'article 49 du TFUE non proportionnée au risque d'une absence de leur imposition (CJUE, *gde ch.*, 29 nov. 2011, aff. C-371/10, *National Grid Indus BV : Dr. fisc. 2012, n° 5, comm. 125, note G. Blanluet. – CJUE, 4^e ch.*, 6 sept. 2012, aff. C-38/10, *Commission c/ Portugal : Dr. fisc. 2012, n° 37, act. 363*).

RÉGIME NOUVEAU

4. Afin de prévenir une éventuelle condamnation du régime français d'*exit tax* sur les transferts de siège ou d'établissement hors de France fondée sur une restriction non proportionnée à la liberté d'établissement au sein de l'Union européenne, l'article 30 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 aménage ce régime en cas de transfert de siège ou d'établissement dans un État de l'UE, en Islande ou en Norvège (CGI, art. 221, 2 modifié).

Pour les transferts dans des autres États étrangers, les règles antérieures sont inchangées.

5. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent aux transferts de siège ou d'établissement réalisés à compter du 14 novembre 2012 (Art. 30, II), date correspondant à la présentation du projet de loi en Conseil des ministres.

► Nouvelle alternative offerte aux entreprises s'agissant des plus-values

6. En cas de transfert de siège ou d'établissement dans un État de l'UE, en Islande ou en Norvège, l'impôt sur les sociétés calculé à raison des plus-values latentes relatives aux éléments de l'actif immobilisé transférés hors de France ainsi que des plus-values en report ou en sursis d'imposition doit être acquitté :

– en principe, pour l'intégralité de son montant dans les 2 mois qui suivent le transfert des actifs (CGI, art. 221, 2 modifié, 2^o, a) ;

– ou, sur demande expresse de la société dont le siège ou l'établissement est transféré, de manière fractionnée en 5 échéances annuelles (CGI, art. 221, 2 modifié, 2^o, b).

Est ainsi introduite dans le régime français d'*exit tax* la possibilité, proposée par l'avocat général de la CJUE dans ses conclusions sur l'affaire *Commission c/ Portugal* (§ 68), d'opter pour le paiement fractionné de l'impôt sur plusieurs années, à l'instar de ce que prévoient les législations suédoise et allemande, afin de rendre l'imposition des plus-values latentes lors des transferts de siège ou d'établissement dans un autre État membre compatible avec la liberté d'établissement.

Toutefois, dans aucune de ces deux affaires, la CJUE n'a confirmé la compatibilité avec la liberté d'établissement d'une imposition des plus-values latentes lors du transfert dans un autre État membre qui serait assortie d'une option pour un paiement fractionné. La compatibilité du dispositif institué par l'article 30 de la présente loi avec le droit de l'Union européenne n'est donc, à l'heure actuelle, pas assurée. À cet égard, d'utiles éclaircissements devraient être prochainement apportés par la réponse que rendra la CJUE à la question préjudicielle dont elle a été saisie le 3 avril 2012 sur la compatibilité avec la liberté d'établissement du dispositif allemand d'imposition étalée de réserves latentes (aff. C-164/12).

Champ d'application de l'alternative

7. Sont compris dans le champ d'application du nouveau dispositif, sous réserve qu'il n'y ait pas cessation d'assujettissement à l'IS, les transferts (CGI, art. 221, 2 modifié, al. 3) :

► ayant pour objet le siège d'une entreprise ou un établissement lui appartenant ; dans la mesure où l'article 221, 2 du CGI a pour objet de préciser les conséquences de la cessation d'une entreprise assujettie à l'IS, et compte tenu du principe de territorialité de l'IS, il résulte implicitement de ce texte que le siège ou l'établissement transféré doit être :

– situé en France, et

– assujetti à l'IS ;

Compte tenu de l'imprécision du texte, le « siège » au sens du présent dispositif devrait pouvoir s'entendre, conformément à la définition retenue par l'Administration, aussi bien du siège social que du siège de direction effective (ou « siège réel ») (V. BOI-IS-CHAMP-60-10-20, § 1, 12 sept. 2012). L'« établissement » devrait pouvoir s'entendre notamment d'un établissement stable assujetti à l'IS en France d'une société ayant son siège hors de France, y compris hors de l'Union européenne. On attendra toutefois avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

► ayant pour destination :

– un autre État membre de l'Union européenne,
– ou un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures. À l'heure actuelle, seuls deux États de l'EEE n'appartenant pas à l'Union européenne ont signé ces deux conventions : l'Islande et la Norvège (le Liechtenstein est donc exclu) ;

Le régime d'*exit tax* applicable en cas de transfert de siège ou d'établissement dans un autre État que ceux mentionnés ci-dessus reste inchangé : le transfert dans l'un de ces États entraîne, comme antérieurement, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise (CGI, art. 221, 2, al. 1^{er}) (V. § 1).

► et s'accompagnant du transfert d'éléments d'actif ; en l'absence de transfert d'éléments d'actif (cas, par exemple, d'un transfert de siège social ne consistant qu'en une simple mesure administrative), aucune imposition n'est due par la société dont le siège est transféré. Le texte ne précise pas si le transfert juridique ou comptable doit s'accompagner également d'un transfert physique (pour les biens corporels).

8. Le paiement fractionné prévu par le nouveau dispositif peut s'appliquer non seulement à l'IS dû au titre des plus-values latentes afférentes aux éléments de l'actif immobilisé (corporels ou incorporels) transférés, mais également à l'impôt dû au titre des plus-values en report ou en sursis d'imposition. Sont concernées, notamment :

– les plus-values afférentes aux éléments d'actif reçus dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actifs placée sous le régime de faveur des fusions (CGI, art. 210 A et s.) et transférés dans un État européen éligible au présent dispositif à l'occasion du transfert dans cet État du siège ou d'un établissement de la société bénéficiaire des apports ;

– les plus-values afférentes à certaines opérations d'échange de titres (CGI, art. 38, 7 ou 38, 7 bis).

En revanche, la question se pose de savoir si l'option pour le paiement fractionné peut s'appliquer aux plus-values relatives aux immeubles, susceptibles d'être transférés juridiquement ou comptablement, mais non physiquement.

Conséquences de l'option pour le paiement fractionné de l'IS sur 5 ans

9. Modalités du paiement fractionné - Lorsque la société demande à bénéficier du paiement fractionné de l'IS, elle doit acquitter :

– dans les 2 mois suivant le transfert des actifs, une première échéance d'un montant égal au cinquième de l'IS dû sur les plus-values latentes et les plus-values en report ou en sursis d'imposition ;

– au plus tard à la date anniversaire du premier paiement et au titre de chacune des quatre années suivantes, le solde de l'IS par fractions égales (CGI, art. 221, 2 modifié, 2^o, b).

En pratique, le paiement de l'IS sur les plus-values latentes et sur les plus-values en report ou en sursis d'imposition est donc fractionné en 5 échéances annuelles de 20 % du montant de l'IS.

Les modalités de la demande de paiement fractionné n'étant pas prévues par le texte, elles devront être précisées par l'Administration. Selon nos informations, la demande devrait accompagner la déclaration qui sera faite dans les 2 mois du transfert de siège ou d'établissement.

Exemple : Une société française soumise à l'IS transfère son siège dans un autre État membre de l'Union européenne le 31 mars 2013. L'impôt sur les plus-values latentes afférentes aux éléments d'actif transférés s'élève à 500 000 €. L'entreprise opte pour un paiement fractionné de cette imposition. La première échéance, d'un montant de 100 000 € (500 000 × 1/5^e), devra être payée au plus tard le 31 mai 2013. Les quatre échéances suivantes, de 100 000 € chacune, devront être payées le 31 mai des années 2014, 2015, 2016 et 2017.

10. Le paiement fractionné prend fin de manière anticipée :

► soit à l'initiative de la société, qui peut à tout moment, au cours de la période de 5 ans, acquitter le solde des échéances restant à payer, à condition d'effectuer le versement en une seule fois et pour la totalité du solde non encore réglé (CGI, art. 221, 2 modifié, 2^o, b in fine) ;

Exemple : En reprenant les données de l'exemple précédent, la société décide le 30 septembre 2014, avant un changement d'actionnaires, de régler sa dette fiscale. Elle devra acquitter la totalité du solde, soit 300 000 €, en un seul paiement.

► soit de plein droit, lorsque survient, au cours de cette période de 5 ans, l'un des évènements suivants (CGI, art. 221, 2 modifié, al. 6) :

- cession des actifs transférés ;
- transfert de ces actifs dans un État autre que les États européens éligibles au dispositif (V. § 7) ;
- dissolution de la société ;
- non-respect de l'une des échéances de paiement.

L'impôt devient dans ce cas immédiatement exigible.

Le texte ne précise pas si l'impôt doit être payé spontanément par la société ou si un avis de mise en recouvrement doit être émis par l'Administration.

11. Obligation de suivi des plus-values latentes - La société qui demande à bénéficier du paiement fractionné de l'IS doit adresser chaque année au service des impôts des non-résidents un état conforme à un modèle que fournira l'Administration et qui devra faire apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values latentes sur les éléments de l'actif immobilisé transférés (CGI, art. 221, 2 modifié, al. 7).

Le non-respect de cette obligation déclarative est sanctionné par une amende égale à 5 % des sommes devant figurer sur cet état (CGI, art. 1763, I, h nouveau).

Le texte ne précise pas si les sommes en cause sont les plus-values ou l'imposition y afférente, ou encore la fraction de l'impôt restant à payer. On attendra les commentaires de l'Administration sur ce point.

► **Conséquences fiscales autres que celles concernant les plus-values**

12. Des incertitudes résultent de la nouvelle rédaction de l'article 221, 2 du CGI, dans la mesure où :

– l'application des conséquences de la cessation d'activité aux transferts de siège et d'établissement, prévue au 1^{er} alinéa, est désormais réservée aux transferts dans des

États étrangers autres que ceux de l'UE, l'Islande et la Norvège ;

– pour les transferts dans un État de l'UE, en Islande et en Norvège, le troisième alinéa ne traite que des plus-values en offrant le choix entre le paiement immédiat ou fractionné de l'IS (la dérogation aux conséquences de la cessation d'entreprise prévue en faveur des transferts de siège dans un autre État membre de l'UE disparaît).

13. Ainsi, en cas de transfert de siège ou d'établissement dans un État de l'UE, en Islande et en Norvège, les conséquences de la cessation d'entreprise, qui ne sont plus expressément prévues, ne s'appliqueraient pas (il s'agirait d'une extension aux transferts d'établissement de

la règle existante pour les transferts de siège, V. § 2). **Se pose toutefois la question de l'application éventuelle de l'alinéa 2 de l'article 221, 2 du CGI**, qui prévoit ces conséquences lorsque les sociétés cessent d'être soumises totalement ou partiellement à l'IS au taux normal.

Toutefois, lorsque la cessation n'est que partielle, l'Administration admet que le résultat de l'exercice soit taxé lors de la clôture de l'exercice. Par ailleurs, dans cette situation, le déficit reste reportable sous réserve que la cessation partielle n'emporte pas changement d'activité au sens de l'article 221,5 du CGI (*BOI-BIC-CESS-30-20, § 200, 12 sept. 2012*).

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point. ■

19 EXONÉRATIONS

Lieux de vie et d'accueil Étude F-30 900

Exonération de TVA des opérations effectuées dans les lieux de vie et d'accueil

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 69 : JO 30 déc. 2012

Les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans les lieux de vie et d'accueil (LVA) conformément à leur objet, sont exonérées de la TVA.

L'exonération s'applique aux opérations pour lesquelles le fait générateur de la taxe intervient à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME ACTUEL

1. Agréés et financés par les conseils généraux, les lieux de vie et d'accueil (LVA), au nombre d'environ 400, contribuent à l'exercice d'une mission d'intérêt général.

Il s'agit de petites structures revêtant le plus souvent une forme individuelle ou associative (moins de 10 % sont des structures commerciales).

Un lieu de vie et d'accueil vise, par un accompagnement continu et quotidien, à favoriser l'insertion sociale des personnes accueillies. Il constitue le milieu de vie habituel et commun des personnes accueillies et des permanents dont l'un au moins réside sur le site où il est implanté.

À l'égard des mineurs qui lui sont confiés, le lieu de vie et d'accueil exerce également une mission d'éducation, de protection et de surveillance.

Un décret n° 2013-11 du 4 janvier 2013 (JO 6 janv. 2013, p. 430) vient de fixer les modalités de financement des lieux de vie et d'accueil, la procédure de tarification ainsi que le contenu des prestations prises en compte pour arrêter le montant du forfait journalier qui leur est attribué par l'État et les départements (C. action soc. et fam., art. D. 316-5 et D. 316-6).

2. Après avoir estimé que les lieux de vie et d'accueil exploités sous forme associative pouvaient être exonérés de TVA dans les conditions prévues par l'article 261, 7, 1°, b du CGI en faveur des associations dont la gestion est

désintéressée et qui n'exercent pas leur activité en concurrence avec les entreprises commerciales selon des modalités comparables (Rép. min. Tardy n° 5935 : JOAN Q, 17 juin 2008, p. 5143), l'Administration a durci sa position. Elle a considéré que les lieux de vie et d'accueil ne remplissaient pas les conditions d'exonération prévues par cet article et que leurs prestations devaient être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun quelle que soit leur forme juridique (Rép. min. Peiro n° 108983 : JOAN Q, 17 janv. 2012, p. 546).

3. Depuis le 1^{er} janvier 2010, les prestations relatives à la fourniture de logement et de nourriture dans les lieux de vie et d'accueil sont soumises au taux réduit (5,5 % avant le 1^{er} janvier 2012 et 7 % à compter de cette date) (CGI, art. 279, a, avant-dernier al.). Dès lors que ces deux services constituent les prestations principales couvertes par le forfait journalier versé par les collectivités publiques compétentes, l'ensemble du forfait bénéficie du taux réduit de 7 % (BOI-TVA-LIQ-30-20-10-10, § 230, 12 sept. 2012).

Les recettes correspondant à des prestations de services autres que la fourniture de logement et de nourriture sont soumises au taux normal de la TVA.

RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 69 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 exonère de la TVA les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans les lieux de vie et d'accueil (LVA) mentionnés au III de l'article L. 312-1 du Code de l'action sociale et des familles, conformément à leur objet (CGI, art. 261, 7, 1° quater nouveau).

Corrélativement, l'application du taux réduit de 7 % à la fourniture de logement et de nourriture par les LVA est supprimé (CGI, art. 279, a, avant-dernier al. abrogé).

5. L'exonération a pour conséquences :

► la **non-déductibilité de la TVA** qui a grevé les éléments du prix des prestations, c'est-à-dire de la taxe facturée à l'organisme sur ses acquisitions de biens et de services ;

► la **régularisation de la TVA initialement déduite** grevant les biens immobilisés (CGI, ann. II, art. 207, III, 4°) ; cette régularisation prend la forme d'un reversement de TVA égal au produit du 5^e de la TVA initiale par le nombre d'années restantes de la période quinquennale de régularisation. Pour les immeubles immobilisés, la régularisation s'opère par 20^e et la période de régularisation est de 20 ans (CGI, ann. II, art. 207, II, 2 et 3 et III, 2).

► l'**assujettissement à la taxe sur les salaires des sommes payées à titre de rémunération** à leurs salariés (CGI, art. 231, 1), sous réserve :

– pour les structures commerciales, du bénéfice de l'exonération des employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédente n'excède pas la limite de la franchise en base de TVA (CGI, art. 231, 1, al. 2) ;

– pour les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, de l'abattement de 6 002 € pour les rémunérations versées en 2013 et de 20 000 € à compter du 1^{er} janvier 2014 (CGI, art. 1679 A ; V. n° 34, § 15).

6. Entrée en vigueur - L'exonération s'applique aux opérations pour lesquelles le fait générateur de la TVA intervient à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 69, II). Elle concerne donc les prestations de services et les livraisons de biens effectuées à compter de cette date, et notamment le forfait journalier se rapportant aux journées postérieures au 31 décembre 2012. ■

20 TERRITORIALITÉ

Représentation fiscale

Étude F-31 850

Dispense de désignation d'un représentant fiscal pour les assujettis établis dans un pays hors UE lié par une convention d'assistance mutuelle

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 64, I, D : JO 30 déc. 2012

L'obligation de désigner un représentant fiscal pour l'accomplissement des obligations de déclaration et de paiement de la TVA en France est supprimée pour les personnes établies dans un État non membre de l'Union européenne avec lequel la France a conclu une convention d'assistance au recouvrement des créances fiscales. Cette mesure entre en vigueur le 31 décembre 2012 mais un arrêté doit encore fixer la liste des États concernés. Les assujettis établis dans les pays figurant sur cette liste devront être identifiés à la TVA en France et s'acquitter eux-mêmes de leurs obligations de déclaration et de paiement directement auprès du service des impôts

RÉGIME ACTUEL

1. Règlementation française - Lorsqu'une personne non établie dans l'Union européenne est redevable de la TVA ou doit accomplir des obligations déclaratives en matière de TVA en France, elle est tenue de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant fiscal qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette personne et, en cas d'opérations imposables à la TVA, à acquitter la taxe à sa place. À défaut de désignation d'un représentant fiscal, le destinataire de l'opération imposable est redevable de la TVA et, le cas échéant, des pénalités qui s'y rapportent (CGI, art. 289 A).

Toutefois, deux dérogations sont prévues lorsque ces personnes réalisent uniquement :

– des opérations en suspension du paiement de la TVA (CGI, art. 277 A, I) ;

– des livraisons de gaz naturel ou d'électricité pour lesquelles la TVA est due en France par l'acquéreur (CGI, art. 283, 2 quinquies) (CGI, art. 289 A, I, al. 2).

Le représentant fiscal peut être permanent (CGI, art. 289 A, I, al. 1^{er}) ou ponctuel (CGI, art. 289 A, III).

2. Règles fixées par la directive TVA - Depuis le 1^{er} janvier 2002, la directive TVA (6^e directive et actuellement directive n° 2006/112/CE, art. 204, § 1, al. 2) limite l'obligation de désigner un représentant fiscal aux seuls assujettis établis dans un pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant

une portée similaire à ceux prévus par le droit de l'UE (*Dir. n° 2010/24/UE, 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures ; Règl. n° 904/2010, 7 oct. 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA*).

Dans le cas où il existe un instrument juridique de cette nature relatif à l'échange de renseignements et à l'assistance au recouvrement, les États membres peuvent permettre à l'assujetti non communautaire de désigner un représentant fiscal, mais ils ne peuvent pas l'y obliger (*Dir. n° 2006/112/CE, art. 204, § 1, al. 1^{er}*).

3. Nécessité de transposer la directive en droit interne

- Lorsque les dispositions de la directive relatives au représentant fiscal ont été transposées en droit français, il n'existait avec les pays tiers aucun instrument juridique d'assistance mutuelle répondant aux conditions prévues à l'article 204 de la directive. Depuis, de tels accords ont été conclus avec plusieurs États tiers tels que l'Australie, l'Azerbaïdjan et la Suisse.

Par un courrier du 23 septembre 2011, la Commission européenne a invité le Gouvernement français à présenter ses observations sur ce point. En réponse, le Gouvernement s'est engagé à mettre le droit français en conformité avec l'article 204 de la directive TVA.

RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 64, I, D de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 met les dispositions françaises relatives à la représentation fiscale en conformité avec celles de la directive TVA.

5. La dispense de représentant fiscal (permanent ou ponctuel) est étendue aux personnes établies dans un État non membre de l'Union européenne avec lequel la France dispose d'un instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive n° 2010/24/UE du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et par le règlement (UE) n° 904/2010 du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA (CGI, art. 289 A, I, al. 3 nouveau).

Un arrêté du ministre du Budget fixera la liste des États visés.

6. N'ayant pas ou plus de représentant fiscal, les assujettis établis dans les pays figurant sur cette liste devront s'identifier à la TVA en France, si ce n'est déjà fait, et s'acquitter eux-mêmes de leurs obligations de déclaration et de paiement de la TVA, directement auprès du service des impôts.

L'identification à la TVA est à demander auprès de la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux – 10, rue du Centre – 93465 Noisy-le-Grand Cedex.

Toutefois, ces assujettis devraient être autorisés à désigner un mandataire pour effectuer, sous la responsabilité du mandant, tout ou partie des formalités qui leur incombent.

Une telle faculté est offerte aux assujettis établis dans un autre État membre de l'UE par l'article 95, III de l'annexe III au CGI (mandataire permanent) et par l'article 95 B de la même annexe (mandataire ponctuel pour les assujettis qui réalisent en France exclusivement

certaines opérations). Ces deux articles devraient être modifiés afin d'étendre leur application.

Remarque : S'agissant des assujettis communautaires, le Conseil d'État a jugé que la qualité de représentant fiscal donnait nécessairement mandat à ce représentant pour accomplir l'ensemble des formalités en matière de TVA en l'absence de révocation, de modification de ses termes ou de renonciation du mandataire (CE, 30 juill. 2010, n° 308854, Sté Security DBS : JurisData n° 2010-014535 ; Dr. fisc. 2010, n° 47, comm. 568, concl. C. Legras).

7. Les entreprises qui étaient auparavant prises en charge par l'intermédiaire d'un représentant fiscal devront accomplir leurs obligations de déclaration et de paiement et déposer leurs demandes de remboursement auprès du service des impôts dont relevait ce représentant.

Les entreprises qui bénéficieront directement de la dispense de représentant fiscal en France devront s'immatriculer et accomplir les formalités en matière de TVA auprès du Service des impôts des entreprises étrangères (SIE), DRESG, 10, rue du Centre – 93465 Noisy-le-Grand Cedex.

8. La dispense de représentant fiscal prévue pour les entreprises non établies dans l'UE qui réalisent uniquement des livraisons de gaz et d'électricité pour laquelle la TVA est due en France par l'acquéreur est étendue aux entreprises réalisant des livraisons de chaleur ou de froid (CGI, art. 289 A, I, al. 4 nouveau), opérations qui sont soumises aux mêmes règles que les livraisons de gaz et d'électricité en ce qui concerne la territorialité (CGI, art. 258, III) et la détermination du redevable de la TVA (CGI, art. 283, 2 quinquies).

9. **Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte, les nouvelles dispositions entrent en vigueur le 31 décembre 2012 (lendemain de la publication de la loi au JO). Un arrêté doit toutefois fixer la liste des États concernés par la suppression du représentant fiscal (V. § 5). ■

21 TERRITORIALITÉ

Livraisons intracommunautaires de biens Étude F-31 300-46

Légalisation de l'exclusion du champ de la TVA des transferts intracommunautaires de biens destinés à faire l'objet d'une expertise

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 62, I, A : JO 30 déc. 2012

L'expédition ou le transport, par un assujetti, de biens de son entreprise destinés à faire l'objet d'une expertise dans un autre État membre de l'Union européenne sont désormais expressément exclus par la loi du champ d'application de la TVA, sous réserve que les biens soient ensuite réexpédiés ou transportés en France à destination de l'assujetti. Cette mesure de légalisation s'applique à compter du 1^{er} janvier 2013.

1. Le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de l'Union européenne (UE) est en principe assimilé à une livraison de biens (CGI, art. 256, III : V. étude F-30 100-15).

Le transfert, défini comme l'expédition ou le transport, par l'assujetti ou pour son compte, d'un bien meuble corporel pour les besoins de son entreprise à destination d'un autre État membre, présente les caractéristiques suivantes :

- il est effectué par un assujetti à la TVA en France ;
 - il concerne des biens de son entreprise ;
 - il est réalisé pour les besoins de cette entreprise ;
 - le transport ou l'expédition est réalisé par l'assujetti ou pour son compte ;
 - le bien est envoyé dans un autre État membre de l'UE, à destination essentiellement d'une succursale ou d'un établissement de l'assujetti.
- Le transfert concerne donc des mouvements de biens sans transfert de propriété. Cette notion ne s'applique pas aux échanges de biens

entre les départements d'outre-mer (DOM) et un autre État membre, ou entre les DOM et la métropole, qui relèvent du régime des exportations ou importations.

Les transferts ainsi assimilés à des livraisons de biens entrent dans le champ d'application de la TVA mais en sont exonérés (CGI, art. 262 ter, I, 2°) à condition que :

– le transfert soit réalisé par un assujetti à la TVA en France agissant en tant que tel, porte sur un bien de son entreprise et soit réalisé pour les besoins de l'entreprise ;

Sont principalement concernés les mouvements de stocks et de biens d'investissement.

– le bien soit expédié ou transporté par l'assujetti ou pour son compte hors de France sur le territoire d'un autre État membre.

L'assujetti doit disposer d'un numéro d'identification à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens et justifier de l'existence de l'expédition ou du transport par tout moyen de preuve (notamment document de transport reconnu valable par le service des impôts).

2. Dans certaines situations, l'expédition ou le transport par un assujetti ou pour son compte d'un bien meuble corporel pour les besoins de son entreprise ne constitue pas, bien qu'il en présente toutes les caractéristiques, un transfert entrant dans le champ d'application de la TVA.

Il en est ainsi notamment de l'expédition ou du transport d'un bien destiné à faire l'objet de travaux, à condition que

le bien soit réexpédié ou transporté en France à destination de l'assujetti (CGI, art. 256, III, b).

L'Administration admet que ces dispositions s'appliquent également lorsque le bien est destiné à faire l'objet d'une expertise dans un autre État membre de l'UE, dès lors que les conditions sont remplies (BOI 3 A-5-97, § 15, 28 sept. 1997 ; V. étude F-31 300-46 ; V. désormais BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10, § 270, 12 sept. 2012).

N'entrant pas dans le champ de la TVA, ces transferts temporaires :

– n'ouvrent pas droit à déduction ;
– ne donnent lieu ni à facturation ni à déclaration.
Les assujettis doivent toutefois tenir un registre des biens concernés (CGI, art. 286 quater, I : V. étude F-31 300-50).

3. L'article 62, I, A de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 **légalise la doctrine administrative** selon laquelle **l'expédition ou le transport, par un assujetti, de biens de son entreprise destinés à faire l'objet d'une expertise dans un autre État membre de l'UE n'est pas considéré comme un transfert entrant dans le champ d'application de la TVA** (CGI, art. 256, III, b modifié).

Cette exception à la définition des transferts de biens ne vaut que si les biens sont ensuite réexpédiés ou transportés en France à destination de l'assujetti.

En effet, ces opérations échappent à la qualification de transfert du fait qu'elles ne sont effectuées qu'à titre temporaire.

4. **Entrée en vigueur** - Cette mesure de légalisation s'applique à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 62, III). ■

22 TERRITORIALITÉ

Importations

Études F-31 150 et F-31 950

Extension de la dispense de caution pour les taxes dues lors de l'importation ou du placement sous régime suspensif douanier

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 56 : JO 30 déc. 2012

Les redevables de la TVA et des taxes assimilées sont dispensés de cautionnement lors de l'importation en suspension du paiement des droits ou lors du placement sous un régime douanier suspensif.

Le comptable des douanes peut toutefois exiger la présentation d'une caution par les personnes qui font l'objet d'une inscription non contestée du privilège du Trésor ou de la sécurité sociale, ou bien d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Ces dispositions entrent en vigueur le 31 décembre 2012.

RÉGIME ACTUEL

1. L'importation de biens originaires ou en provenance d'un État n'appartenant pas à l'Union européenne est soumise à la TVA, sous réserve de certaines exonérations (CGI, art. 291). Les receveurs des douanes peuvent laisser enlever les marchandises avant le paiement de la taxe, moyennant un cautionnement (C. douanes, art. 114). De même, la constitution d'une caution est exigée lorsque des marchandises sont transportées sous douane ou placées sous régime douanier suspensif des droits et taxes (C. douanes, art. 120).

Cependant, sur sa demande, l'opérateur peut, pour la TVA, être dispensé de cautionnement :

– s'il satisfait aux obligations comptables dont la liste a été déterminée par le décret n° 2011-1103 du 12 septembre 2011 ;

– s'il ne fait l'objet ni d'une inscription non contestée du privilège du Trésor ou de la sécurité sociale, ni d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire (C. douanes, art. 114 et 120).

La dispense de caution ne s'applique pas aux taxes assimilées à la TVA perçues à l'importation par la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI).

Les taxes concernées sont :

Taxe sur la valeur ajoutée

- la taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine ;
- la taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression ;
- la taxe sur l'édition des ouvrages de librairie ;
- la taxe pour le développement des industries de l'ameublement et du bois ;
- la taxe pour le développement des industries du cuir, de la maroquinerie, de la ganterie et de la chaussure ;

- la taxe pour le développement des industries de l'horlogerie, bijouterie, joaillerie, orfèvrerie et des arts de la table ;
- la taxe pour le développement des industries de l'habillement ;
- la taxe pour le développement des industries des matériaux de construction ;
- la taxe perçue au profit de FranceAgriMer.

RÉGIME NOUVEAU

2. L'article 56 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 **étend la dispense de caution**, dans le cadre de la procédure de dédouanement dite de « crédit d'enlèvement » (*C. douanes, art. 114 modifié*) et pour les marchandises transportées sous douane ou placées sous régime douanier suspensif (*C. douanes, art. 120 modifié*) :

► d'une part, **à la généralité des opérateurs redevables de la TVA, sans la subordonner au respect d'obligations comptables** ;

La TVA et les taxes assimilées sont dues lors de la mise à la consommation en France d'un bien placé sous un régime suspensif (*CGI, art. 291, 1, 2, b*). En cas de défaillance du redevable, les marchandises servent de garantie du paiement des taxes. Par conséquent, les comptables publics font rarement appel à la caution. C'est pourquoi la loi supprime, dans le cas général, le cautionnement des taxes qui seront dues, le cas échéant, selon la destination finale des marchandises.

► d'autre part, **aux taxes assimilées à la TVA** qui sont dues à l'importation ou suspendues par le placement sous un régime économique douanier.

L'institution en 2006 de la dispense de caution pour la TVA n'a pas entraîné de problèmes de recouvrement, même en cas d'ouverture d'une procédure collective (procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire) à l'encontre des commissionnaires en douane qui souscrivent à ce dispositif (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, art. 20 du projet, p. 327*). En effet, en application de l'article 293 A, 1, alinéa 3 du CGI, le destinataire des biens et le déclarant en douane sont solidairement responsables du paiement de la TVA.

Pour la même raison, l'extension de la dispense de cautionnement aux taxes assimilées à la TVA ne devrait pas avoir d'impact négatif

sur le recouvrement de ces taxes. Comme pour la TVA, dans l'hypothèse du bénéfice du report de paiement des taxes par la mise en place d'un crédit d'enlèvement (report de paiement à 30 jours), et d'un contrat de représentation indirecte entre le déclarant en douane et l'importateur, ce dernier reste solidairement redevable des taxes si la défaillance du déclarant en douane ou du commissionnaire en douane est avérée. Les procédures de recouvrement forcé permettent alors à l'Administration de récupérer les taxes dues.

3. Cette dispense de caution est **accordée automatiquement** ; le déclarant en douane n'a plus à en faire la demande. L'exigence d'un cautionnement devient donc l'exception, que le comptable des douanes ne peut faire jouer qu'à l'égard des personnes faisant l'objet :

- d'une inscription non contestée du privilège du Trésor ou de la sécurité sociale ;

- ou d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Remarque : Cette mesure vise à :

- simplifier les opérations de dédouanement ;
- réduire les coûts financiers de cautionnement ; compte tenu notamment des frais de dossier, ces coûts sont dégressifs en fonction du montant cautionné, s'échelonnant en général de 1,2 % à 0,2 % ;
- favoriser l'augmentation des opérations liées au dédouanement sur les plates-formes logistiques françaises ;
- améliorer la compétitivité des entreprises prenant part au négoce international.

4. **Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte, ces dispositions entrent en vigueur le **31 décembre 2012** (lendemain de la publication de la loi au JO).■

23 TAUX

Taux réduit, intermédiaire et normal

Études F-32 100, F-32 200, F-32 250, F-32 300, F-32 350, F-32 400, F-38 240, F-38 260, F-38 360, F-38 550, F-38 790 et F-38 795

Réforme des taux de TVA au 1^{er} janvier 2014

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 68 : JO 30 déc. 2012

Les taux de TVA de droit commun sont modifiés à compter du 1^{er} janvier 2014 :

- le taux normal, actuellement fixé à 19,6 %, est porté à 20 % ;
- le taux intermédiaire de 7 % est porté à 10 % ;
- le taux réduit de 5,5 % est ramené à 5 % ;
- le taux de 8 % applicable en Corse à certaines opérations est porté à 10 %.

La diminution du taux réduit à 5 % s'applique aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2014, c'est-à-dire aux biens livrés à compter du 1^{er} janvier 2014 et aux prestations de services dont l'encaissement du prix (ou des acomptes) ou le débit (en cas d'option pour le paiement d'après les débits) intervient à compter de cette même date.

Les augmentations de taux à 10 et 20 % s'appliquent en principe aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2014, c'est-à-dire aux biens livrés à compter du 1^{er} janvier 2014 et aux prestations de services dont l'exécution intervient à compter de cette même date.

Par exception, les taux rehaussés ne s'appliquent pas aux encaissements pour lesquels la TVA est exigible avant le 1^{er} janvier 2014.

Des dispositions transitoires sont prévues pour certaines opérations immobilières dont les prix ont été fixés antérieurement à l'augmentation des taux.

Enfin, pour limiter les conséquences financières des relèvements de taux de TVA pour les agriculteurs relevant du régime du remboursement forfaitaire, les taux de remboursement forfaitaire agricole sont relevés pour les ventes faites à compter du 1^{er} janvier 2014.

1. Depuis le 1^{er} janvier 2012, la législation française connaît quatre taux de TVA, dans les départements de la métropole autres que ceux de Corse :

► le taux normal de 19,6 % ; il s'agit du taux de droit commun de la TVA applicable à toutes les opérations pour lesquelles la loi n'édicte pas d'autres taux ;

Ce taux est fixé à 19,6 % en Corse, mais sous réserve de nombreux taux particuliers (V. étude F-38 360-2) et à 8,5 % dans les départements d'outre-mer où la TVA est en vigueur (Guadeloupe, Martinique, Réunion).

► le taux intermédiaire fixé à 7 % ; ce taux s'applique aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur un certain nombre de produits et à des prestations de services nettement définies par la loi concernant notamment les secteurs tels que la restauration, la rénovation des logements ou l'hôtellerie (V. D.O Actualité 7/2012, n° 1, § 7) ;

Sont ainsi taxées au taux de 7 %, les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits suivants :

- les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate qui consistent en la fourniture de nourriture préparée et/ou de boissons, destinées à une consommation immédiate,
- les travaux dans les locaux d'habitation achevés depuis plus de 2 ans (CGI, art. 279-0 bis, 1 et 3) ;
- les opérations immobilières réalisées en matière de logement social (CGI, art. 278 sexies) ;
- les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation ;
- le bois de chauffage, les produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage, les déchets de bois destinés au chauffage ;
- les aliments simples ou composés utilisés pour la nourriture du bétail, des animaux de basse-cour, des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine et des abeilles, ainsi que les produits entrant dans la composition de ces aliments ;

– les produits suivants à usage agricole : amendements calcaires, engrais, soufre, sulfate de cuivre et grenaille utilisée pour la fabrication du sulfate de cuivre, ainsi que les produits cupriques contenant au minimum 10 % de cuivre ;

– les produits phytopharmaceutiques
– les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques destinés à l'usage de la médecine humaine et faisant l'objet de l'autorisation de mise sur le marché prévue à l'article L. 5121-8 du Code de la santé publique, qui ne sont pas visées à l'article 281 octies du CGI.

► le taux réduit de 5,5 % ; il concerne notamment les produits de première nécessité tels que l'eau, les produits alimentaires, les repas dans les cantines scolaires, les abonnements au gaz et à l'électricité, les appareillages et équipements et services d'aides des personnes handicapées ainsi que la culture, notamment les livres et les spectacles vivants (V. D.O Actualité 7/2012, n° 1, § 9 et s.) ;

► le taux particulier de 2,1 % applicable notamment aux publications de presse.

2. En vue d'assurer le financement du nouveau crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) (V. n° 13, § 1 et s.), l'article 68 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 met en œuvre une modification de la structure des taux de droit commun de TVA applicables en métropole et en Corse :

– le taux réduit de 5,5 % est ramené à 5 % (CGI, art. 278-0 bis modifié et 281 quater, c modifié) ;

– le taux intermédiaire de 7 % est porté à 10 % (CGI, art. 278 bis, 278 quater, al. 1^{er}, 278 sexies, II et III, 278 septies, al. 1^{er}, 279, b octies, al. 1^{er} et al. 2, 279-0 bis, 1, 298 octies, al. 1 et 2 modifiés) ;

– le taux normal de 19,6 % est porté à 20 % (CGI, art. 278 modifié).

Par mesure de coordination, certains taux sont relevés :

Taxe sur la valeur ajoutée

- les taux de remboursement forfaitaire agricole (CGI, art. 278 quater, I bis, al. 1^{er}, 1^o et 2^o modifiés) ;
- le taux de 8 % applicable en Corse à certaines opérations, qui est porté à 10 % (CGI, art. 297, I, 1, 5^o modifié).

3. Entrée en vigueur - La diminution du taux réduit s'applique aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2014 (Art. 68, III, A), c'est-à-dire aux biens livrés à compter du 1^{er} janvier 2014 et aux prestations de services dont l'encaissement du prix (ou des acomptes) ou le débit (en cas d'option pour le paiement d'après les débits) intervient à compter de cette même date.

Le législateur a entendu retenir une disposition d'entrée en vigueur la plus favorable possible pour les opérateurs et les consommateurs. En effet, appliquer la mesure de baisse de taux aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible au 1^{er} janvier 2014 permet notamment d'appliquer sur tous les acomptes postérieurs au 1^{er} janvier 2014 le nouveau taux de 5 %, qu'ils soient relatifs à des prestations de services ou à des livraisons de biens. Cette rédaction permet en outre d'éviter l'émission de factures rectificatives (Rapp. Sénat n° 213, 12 déc. 2012 (2012-2013)).

Les augmentations de taux s'appliquent en principe aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2014 (Art. 68, III, B, 1), c'est-à-dire aux biens

livrés à compter du 1^{er} janvier 2014 et aux prestations de services dont l'exécution intervient à compter de cette même date.

Par exception, les taux rehaussés ne s'appliquent pas aux encaissements pour lesquels la TVA est exigible avant le 1^{er} janvier 2014 (Art. 68, III, B, 1).

Des dispositions transitoires sont prévues pour certaines opérations immobilières dont les prix ont été fixés antérieurement à l'augmentation des taux (Art. 68, III, B, 2) (V. § 7 et 10).

Enfin, le relèvement des taux du remboursement forfaitaire agricole s'applique pour les ventes faites à compter du 1^{er} janvier 2014 (Art. 68, I, E).

En pratique, le relèvement de ces taux concernera les déclarations annuelles n° 3520 à déposer en 2015 au titre des ventes réalisées en 2014 de produits agricoles ouvrant droit au remboursement forfaitaire.

► Modification de la structure des taux à compter du 1^{er} janvier 2014

4. Modulation des taux principaux applicables en France continentale - La structure des principaux taux de TVA applicables en France continentale est modifiée comme suit.

	Régime actuel	Régime nouveau			
	Taux légal	Taux légal	Coefficient multiplicateur pour un prix HT	Coefficient de conversion	Taux sur prix TVA comprise
Taux normal (1)	19,6 %	20 %	1,2	0,833	16,667 %
Taux intermédiaire	7 %	10 %	1,1	0,909	6,542 %
Taux réduit	5,5 %	5 %	1,05	0,952	4,762 %

(1) Le taux normal est également applicable en Corse (V. § 1).

En revanche, le champ d'application de ces différents taux n'est pas modifié.

Lors des débats à l'Assemblée nationale, le Gouvernement a indiqué que les hausses de taux de TVA seraient susceptibles d'être adaptées au cours de l'année 2013 afin de prendre en compte les spécificités sectorielles, dès lors que le rendement global demeurera constant (Débats AN, 5 et 7 déc. 2012, art. 24 quater du projet).

5. Augmentation du taux particulier de 8 % applicable en Corse - Le taux de 8 % applicable en Corse à certaines opérations est relevé à 10 %. Sont concernées les opérations suivantes :

- travaux immobiliers et certaines opérations immobilières,
- ventes de certains matériels agricoles,
- logement relevant du taux normal sur le continent,
- ventes à consommer sur place de boissons alcooliques,
- et ventes d'électricité effectuées en basse tension.

Les autres taux applicables en Corse (13 %, 2,1 % et 0,9 %) ainsi que les taux applicables dans les DOM (8,5 % et 2,1 %) ne sont pas modifiés.

6. Relèvement des taux du remboursement forfaitaire agricole - Afin de limiter les conséquences financières, pour les agriculteurs relevant du régime du remboursement forfaitaire, du relèvement du taux normal et du taux intermédiaire de TVA, les taux de ce remboursement sont relevés :

- de 4,63 % à 4,90 % pour le lait, les animaux de basse-cour, les œufs, les animaux de boucherie et de charcuterie

ainsi que les céréales, graines oléagineuses et protéagineux mentionnés à l'annexe I du règlement (CE) 73/2009 du Conseil du 19 janvier 2009 ;

- de 3,68 % à 3,89 % pour les autres produits.

Pour leurs opérations agricoles, les exploitants agricoles qui ne sont pas soumis obligatoirement à l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié d'imposition qui leur est propre ou qui n'ont pas opté pour cette imposition sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire prévu par les articles 298 quater et 298 quinquies du CGI (CGI, art. 298 bis ; V. étude F-38 240). Ce régime, qui a pour objet de compenser forfaitairement la charge de la TVA ayant grevé les approvisionnements et les investissements de ces exploitants ainsi que les services qui leur sont rendus, consiste en un versement effectué directement par l'État aux intéressés et dont le montant est liquidé sur le montant net des encaissements correspondant aux ventes ou aux livraisons qui ouvrent droit à ce remboursement (CGI, ann. II, art. 263).

► Dispositions dérogatoires d'entrée en vigueur

Opérations portant sur le logement social

7. Opérations soumises au taux de 7 % - Afin de prendre en compte les caractéristiques spécifiques des livraisons et des livraisons à soi-même en matière de logement social, le taux de 7 % demeure applicable aux opérations visées à l'article 278 sexies du CGI si celles-ci ont été engagées avant le 1^{er} janvier 2014.

Ces opérations sont considérées comme engagées avant le 1^{er} janvier 2014, et donc soumises dans leur ensemble au taux de 7 %, si les événements suivants se produisent avant le 1^{er} janvier 2014 :

► livraisons de terrains à bâtir au profit d'un organisme d'HLM ou d'un opérateur bénéficiaire d'un prêt pour la construction de logements sociaux à usage locatif et de logements-foyers (CGI, art. 278 sexies, I, 1) : obtention de la décision favorable (CCH, art. R. 331-3 et R. 331-6) ou, à défaut, avant-contrat, contrat préliminaire ou contrat de vente ;

► livraisons, livraisons à soi-même et cessions de droits immobiliers démembrés de logements sociaux neufs à usage locatif et de logements-foyers agréés par le préfet et dont l'acquisition est financée par un prêt ou par une subvention de l'ANRU (CGI, art. 278 sexies, I, 2 et 10 et II) : obtention de la décision favorable (CCH, art. R. 331-3 et R. 331-6) ;

► apports à un organisme d'HLM de logements sociaux à usage locatif ayant fait l'objet d'une livraison à soi-même au taux réduit de 7 %, réalisés dans les 5 ans de leur achèvement, et apports d'immeubles sociaux neufs au profit de SCI d'accession progressive à la propriété (CGI, art. 278 sexies, I, 3 et 12) : avant-contrat ou contrat préliminaire ou, à défaut, contrat de vente ;

► livraisons et livraisons à soi-même de logements destinés à une opération de location-accession agréée (CGI, art. 278 sexies, I, 4 et II) : obtention de la décision d'agrément provisoire (CCH, art. R. 331-76-5-1) ;

► livraisons et livraisons à soi-même de logements aux structures d'hébergement temporaire ou d'urgence faisant l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le préfet et destinées aux personnes handicapées ou âgées (CGI, art. 278 sexies, I, 5 et 8 et II) : obtention d'une décision de financement de l'État ou, à défaut, signature de la convention avec le représentant de l'État dans le département ;

► livraisons et livraisons à soi-même de logements sociaux à usage locatif au profit de l'Association foncière logement (CGI, art. 278 sexies, I, 6 et II) : signature de la convention (CCH, art. L. 351-2) ;

► livraisons et travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction (CGI, art. 278 sexies, I, 7 et 11) : avant-contrat ou contrat préliminaire ou, à défaut, celle du contrat de vente ou du contrat ayant pour objet la construction du logement ;

S'agissant des livraisons à soi-même (CGI, art. 278 sexies, II) pour ces logements, la date à retenir est celle du dépôt de la demande de permis de construire.

> livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien (CGI, art. 278 sexies, III) portant sur les locaux bénéficiant du taux réduit de 7% de la TVA sur le fondement de l'article 278 sexies, I, 2 à 8 :

– devis daté accepté par les deux parties et encaissement d'un acompte avant le 1^{er} janvier 2014 ;

– ou décision d'octroi de la subvention (CCH, art. R. 323-1) ou obtention d'une décision favorable de l'État (CCH, art. R. 331-3 et R. 331-6) avant le 1^{er} janvier 2014.

8. Opérations soumises au taux de 5,5 % - Par ailleurs, les livraisons et les livraisons à soi-même en matière de logement social soumises au taux de 5,5 % en application des dispositions transitoires prévues lors de l'instauration du taux intermédiaire de 7 % (L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 13, III : V. D.O Actualité 7/2012, n° 1, § 46 et s.) demeurent imposées à un taux de 5,5 %.

Il s'agit des opérations engagées avant le 1^{er} janvier 2012, c'est-à-dire des opérations pour lesquelles une décision favorable de l'État est intervenue avant le 1^{er} janvier 2012 ou des opérations pour lesquelles un avant-contrat ou un contrat préliminaire ou, à défaut, un contrat de vente a été signé ou une demande de permis de construire a été déposée avant le 1^{er} janvier 2012.

Le taux de 5,5 % reste également applicable aux livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien :

– y compris lorsqu'ils sont réalisés dans le cadre des opérations d'acquisition-amélioration, pour lesquels un devis a été accepté avant le 1^{er} janvier 2012 et un acompte a été versé avant le 1^{er} janvier 2012 ou une décision d'octroi de la subvention pour rénovation (prime à l'amélioration des logements à usage locatif et à occupation sociale dite « Palulos ») (CCH, art. R. 323-1) ou une décision favorable de l'État (CCH, art. R. 331-3 et R. 331-6) est intervenue avant le 1^{er} janvier 2012 ;

– facturés au taux réduit de 7 % en application de l'article 279-0 bis lorsque les travaux ont fait l'objet d'une décision d'octroi de la subvention Palulos ou d'une décision ministérielle favorable avant le 1^{er} janvier 2012 (L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 13, III modifié par L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 2 : V. D.O Actualité 30/2012, n° 15, § 2).

Travaux dans les logements de plus de 2 ans

9. Les travaux portant sur des locaux à usage d'habitation de plus de 2 ans (CGI, art. 279-0 bis) ayant fait l'objet d'un devis daté accepté par les deux parties avant le 20 décembre 2011 et ayant donné lieu à un acompte encaissé avant cette même date soumis au taux de 5,5 % en application des dispositions transitoires prévues lors de l'instauration du taux intermédiaire de 7 % ne sont pas concernés par le taux de 10 % et restent soumis au taux de 5,5 % pour leur intégralité (y compris le paiement, après leur conclusion, de la retenue de garantie) (L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 13 : V. D.O Actualité 7/2012, n° 1, § 55).

Ventes d'immeubles à construire

10. une période transitoire est prévue pour les ventes d'immeubles à construire (ventes en état futur d'achèvement (VEFA) ou ventes à terme) et pour les contrats de construction de maisons individuelles régis par le chapitre I^{er} du titre III du livre II du Code de la construction et de l'habitation.

Les ventes d'immeubles à construire et les sommes réclamées par le constructeur dans le cadre d'un contrat de construction d'une maison individuelle restent soumises à la TVA au taux de 19,60 % lorsque le contrat préliminaire ou le contrat a été enregistré chez un notaire ou auprès d'un service des impôts avant le 29 décembre 2012 (date de promulgation de la présente loi), y compris pour les paiements qui interviendront après le 1^{er} janvier 2014.

En revanche, lorsque le contrat préliminaire ou le contrat a été enregistré à compter du 29 décembre 2012, ces ventes d'immeubles à construire et contrats de construction restent soumis à la TVA au taux de 19,6 % pour les seuls paiements encaissés jusqu'au 31 décembre 2013 (V. § 3).■

24 BASE D'IMPOSITION

Opérations en monnaie étrangère

Études F-33 100-39, F-31 250, F-31 300 et F-37 700

Taux de change à appliquer aux opérations en monnaie étrangère et publication des taux de change pour les opérations intracommunautaires du mois de janvier 2013

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 62, I, B : JO 30 déc. 2012

Cours indicatifs Banque de France, 19 déc. 2012 : JO 20 déc. 2012

Les assujettis qui, dans le cadre de contrats internationaux, facturent et règlent en devises étrangères certaines opérations soumises à la TVA en France devront désormais utiliser le taux de change correspondant au dernier taux publié par la Banque centrale européenne au jour de l'exigibilité de la taxe pour déterminer la base d'imposition de leurs opérations.

Cette modification, qui concerne également la détermination de la base d'imposition des acquisitions intracommunautaires dont le montant est libellé en devises étrangères, ne devrait pas avoir d'incidence sur le maintien de la tolérance administrative offrant aux assujettis la faculté d'utiliser la méthode du taux de change mensuel pour calculer la valeur fiscale de leurs acquisitions intracommunautaires.

Ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2013.

Nous présentons également les taux de certaines monnaies « out » et « tierces » à retenir pour l'évaluation des opérations réalisées au titre du mois de janvier 2013 (déclarations CA 3 à déposer en février 2013).

1. Lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition sont exprimés dans une monnaie autre que l'euro, le taux de change à appliquer est celui du dernier taux déterminé par référence au cours publié par la Banque de France à partir du cours fixé par la Banque centrale européenne, connu au jour de l'exigibilité de la taxe prévue à l'article 269, 2 du CGI (*CGI, art. 266, 1 bis*).

Il convient de se référer, au jour de l'exigibilité, à la liste des cours indicatifs communiquée chaque jour par la Banque de France et publiée quotidiennement au Journal officiel, dans la rubrique « Informations diverses ».

Cette règle de détermination de la base d'imposition concerne tous les assujettis qui, dans le cadre de contrats internationaux, facturent et règlent en devises étrangères certaines opérations soumises à la TVA en France.

On rappelle en effet, que les montants figurant sur la facture peuvent être exprimés dans toute monnaie, pour autant que le montant de taxe à payer soit déterminé en euros en utilisant le mécanisme de conversion prévu au 1 bis de l'article 266 du CGI (*CGI, art. 289, IV*).

Elle s'applique également, le cas échéant pour la détermination de la base d'imposition des acquisitions intracommunautaires (cette disposition concerne notamment les pays appartenant à l'Union européenne et dont les monnaies sont « out » de l'euro).

De même, sont concernées les entreprises françaises qui, dans le cadre de contrats internationaux, facturent et règlent en devises étrangères certaines opérations réalisées avec d'autres entreprises françaises.

2. Le règlement (CEE) n° 2454/93 du 2 juillet 1993 prévoit un système de taux de change périodique mensuel qui peut être déterminé en application des instructions de la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI).

Le taux de change appliqué pour le calcul de la valeur en douane est alors pour les monnaies dont les cours indicatifs sont communiqués chaque jour par la Banque de France et publiés quotidiennement au Journal officiel (monnaies « out » et « tierces »), le taux de change constaté l'avant-dernier mercredi du mois précédant celui au titre duquel est faite la déclaration ; ce taux est utilisable pendant tout le mois de la déclaration, sauf lorsque la clause de sauvegarde est mise en œuvre dans le cas où le taux de conversion d'une monnaie

varie d'au moins 5 % au cours de cette période (*DA douanes n° 13-005, 8 janv. 2013 : BOD n° 6966, 8 janv. 2013*).

Naturellement cette méthode peut être également retenue pour la déclaration d'échanges de biens (DEB) ainsi que pour les acquisitions intracommunautaires et les livraisons intracommunautaires exonérées mentionnées sur la déclaration périodique de chiffre d'affaires.

En application de ce règlement, l'Administration autorise les opérateurs qui le souhaitent à déterminer la valeur fiscale de leurs acquisitions intracommunautaires, en utilisant le taux de change déterminé pour calculer la valeur en douane des importations (méthode des taux de change mensuels), à condition de s'y tenir pour toute opération intracommunautaire de l'année considérée (*BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10, § 400, 31 déc. 2012*).

On rappelle que tout assujetti identifié à la TVA doit souscrire une déclaration des échanges de biens (DEB) entre États membres de l'Union européenne qui récapitule les clients auxquels ont été livrés des biens exonérés de TVA en application de l'article 262 ter, I du CGI (*CGI, art. 289 B*). Sont notamment indiquées sur la DEB, à la fois la valeur statistique calculée comme en matière douanière (en fonction des taux de change mensuels) et la valeur fiscale des acquisitions intracommunautaires et des transferts intracommunautaires.

3. L'article 62, I, B de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 modifie le taux de change de référence pour l'application du mécanisme de conversion aux factures exprimées dans une monnaie autre que l'euro et la détermination de la base d'imposition des acquisitions intracommunautaires dont le montant est libellé en devises étrangères.

4. **Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2013 (*Art. 62, III*).

► Taux de change à appliquer aux opérations en monnaie étrangère

5. Désormais, le taux de change à appliquer pour ces opérations est celui du dernier taux publié par la Banque centrale européenne (BCE) au jour de l'exigibilité de la taxe (*CGI, art. 266, 1 bis modifié*).

On remarquera que les cours publiés par la Banque de France étant identiques à ceux publiés par la Banque

Taxe sur la valeur ajoutée

centrale européenne, cette modification n'a pas de conséquence pratique sur la facturation et la détermination de la base d'imposition des acquisitions intracommunautaires en devises.

6. La nouvelle rédaction de l'article 266, 1 bis du CGI ne devrait pas avoir d'impact sur le maintien de la tolérance administrative autorisant l'utilisation de taux de change mensuels pour déterminer la valeur fiscale des acquisitions intracommunautaires à reporter sur la DEB qui est par ailleurs maintenue pour la facturation en devises (DA douanes n° 13-005, 8 janv. 2013 : BOD n° 6966, 8 janv. 2013).

Toutefois, selon nos informations, le règlement (CEE) n° 2454/93 du 2 juillet 1993 prévoyant un système de taux de change mensuel pour déterminer la valeur en douane des importations devrait être prochainement modifié. Selon nos informations, l'Administration serait alors susceptible d'adapter sa doctrine.

► Taux de change pour les opérations intracommunautaires du mois de janvier 2013

7. Nous présentons ci-après les taux de certaines monnaies « out » et « tierces » de l'avant-dernier mercredi du mois de décembre (19 décembre 2012), sélectionnées parmi la liste établie par la Banque de France et publiées au Journal officiel du 20 décembre 2012. Ces taux pourront être retenus pour l'évaluation des opérations réalisées au titre du mois de janvier 2013 (déclarations mensuelles à déposer en février 2013).

On rappelle que s'agissant des autres monnaies (dites « monnaies exotiques »), dont les cours ne sont pas publiés au Journal officiel, le taux de change appliqué pour le calcul de la valeur en douane est le taux indicatif mensuel, communiqué par la Banque de France, et disponible sur le site internet de la douane.

Pour obtenir la valeur en euros de la devise considérée, il convient de procéder de la manière suivante (en prenant

Pays	Devise	Cours euro/devise (1 euro =)
Bulgarie	BGN	1,9558
Canada	CAD	1,3126
Danemark	DKK	7,4608
Chine	CNY	8,2902
États-Unis	USD	1,3302
Grande-Bretagne	GBP	0,8161
Hongrie	HUF	286,81
Inde	INR	72,569
Japon	JPY	112,36
Lettonie	LVL	0,6963
Lituanie	LTL	3,4528
Norvège	NOK	7,3755
Pologne	PLN	4,0736
Roumanie	RON	4,4755
Russie	RUB	40,79
Suède	SEK	8,6662
Suisse	CHF	1,2096
Tchèque (République)	CZK	25,254

pour exemple la livre anglaise) : 1 livre = 1/0,8161 = 1,225340031 soit, après arrondissement, 1,225 €.

25 FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ

Livraisons intracommunautaires exonérées
Études F-34 100 et F-31 300

Aménagement des règles d'exigibilité de la TVA sur les livraisons intracommunautaires exonérées

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 62, I, C : JO 30 déc. 2012

Dans le cadre de la transposition en droit interne de la directive n° 2010/45/UE du 13 juillet 2010 sur les règles de facturation (V. n° 28), il est prévu, pour les livraisons et transferts de biens expédiés ou transportés vers le territoire d'un autre État membre de l'UE, que l'exigibilité intervient désormais, comme pour les acquisitions intracommunautaires :

- le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur ;
- ou lors de la délivrance de la facture (à l'exclusion des factures d'acomptes), sous réserve qu'elle soit délivrée avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel le fait générateur est intervenu.

Par ailleurs, lorsque ces livraisons et transferts sont effectués de manière continue pendant une période de plus d'un mois civil, le fait générateur se produit à l'expiration de chaque mois civil. Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME ACTUEL

1. Le fait générateur ainsi que la date d'exigibilité de la TVA sont réputés intervenir, pour les livraisons de biens meubles corporels (CGI, art. 256, II), lorsque la livraison a été effectuée (CGI, art. 269, 1, a et 2, a), c'est-à-dire lorsqu'intervient le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire (V. étude F-34 100).

2. Les livraisons intracommunautaires étant en principe exonérées lorsque certaines conditions sont remplies (V. étude F-31 300-3 et s.), aucune TVA n'est exigible.

On rappelle que sont exonérés de la TVA :

- les livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie ;
- les transferts assimilés aux livraisons de biens (CGI, art. 256, III) qui bénéficieraient de l'exonération prévue ci-dessus si elles avaient été effectuées à destination d'un « tiers assujetti » (CGI, art. 262 ter, I).

Tout assujetti est néanmoins tenu de délivrer une facture pour ces livraisons.

3. S'agissant des acquisitions intracommunautaires, contrairement à la règle applicable aux livraisons de biens

meubles corporels en régime intérieur, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA ne coïncident pas.

Le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire est effectuée, c'est-à-dire au moment où la livraison à l'intérieur du pays de biens similaires est réputée effectuée (CGI, art. 269, 1, a), comme pour les livraisons de biens.

La taxe devient exigible :

- le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur, c'est-à-dire la livraison ;
- ou lors de la délivrance de la facture (à l'exclusion des factures d'acomptes), sous réserve qu'elle soit délivrée avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel le fait générateur est intervenu (CGI, art. 269, 2, d). La date de délivrance de la facture correspond en pratique à la date de la facture.

Pour les acquisitions intracommunautaires de biens, les règles de facturation ont donc une incidence directe sur la date d'exigibilité de la taxe.

RÉGIME NOUVEAU

4. Dans le cadre de la transposition en droit interne de la directive n° 2010/45/UE du 13 juillet 2010 sur les règles de facturation (V. n° 28, § 9 et s.), l'article 62, I, C de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 harmonise les règles d'exigibilité de la TVA des livraisons intracommunautaires exonérées et des transferts assimilés avec celles prévues pour les acquisitions intracommunautaires.

Aucune TVA n'étant à verser au Trésor s'agissant d'opérations exonérées, cette disposition a pour objectif d'uniformiser dans les déclarations de chiffre d'affaires et dans les déclarations

d'échanges de biens (DEB) les informations relatives aux livraisons intracommunautaires et aux acquisitions intracommunautaires.

Ainsi, pour les livraisons et transferts de biens expédiés ou transportés vers le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie, exonérés de TVA en application de l'article 262 ter, I du CGI, l'exigibilité intervient désormais, comme pour les acquisitions intracommunautaires actuellement :

- le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur ;

– ou lors de la délivrance de la facture (à l'exclusion des factures d'acomptes), sous réserve qu'elle soit délivrée avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel le fait générateur est intervenu (CGI, art. 269, 2, d modifié).

5. Par ailleurs, la définition du fait générateur pour les livraisons et transferts précités est précisée : lorsqu'ils

sont effectués de manière continue pendant une période de plus d'un mois civil, le fait générateur se produit à l'expiration de chaque mois civil (CGI, art. 269, 1, a quin-quies nouveau).

6. **Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 62, III).■

26 DÉDUCTIONS

Importations

Études F-31 150, F-35 010-13 et F-35 020-62

Aménagement des modalités de déduction de la TVA à l'importation

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 64, I, A : JO 30 déc. 2012

À compter du 31 décembre 2012, le redevable est autorisé à opérer la déduction de la TVA due à l'importation même s'il n'a pas encore effectivement payé cette taxe.

Cette mesure met le droit interne en conformité avec la directive TVA et légalise la pratique administrative en vigueur.

1. Les importations de biens sont soumises à la TVA en vertu de l'article 2, § 1, d de la directive n° 2006/112/CE, transposé sous l'article 291, I, 1 du CGI.

Cette TVA est récupérable dans la mesure où les biens importés sont utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti. L'article 271, II, 1, b du CGI prévoit à cet égard que la TVA dont les redevables peuvent opérer la déduction est celle qui est perçue à l'importation.

De son côté, l'article 168, e de la directive n° 2006/112/CE, reprenant l'article 17, § 2, b de la 6^e directive, dispose que l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ses opérations taxées, de déduire du montant de la TVA dont il est redevable la TVA « due ou acquittée » pour les biens importés dans cet État membre.

Or, dans un arrêt du 29 mars 2012 (CJUE, 29 mars 2012, aff. C-414/10, Véleclair SA : Dr. fisc. 2012, n° 18, comm. 286, note A.-G Hamonic-Gaux), sur une demande de décision préjudicielle du Conseil d'État, la Cour de justice a jugé que « L'article 17, § 2, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas à un État membre de subordonner le droit à déduction de la TVA à l'importation au paiement effectif préalable de ladite taxe par le redevable lorsque ce dernier est également le titulaire du droit à déduction ».

La Cour de justice a écarté l'argument selon lequel, à défaut du paiement effectif préalable de la TVA à l'importation, il existerait un risque de fraude ou d'abus à la TVA. En effet, a observé la Cour, il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que

les conditions pour en bénéficier sont remplies et l'administration fiscale, si elle constate que le droit à déduction a été exercé de manière frauduleuse, est habilitée à demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites. Il appartient, par ailleurs, au juge national de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs du dossier, que ce droit est invoqué frauduleusement. Ensuite, l'importation d'un bien constitue un acte physique qui est attesté et vérifiable par l'administration compétente du fait de la présence dudit bien en douane (pts 31 à 33).

2. Afin de mettre les dispositions du CGI en conformité avec le droit de l'Union européenne, tel qu'interprété par la CJUE dans l'arrêt du 29 mars 2012 (V. § 1), l'article 64, I, A de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 permet la **déduction de la taxe qui est due à l'importation**, et non plus seulement de la taxe perçue (CGI, art. 271, II, 1, b modifié).

Il en résulte que le droit à déduction de l'assujetti porte non seulement sur la TVA acquittée en douane, mais aussi sur la taxe qui doit encore être payée. Cette modification légalise la mesure administrative qui autorise les opérateurs, depuis avril 2005, à payer la TVA le 25 du mois suivant celui de l'importation, soit après le dépôt de la déclaration de chiffre d'affaires sur laquelle cette taxe est déduite.

3. **Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte, cette mesure entre en vigueur à compter du 31 décembre 2012 (lendemain de la publication de la loi au Journal officiel).■

Légalisation de l'identification à la TVA des assujettis réalisant des acquisitions intracommunautaires de biens

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 64, I, C : JO 30 déc. 2012

La loi prévoit désormais expressément l'identification à la TVA sous un numéro individuel des assujettis ou personnes morales non assujetties qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA. Ces dispositions s'appliquent à compter du 31 décembre 2012.

RÉGIME ACTUEL

1. Les entreprises assujetties à la TVA sont soumises à un certain nombre d'obligations à caractère administratif, dont l'obtention d'un numéro individuel d'identification.

Le numéro individuel vise à garantir la sûreté des échanges entre les assujettis au sein de l'Union européenne.

Les éléments d'identification des entreprises des États membres sont rassemblés dans une base de données électronique.

Ainsi, les numéros attribués aux entreprises françaises sont vérifiables par les entreprises et les autorités administratives des autres États membres. En contrepartie, les entreprises françaises ont la possibilité de consulter et de vérifier les identifiants de leurs partenaires commerciaux.

2. Depuis le 1^{er} janvier 1993, et selon les dispositions de l'article 286 ter du CGI, un numéro individuel d'identification à la TVA est attribué sous certaines conditions :

► à tout assujetti qui effectue à titre non occasionnel des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction lorsque le redevable de la taxe applicable à ces opérations n'est pas l'acquéreur des biens ni le preneur des services (*CGI, art. 286 ter, 1°*) ;

► aux personnes visées à l'article 256 bis, I, 2° du CGI (PBRD) qui ne bénéficient pas, de plein droit ou sur option, du régime dérogatoire aux acquisitions intracommunautaires et sont donc redevables de la taxe au titre de leurs acquisitions intracommunautaires (*CGI, art. 286 ter, 2°*) ;

Les personnes morales non assujetties, les assujettis non redevables, les assujettis bénéficiant du régime de la franchise en base (*CGI, art. 293 B*), les agriculteurs bénéficiant du remboursement forfaitaire agricole (*CGI, art. 298 bis*), ne disposent d'un numéro individuel d'identification que dès lors qu'ils déclarent effectuer des opérations rendant cette attribution obligatoire ou qu'ils optent pour acquitter la TVA sur les acquisitions intracommunautaires (*CGI, art. 260 CA*).

► à tout assujetti qui effectue en France des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ses opérations qui relèvent des activités économiques visées à l'article 256 A, 5^e alinéa du CGI, et effectuées à l'étranger (*CGI, art. 286 ter, 3°*).

À compter du 1^{er} janvier 2010, un numéro individuel d'identification est également attribué :

– à tout assujetti preneur d'une prestation de services au titre de laquelle il est redevable de la taxe en France en application de l'article 283, 2 du CGI (*CGI, art. 286 ter, 4°*) : les assujettis établis en France qui n'ont pas de numéro individuel d'identification en application des dispositions des 1^o, 2^o, 3^o ou 5^o de l'article 286 ter du CGI se voient attribuer, sur demande auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils dépendent, un numéro individuel d'identification lorsqu'ils font l'acquisition de telles prestations de services ;

– à tout prestataire établi en France d'une prestation de services au titre de laquelle seul le preneur est redevable de la taxe dans un

autre État membre de la Communauté en application de l'article 196 de la directive n° 2006/112/CE (*CGI, art. 286 ter, 5°*) : les assujettis établis en France qui n'ont pas de numéro individuel d'identification en application des dispositions des 1^o, 2^o, 3^o ou 4^o de l'article 286 ter du CGI se voient attribuer, sur demande auprès du SIE dont ils dépendent, un numéro individuel d'identification lorsqu'ils réalisent de telles prestations.

Un modèle de « demande d'attribution de numéro de TVA intracommunautaire » mentionné au BOI-LETTRE-000081 peut être utilisé (*L. fin. 2010, n° 2009-1673, 30 déc. 2009, art. 102 ; Instr. 4 janv. 2010 : BOI 3 A-1-10 : V. D.O Actualité 1/2010, n° 6, § 196 et s.*).

3. L'identification, en tant que tels, des assujettis à la TVA qui réalisent de plein droit des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de leurs activités économiques situées en France, est prévue par la directive TVA mais résulte en droit interne d'une pratique de l'Administration et ne repose ainsi sur aucune base légale.

L'article 286 ter, 2° du CGI ne prévoit expressément d'identification par un numéro individuel que pour les personnes qui ne remplissent plus les conditions leur permettant de ne pas être soumises à la TVA ou qui demandent à acquitter la TVA sur leurs acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels à titre onéreux (*V. § 1 et 2*). L'article 214 de la directive TVA 2006/112/CE impose aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour que soit notamment identifié par un numéro individuel tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b), ou qui a exercé l'option prévue à l'article 3, paragraphe 3, lui permettant de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires. La transposition de cet alinéa est donc incomplète.

L'Administration a indiqué, dans le cas d'opérations d'introduction en France de biens en provenance d'un autre État membre de l'Union européenne suivies de ventes internes réalisées par des assujettis non-établis en France à destination d'acquéreurs identifiés à la TVA en France, que la personne tenue de souscrire la DEB afin d'y mentionner l'introduction des biens en France est :

– l'assujetti qui réalise une acquisition intracommunautaire ;

Cet assujetti réalise une opération exonérée sur le fondement de l'article 262 ter, II, 3° du CGI n'a pas à souscrire de déclaration de chiffre d'affaires en France mais est tenu de souscrire une DEB pour des motifs uniquement statistiques.

– et qu'il est nécessairement identifié à la TVA en France au titre de cette acquisition (*Instr. 7 juin 2012, BOI 3 A-5-12, 20 juin 2012 : V. D.O Actualité 24/2012, n° 3, § 3. – BOI-TVA-DECLA-20-20-40, § 50, 20 sept. 2012 ; Circ. n° 12-002, 5 janv. 2012 : BO douanes n° 6917, 11 janv. 2012 reprise dans BOFIP-Impôts*).

RÉGIME NOUVEAU

4. La pratique actuelle, prévue par la directive TVA, consistant à identifier à la TVA par un numéro individuel les assujettis ou personnes morales non assujetties qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA, est légalisée par l'article 64, I, C de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 (CGI, art. 286 ter, 2° modifié).

L'article 64, I, C, 2° de la loi procède par ailleurs à une modification rédactionnelle au 5° de l'article 286 ter du CGI afin de remplacer les termes « la Communauté » européenne par « l'Union » européenne.

La loi prévoit désormais l'attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA à tout assujetti ou toute personne morale non assujettie qui effectue des acquisitions intracommunautaires soumises à la TVA :

- de biens meubles corporels effectués à titre onéreux (CGI, art. 256 bis, I) ;
- mais également de moyens de transports neufs (CGI, art. 298 sexies, I).

La particularité du régime des moyens de transport neufs tient à ce que les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs effectuées par une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) ou par toute autre personne non assujettie (particuliers notamment) sont soumises à la TVA en France alors qu'en principe, les acquisitions des personnes susvisées sont taxables dans le pays de départ (V. étude F-31 500-49 et s.).

Sont donc désormais visées par cette obligation d'identification les personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) effectuant des acquisitions intracommunautaires de moyens de transports neufs, lesquelles échappaient jusqu'alors à une telle prescription.

Les commentaires de l'Administration sur ce point sont attendus avec intérêt.

5. **Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte, ces dispositions s'appliquent à compter du 31 décembre 2012 (lendemain de la publication de la loi au Journal officiel).■

28 OBLIGATIONS

Règles de facturation

Études F-37 250, F-81 100, F-81 300 F-81 600 et F-81 850

Aménagement des règles de facturation de TVA

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 62 : JO 30 déc. 2012

La directive 2010/45/UE du 13 juillet 2010, qui poursuit un objectif de simplification et d'harmonisation des règles de facturation en matière de TVA des différents États membres de l'Union européenne, est transposée en droit interne. Cette transposition permet principalement :

- la suppression des obstacles juridiques à la transmission et au stockage des factures électroniques ;
- la précision des règles de territorialité en matière de facturation ; la loi prévoit désormais expressément l'application des règles de facturation prévues à l'article 289 du CGI aux opérations réputées situées en France du fait des règles de territorialité des opérations imposables à la TVA.

Les procédures de signature électronique avancée et de transmission électronique des factures (EDI) sont maintenues et, désormais, toutes les formes électroniques de facture sont autorisées et tiennent lieu de factures d'origine, sous réserve :

- de la mise en place par l'entreprise assujettie de certains contrôles internes ;
- et de la conformité des factures aux exigences des procédures électroniques actuelles (accord du destinataire et respect des critères d'authenticité de l'origine, de l'intégrité du contenu, et lisibilité de la facture).

Sont également mis en œuvre :

- l'harmonisation du délai d'émission des factures pour certaines livraisons transfrontalières ;
- l'aménagement des règles relatives au mandat de facturation,
- et la modification de certaines exigences relatives au contenu des factures.

Parallèlement à la libéralisation de la facturation électronique, sont aménagées :

- les modalités de contrôle par l'Administration du respect des règles de facturation (droit d'enquête et droit d'intervention inopinée) ;
- les règles de conservation des factures.

Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME ACTUEL

1. L'économie de la TVA repose sur le principe fondamental selon lequel l'impôt inclus dans le prix d'une opération taxée est déductible de la taxe applicable à cette opération. La déduction est toutefois subordonnée, d'un point

de vue formel, à la possession par les assujettis d'un document comportant distinctement la mention de la TVA. Dans la généralité des cas, ce document, qui justifie

l'exercice du droit à déduction, est constitué par la facture remise par le fournisseur des biens ou des services.

Les règles de facturation applicables actuellement sont issues de la transposition de la directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001 qui a introduit des règles communes au niveau de l'Union européenne pour lever les obstacles au développement du marché intérieur. Ces règles offrent un cadre juridique commun qui a permis de débiter la simplification, la modernisation et l'harmonisation des règles de facturation. Cela étant, les différentes options offertes aux États membres par la directive de 2001 n'ont pas permis d'aboutir à une harmonisation satisfaisante, ni à un développement significatif de la facturation électronique.

2. Territorialité des règles de facturation - Selon l'Administration, les règles de facturation prévues par le CGI s'appliquent, en principe, aux opérations effectuées sur le territoire français ou réputées telles.

Ainsi, les opérations réalisées sur le marché domestique doivent-elles être facturées dans les conditions prévues par les articles 289 du CGI, 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II à ce code (*BOI-TVA-DECLA-30-20-10, § 50, 12 sept. 2012*).

Il en va de même de certaines opérations effectuées au profit d'assujettis établis dans d'autres États membres de l'Union européenne ou d'opérateurs établis hors de l'Union européenne lorsque le lieu de ces opérations est réputé se situer, en application des règles de territorialité, sur le territoire français, et ce, indépendamment du fait que ces opérations ne seraient pas effectivement imposées en raison d'une mesure d'exonération spécifique (exemple : livraisons intracommunautaires et exportations réalisées par un assujetti établi ou identifié en France).

Sont également concernées les opérations effectuées par des opérateurs établis hors de France lorsque le lieu de ces opérations est réputé se situer, en application des règles de territorialité, sur le territoire français (exemple : prestations visées à l'article 259 A du CGI lorsque les dispositions de cet article fixent le lieu de ces prestations en France, services fournis par voie électronique à un non assujetti à la TVA établi ou ayant sa résidence habituelle en France).

En revanche, les règles de facturation applicables à une livraison de biens ou une prestation de services située dans un autre État membre de l'Union européenne en application des règles de territorialité de la directive TVA, sont celles qui sont applicables dans l'État membre où est située l'opération.

Tel est le cas d'une livraison intracommunautaire située dans un autre État membre qui donne lieu à une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA française.

En ce qui concerne les opérations réalisées hors de l'Union européenne et ainsi qu'il a été précisé ci-avant, les livraisons de biens exportés à partir du territoire français et exonérées en application de l'article 262, I du CGI doivent être facturées dans les conditions prévues à l'article 289 du CGI.

En revanche, les factures délivrées aux importateurs établis ou identifiés en France par des fournisseurs établis hors de l'Union ne relèvent pas, en principe, du champ d'application territorial de l'article 289 du CGI et des dispositions de la directive TVA.

Il en va de même des opérations réalisées à partir et à destination d'un pays situé hors de l'Union européenne par des entreprises établies en France.

3. Personnes tenues de délivrer des factures - L'obligation de facturation s'impose aux assujettis, c'est-à-dire aux personnes qui réalisent une activité économique à titre indépendant (*CGI, art. 256 A*). Toutefois, les factures peuvent être matériellement émises, au nom et pour le

compte de l'assujetti, par le client (autofacturation) ou par un tiers (sous-traitance de la facturation) lorsque cet assujetti leur donne expressément mandat à cet effet. Le mandat de facturation ainsi établi doit notamment prévoir que l'assujetti conserve l'entière responsabilité de ses obligations en matière de facturation et de ses conséquences au regard de la TVA (*CGI, art. 289, I, 2*).

4. Opérations donnant lieu à facturation - Une facture doit obligatoirement être émise lorsque des acomptes sont versés dans le cadre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services imposable réalisée par un assujetti au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie (*CGI, art. 289, I, 1, c*). Cette obligation d'émettre une facture d'acompte s'étend par ailleurs aux livraisons de biens relevant du régime de la vente à distance, ainsi qu'aux livraisons intracommunautaires de biens exonérées (*CGI, art. 262 ter, I*) et aux livraisons intracommunautaires exonérées de moyens de transports neufs (*CGI, art. 298 sexies, II*).

5. Date d'émission de la facture - La facture doit, en principe, être émise dès la réalisation de la livraison ou de la prestation de services. Elle peut toutefois être établie de manière périodique pour plusieurs livraisons de biens ou prestations de services distinctes réalisées entre l'assujetti et son client au titre du même mois civil. Cette facture est établie au plus tard à la fin de ce même mois. Le différé de facturation ne peut en aucun cas avoir pour effet de retarder la déclaration de la taxe exigible au titre des opérations facturées (*CGI, art. 289, I, 3*).

6. Mentions à porter sur les factures - Des dispositions réglementaires de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, il résulte que les factures doivent obligatoirement comporter certaines mentions communes à toutes les opérations. Il s'agit :

- des mentions relatives aux parties ;
- de la date et du numéro de la facture ;
- des mentions relatives aux opérations réalisées (*V. étude F-37 250-44 et s.*). Doit notamment figurer la référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la directive TVA ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération, d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire (*V. étude F-37 250-65*).

7. Transmission par voie électronique des factures - La directive du 20 décembre 2001 prévoit, dans le cadre des échanges internes, communautaires ou extracommunautaires, la possibilité de transmettre les factures par voie électronique selon deux normes sécurisées : la signature électronique ou l'échange de données informatisées (EDI).

8. Procédure du droit d'enquête - La procédure de droit d'enquête prévue à l'article L. 80 F du LPF a pour objectif de rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA en application du CGI ainsi qu'aux dispositions adoptées par les États membres pour l'application des articles 217 à 248 de la directive TVA n° 2006/112/CE.

Ainsi, par exemple, les agents des impôts (ayant au moins le grade de contrôleur) peuvent se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation. Ils peuvent également procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

RÉGIME NOUVEAU

9. L'article 62 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 transpose en droit interne la directive 2010/45/UE du Conseil de l'Union européenne du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA en ce qui concerne les règles de facturation.

Cette directive n° 2010/45/UE poursuit un objectif d'harmonisation des règles de facturation des différents États membres de l'Union européenne initié par la directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001 (Cons. UE, dir. n° 2010/45/UE, 13 juill. 2010 : JO L 189, 22 juill. 2010 et JO L 210, 11 août 2010 : V. D.O Actualité 30/2010, n° 11, § 1 et s.).

La transposition de ces nouvelles dispositions permet principalement :

– de préciser les règles de territorialité en matière de facturation (V. § 11 et s.) ;

– d'étendre les modalités de facturation électronique. Les nouvelles règles introduites visent à assurer un traitement identique des factures papier et des factures électroniques (V. § 24 et s.).

À titre de simplification et d'harmonisation européenne, sont également aménagés :

– les règles relatives au mandat de facturation (V. § 16 et s.) ;

– le délai d'émission des factures pour certaines livraisons transfrontalières (V. § 19 et s.) ;

– les modalités d'application de l'obligation de facturation (V. § 21 et s.).

Corrélativement à la libéralisation de la facturation électronique, les modalités de contrôle par l'Administration du respect des règles de facturation sont complétées (V. § 37 et s.) et les modalités de conservation et de stockage des factures sont précisées (V. § 32 et s.).

10. Entrée en vigueur - Ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2013 (Art. 62, II et III). En pratique, ces nouvelles règles s'appliquent aux factures émises à compter de cette date.

► Aménagement des règles relatives à la délivrance des factures

Champ d'application territorial des règles de facturation

11. Les règles de territorialité des factures jusqu'à présent d'origine administrative (V. § 2) sont désormais expressément prévues par une disposition légale.

12. Opérations réputées situées en France - Les règles de facturation prévues à l'article 289 du CGI s'appliquent aux opérations réputées situées en France du fait des règles de territorialité des opérations imposables à la TVA, fixées par les articles 258 à 259 D du même code (CGI, art. 289-0 nouveau).

13. Une exception est prévue pour les opérations qui remplissent deux conditions cumulatives :

– elles sont réalisées par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique dans un autre État membre, ou qui y dispose d'un établissement stable à partir duquel la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ou, à défaut, de son domicile ou de sa résidence habituelle ;

– l'acquéreur ou le preneur établi en France est redevable de la taxe pour ces opérations (autoliquidation), sauf si

l'assujetti leur a donné mandat pour facturer en son nom et pour son compte.

14. Opérations dont le lieu d'imposition n'est pas situé en France - Les règles de facturation françaises prévues par l'article 289 du CGI sont également applicables aux opérations :

– réalisées par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique en France, ou qui y dispose d'un établissement stable à partir duquel la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle,

– lorsque l'acquéreur ou le preneur établi dans un autre État membre est redevable de la taxe (autoliquidation), sauf si l'assujetti leur a donné mandat pour facturer en son nom et pour son compte ;

– ou lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée ne pas être effectuée dans l'Union européenne en application du titre V de la directive n° 2006/112/CE.

Suppression de l'obligation d'établir une facture pour certains acomptes

15. Les acomptes versés pour le paiement de livraisons de biens exonérées de TVA (CGI, art. 262 ter, I) ou de livraisons de moyens de transports neufs (CGI, art. 298 sexies, II) ne doivent plus donner lieu à l'établissement d'une facture (CGI, art. 289, I, 1, c modifié).

Modification des règles relatives au mandat de facturation

16. Dans sa nouvelle rédaction, l'article 289, I, 2 du CGI ne prévoit plus explicitement que le mandat de facturation donné par l'assujetti fournisseur du bien ou du service soit exprès (CGI, art. 289, I, 2 modifié).

Pour que cette obligation ne soit plus effective, il est toutefois nécessaire que la rédaction des dispositions réglementaires de l'article 242 nonies, I de l'annexe II au CGI prévoyant l'exigence d'un mandat écrit et préalable soit également modifiée.

On attendra avec intérêt les précisions de l'Administration pour savoir si ces règles seront modifiées ou non par décret sur ce point. Quoiqu'il en soit, afin de se prémunir de toute contestation, il est préférable pour l'assujetti d'établir expressément un mandat écrit et préalable.

En outre, la condition selon laquelle, le mandat de facturation ainsi établi doit prévoir que l'assujetti conserve l'entière responsabilité de ses obligations en matière de facturation et de ses conséquences au regard de la TVA est supprimée (CGI, art. 289, I, 2 modifié).

Malgré la suppression de cette condition dans le mandat de facturation, la responsabilité de l'émission de la facture repose toujours par principe sur l'assujetti en vertu de l'article 289, I, 1 du CGI qui précise que tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise par lui-même ou, en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers.

17. Une nouvelle condition est toutefois créée : pour qu'elle soit considérée comme émise en son nom et pour son compte, toute facture émise par un mandataire devra désormais être acceptée par l'assujetti mandant.

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point ou l'intervention d'un décret d'application pour savoir quelle forme prendra cette acceptation.

18. Les modalités d'application de ces dispositions, lorsque le mandataire est établi dans un pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance

mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE et par le règlement (UE) n° 904/2010 sont renvoyées à un décret en Conseil d'État (CGI, art. 289, I, 2 modifié).

Harmonisation du délai d'émission des factures pour certaines livraisons transfrontières

19. Le présent article maintient la possibilité d'établir une facture de manière périodique pour plusieurs livraisons de biens ou prestations de services distinctes, réalisées au profit d'un même acquéreur ou preneur, pour lesquelles la taxe devient exigible au cours d'un même mois civil (V. § 5). Cette facture est établie au plus tard à la fin de ce même mois.

Il supprime toutefois la précision actuelle interdisant que le différé de facturation ait pour effet de retarder la déclaration de la taxe exigible au titre des opérations facturées (CGI, art. 289, I, 3 modifié).

20. Par ailleurs, il prévoit que la facture est émise au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur pour les opérations suivantes :

– livraisons de biens exonérées (CGI, art. 262, ter, I) et livraisons intracommunautaires exonérées de moyens de transports neufs (CGI, art. 298 sexies, II) ;

– et prestations de services pour lesquelles la taxe est autoliquidée par le preneur en application de l'article 196 de la directive TVA n° 2006/112/CE (CGI, art. 289, I, 3 modifié).

► Simplification des modalités d'application de l'obligation de facturation

21. À titre de simplification, l'exigence d'un décret en Conseil d'État pour préciser les modalités d'application de l'obligation de facturation est supprimée (CGI, art. 289, I, 5 modifié).

22. Harmonisation des mentions à porter sur les factures - Un décret en Conseil d'État fixe les mentions obligatoires qui doivent figurer sur les factures. Ce décret à paraître déterminera notamment les éléments d'identification des parties, les données concernant les biens livrés ou les services rendus et celles relatives à la détermination de la TVA.

Compte tenu de la nouvelle rédaction de l'article 226 de la directive TVA sur l'harmonisation des mentions à porter sur les factures tel que modifié et complété par la directive 2010/45/UE dont l'article 62 de la présente loi assure la transposition, le décret appelé à modifier l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI fixant les mentions obligatoires devant figurer sur les factures (V. § 6) devrait prévoir l'exigence d'une nouvelle mention « Autofacturation » lorsque le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services émet la facture à la place du fournisseur ou du prestataire.

Aussi, la disposition prévoyant la référence obligatoire à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la directive TVA ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération, d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire (V. § 6) devrait être modifiée dans les conditions suivantes :

► lorsque l'acquéreur ou le preneur est redevable de la TVA, la référence de la disposition du CGI ou communautaire concernée devrait être remplacée par la mention « Autoliquidation » ;

► en présence d'un régime de taxation sur la marge, ce régime devrait clairement être identifié de la façon suivante sans qu'il soit nécessaire de préciser la disposition du CGI ou communautaire concernée :

– en cas d'application du régime particulier des agences de voyage, la mention « Régime particulier – agences de voyage » ;

– en cas d'application d'un des régimes particuliers applicables dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, la mention « Régime particulier – Biens d'occasion » ; « Régime particulier – Objets d'art » ou « Régime particulier – Objets de collection et d'antiquité », respectivement.

Aussi, selon l'exposé des motifs de l'article initial du projet de loi, il est envisagé d'étendre la possibilité de recourir à une facture simplifiée pour les opérations internes de faible montant. Cette disposition, prévue par la directive 2010/45/UE pour les factures dont le montant n'excède pas 100 €, pourrait être introduite en droit interne par décret.

23. Harmonisation des conditions d'établissement des factures en devises étrangères - Les montants figurant sur la facture peuvent être exprimés dans toute monnaie, pour autant que le montant de taxe à régulariser, et non plus seulement à payer, soit déterminé en euros en utilisant le mécanisme de conversion prévu à l'article 266, 1 bis du CGI (CGI, art. 289, IV, al. 1^{er} modifié).

On rappelle que l'Administration recommande aux entreprises qui établissent des factures en devises étrangères, afin d'éviter des litiges et assurer une bonne information de leurs clients, qu'elles indiquent sur les factures le taux de change applicable (V. D.O Actualité 11/2006, § 106 à 107 : BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10, § 390, 31 déc. 2012).

► Extension des modalités de facturation électronique

24. Les nouvelles règles introduites visent à assurer un traitement identique des factures papier et des factures électroniques.

25. L'assujetti a désormais le choix entre trois procédures pour émettre ou recevoir des factures :

– soit le mode de droit commun applicable aux factures sur papier ou transmises sous un format électronique reposant sur une solution technique autre que EDI ou la signature électronique avancée ;

– soit la procédure de signature électronique avancée définie à l'article 233, 2, a de la directive TVA n° 2006/112/CE ;

– soit enfin la transmission sous forme d'un message structuré (EDI).

Exigences communes aux trois procédures

26. Exigences communes aux factures sur papier ou au format électronique - Les exigences posées par la directive pour que des factures électroniques ou papier soient admissibles sont maintenues. Ainsi, les critères suivants doivent être assurés à compter de l'émission de la facture et jusqu'à la fin de sa période de conservation :

– l'authenticité de l'origine,

– l'intégrité du contenu,

– et la lisibilité de la facture (CGI, art. 289, V modifié).

27. Exigences communes à l'ensemble des factures électroniques - L'accord du destinataire est requis pour la transmission et la mise à disposition des factures par voie électronique qu'il s'agisse de la transmission EDI, de la signature électronique ou de factures électroniques échangées suivant le mode de droit commun.

Droit commun : facturation papier ou électronique

28. Toutes les formes électroniques de facture, pourvu qu'elles soient conformes aux exigences précitées sont désormais admises (CGI, art. 289, VI nouveau).

Elles tiennent lieu de factures d'origine.

29. Le recours à la procédure de droit commun (facture papier ou électronique) est admis dès lors que :

– des contrôles documentés et permanents sont mis en place par l'entreprise,

– et permettent d'établir une piste d'audit fiable entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou presta-

tion de services qui en est le fondement (*CGI, art. 289, VII nouveau*).

La notion de « piste d'audit fiable » ainsi que les modalités du contrôle interne ne sont pas définies par le présent article. Les commentaires de l'Administration sur ces points sont attendus avec intérêt.

Signature électronique avancée

30. La signature électronique avancée pour les factures électroniques est maintenue.

Un décret à paraître précisera les nouvelles conditions d'émission, de signature et de stockage de ces factures (*CGI, art. 289, VII, 2° nouveau*).

Factures transmises par EDI

31. La procédure de transmission par échange de données informatisées (EDI) est également maintenue aux factures transmises par voie électronique.

Le présent article supprime les dispositions de l'article 289 bis du CGI, prévoyant de réserver la reconnaissance comme factures d'origine, aux factures transmises par voie électronique sous la forme d'un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque.

La description des modalités de télétransmission à respecter est renvoyée à un décret à paraître (*CGI, art. 289, VII, 3° nouveau*).

► Obligation de conservation et de stockage des factures

32. Obligation de conservation - Les informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information constitutifs des **contrôles internes des entreprises** (*V. § 29*) et la documentation décrivant leurs modalités de réalisation doivent être **conservés pendant 6 ans**.

Ce délai est déjà applicable à la conservation des livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'Administration, conformément à l'article L. 102 B du LPF.

33. Précisions sur les modalités des obligations de stockage - La condition selon laquelle les factures émises par les assujettis ou, en leur nom et pour leur compte, par leur client ou par un tiers, ainsi que toutes les factures qu'ils ont reçues, doivent être stockées sur le territoire français, lorsque ce stockage n'est pas effectué par voie électronique garantissant un accès immédiat, complet et en ligne aux données concernées est maintenue (*LPF, art. L. 102 C, al. 1^{er}*).

Afin de garantir le respect des **critères d'authenticité de l'origine, de l'intégrité du contenu et de la lisibilité de la facture** (*V. § 26*), les factures doivent être stockées sous la forme originelle, papier ou électronique, sous laquelle elles ont été transmises ou mises à disposition (*LPF, art. L. 102 C, al. 2 nouveau*).

34. Les assujettis ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ou n'offrant pas un droit d'accès en ligne immédiat, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées (*LPF, art. L. 102 C, al. 3 modifié*).

35. À des fins de contrôle, les autorités compétentes des États membres de l'Union européenne ont un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation des factures émises ou reçues, stockées sur le territoire

français par ou pour le compte d'un assujetti qui est redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires dans ces États membres ou qui y est établi.

La **restriction de ce droit d'accès** dans les limites fixées par la réglementation de l'État d'établissement de l'assujetti et dans la mesure où cela est nécessaire aux fins de contrôle est supprimée.

36. Par ailleurs, l'obligation qui pèse sur tout assujetti stockant ses factures par voie électronique sur le territoire français de s'assurer que l'Administration a, à des fins de contrôle, un accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées est étendue aux assujettis stockant leurs factures par voie électronique sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou d'un pays lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle.

► Adaptation des règles de contrôle

37. Parallèlement à la libéralisation de la facturation électronique, le présent article adapte les modalités du contrôle par l'Administration du respect des règles de facturation, complétant ainsi la transposition de la directive 2010/45/UE.

38. Vérification des moyens de contrôle interne mis en oeuvre par l'entreprise - Les agents de l'administration des impôts s'assurent que l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures émises ou reçues par le contribuable soient garanties par les contrôles internes (*V. § 29*) mis en place par l'entreprise (*LPF, art. L. 13 D nouveau*).

Ils vérifient l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information constitutifs de ces contrôles internes à l'entreprise, ainsi que la documentation décrivant leurs modalités de réalisation.

Si ces contrôles sont effectués sous forme électronique, les contribuables sont tenus de présenter sous cette forme les éléments demandés. Les agents de l'Administration peuvent prendre copie des informations ou documents de ces contrôles et de leur documentation par tout moyen et sur tout support.

39. Lorsque les agents de l'administration des impôts ne peuvent pas effectuer la vérification des factures prévue à l'article L. 13 D du LPF, les factures concernées ne seront alors pas considérées comme factures d'origine.

Dans ce cas, la déductibilité de la TVA des factures reçues est susceptible d'être rejetée.

Il en est de même si les **contrôles internes mis en place par l'entreprise ne permettent pas d'assurer l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures.**

Ces dispositions s'appliquent sans préjudice des dispositions de l'article 283,3 du CGI selon lesquelles toute personne qui mentionne la TVA sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation (*LPF, art. L. 13 E nouveau*).

40. Aménagement du droit d'enquête - Des précisions sont apportées aux **conditions dans lesquelles s'exerce le droit d'enquête** des agents des impôts lorsqu'ils recherchent les **manquements aux règles de facturation** auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA (*CGI, art. L. 80 F modifié*) afin de tenir compte des contrôles internes mis en place par les entreprises pour le bénéfice de la procédure de facturation de droit commun (*V. § 29*).

Les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur peuvent actuellement se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

Désormais, ces agents pourront également accéder à l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information constitutifs des contrôles internes mis en place par les assujettis et à la documentation décrivant leurs modalités de réalisation.

Si ces contrôles internes sont effectués sous forme électronique, les assujettis sont tenus de les présenter sous cette forme. Les agents de l'administration peuvent prendre copie des informations ou documents de ces contrôles et de leur documentation par tout moyen et sur tout support.

41. Institution d'un droit d'intervention inopinée - Un nouveau droit d'intervention inopinée dans certains locaux professionnels est institué (*LPF, art. L 80 FA nouveau*).

Il reprend les dispositions qui figurent actuellement à l'article 289 *bis* du CGI pour les factures transmises sous la forme d'un message structuré, en l'étendant à l'ensemble des factures électroniques.

Les locaux visés sont ceux :

– des professionnels des entreprises émettrices et réceptrices des factures ;

– des prestataires de services de télétransmission.

Ce droit d'accès a pour objet de permettre le contrôle de la conformité du fonctionnement du système de télétransmission des factures et de la procédure de signature électronique aux conditions fixées par décret. ■

29

RÉGIMES SPÉCIAUX

Agriculture

Études F-38 260 et F-32 250

Application du taux normal aux opérations portant sur les équidés non destinés à l'alimentation humaine ou à la production agricole

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 64, I, B et F, 3 et III : JO 30 déc. 2012

Les opérations portant sur les équidés qui ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole sont soumises au taux normal de la TVA.

Le taux normal s'applique aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME ACTUEL

1. Les opérations portant sur les produits d'origine agricole n'ayant subi aucune transformation sont soumises au taux réduit de la TVA de 7 % (*CGI, art. 278 bis, 3°*). Ce taux s'applique notamment aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits de l'élevage et en particulier aux animaux de boucherie, morts ou vifs, au nombre desquels figurent les équidés : chevaux et juments, mulets, mules et bardots, ânes et ânesses, baudets et étalons (*BOI-TVA-LIQ-30-10-20, § 20, 12 sept. 2012*), notamment aux opérations réalisées par les propriétaires et éleveurs de chevaux de course, par exemple pour les opérations de monte et de saillie, considérées comme des travaux à façon portant sur des produits agricoles non transformés (*BOI-TVA-SECT-80-10-30-40, § 170, 12 sept. 2012*).

Par exception, les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites à des personnes non assujetties à la TVA sont soumises au taux particulier de 2,10 % (*CGI, art. 281 sexies*). Ce taux est notamment applicable aux ventes d'équidés vivants à des non-assujettis.

Par ailleurs, les carcasses et quartiers de viande d'équidés qui sont susceptibles d'être utilisés en l'état dans l'alimentation humaine sont considérés comme des produits alimentaires. Par conséquent, ils sont soumis au taux réduit de 5,5 % (*CGI, art. 278-0 bis, A, 1°*).

Sont également soumis au taux réduit de 7 % les gains de course (*CGI, art. 278 ter*).

2. Dans la directive n° 2006/112/CE, les équidés ne font pas l'objet d'un traitement fiscal particulier. Aux termes de l'article 98 de la directive, les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de

services des catégories figurant à l'annexe III de cette directive. Sont ainsi mentionnés, notamment :

– les livraisons de biens et les prestations de services d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole à l'exclusion des biens d'équipement tels que les machines ou les bâtiments (point 1) ;

– les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires (point 11).

3. À la demande de la Commission européenne, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la France avait manqué à ses obligations en appliquant des taux réduits de TVA aux opérations relatives aux équidés et, notamment, aux chevaux, lorsque ceux-ci ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole (*CJUE, 8 mars 2012, aff. C-596/10, Commission c/ France*).

Selon la Cour, il résulte des termes du point 11 de l'annexe III de la directive TVA que celui-ci autorise les États membres à appliquer un taux réduit de TVA non pas à la production agricole elle-même, mais uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services d'un type destiné à être utilisé dans la production agricole, c'est-à-dire aux seuls approvisionnements ou intrants agricoles. Elle a précisé que toutes les opérations liées aux courses de chevaux ainsi que les activités des centres équestres relèvent de la compétition, du sport, des loisirs ou du tourisme et non d'une utilisation de chevaux dans la production agricole au sens dudit point 11.

RÉGIME NOUVEAU

4. Afin de mettre les règles nationales en conformité avec la directive TVA, telle qu'interprétée par la CJUE, l'article 64, I, B de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 **exclut l'application du taux réduit aux opérations relatives aux équidés lorsque ceux-ci ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole** (CGI, art. 278 bis, 3° complété ; CGI, art. 278 ter abrogé). Cette nouvelle disposition reprend ainsi les termes employés par la Cour de justice dans son arrêt du 8 mars 2012 (V. § 3).

5. En règle générale, les opérations relatives aux équidés ne sont donc plus soumises au taux réduit mais au taux normal. Il s'agit notamment des opérations relatives aux chevaux destinés à des utilisations comme la police, les loisirs, le sport, la compétition et la course.

Il n'en va autrement que dans deux cas où le bénéfice du taux réduit est justifié par l'usage auquel les équidés sont normalement destinés :

► lorsqu'ils sont normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ;

Ce cas est prévu au point 1 de l'annexe III de la directive TVA. L'arrêt précité du 8 mars 2012 donne les indications suivantes :

– cette disposition n'autorise l'application d'un taux réduit de TVA que pour les animaux vivants normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ;

– par l'emploi de l'adverbe « normalement », le législateur de l'Union a entendu viser les animaux qui, à titre habituel et de manière générale, sont destinés à entrer dans la chaîne alimentaire humaine et animale. Or, les chevaux ne sont pas, à titre habituel et de manière générale, destinés à être utilisés dans la préparation de denrées alimentaires, même si certains d'entre eux servent effectivement pour la consommation humaine ou animale.

On peut donc s'interroger sur l'applicabilité du taux réduit aux équidés en fin de vie qui sont vendus comme animaux de boucherie. Si cette application était admise, ces animaux pourraient être soumis au taux réduit en tant que « produits destinés à l'alimentation humaine ».

► lorsqu'ils sont normalement destinés à être utilisés dans la production agricole.

Tel est le cas des équidés employés dans le cadre des activités de culture ou viticulture, de sylviculture (débardage), de pêche et d'élevage d'équidés.

Pour la Commission européenne (selon l'arrêt précité), les acquisitions d'étalons ou de pouliches à des fins de reproduction et les opérations de monte ou de saillie peuvent bénéficier du taux réduit de TVA dans la mesure où elles constituent des « intrants agricoles » pour les élevages de chevaux. Le bénéfice de ce taux réduit vaut non seulement pour les élevages de chevaux de trait, mais également pour les élevages de tous types de chevaux, y compris les chevaux de race.

6. L'application du **taux particulier de 2,10 %** aux ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites par des redevables de la TVA à des personnes non assujetties à cette taxe (CGI, art. 281 sexies), n'est pas remise en cause. Toutefois, le champ d'application de cette mesure doit être mis en cohérence avec les nouvelles dispositions législatives.

À cet égard, l'article 65 A de l'annexe III au CGI précise que ces animaux s'entendent notamment des « équidés : chevaux et juments, mulets, mules et bardots, ânes et ânesses, baudets, étalons » et l'Administration considère que le taux de 2,10 % est applicable aux « ventes d'équidés de grande valeur » (BOI-TVA-SECT-80-30-20-20, § 280, 12 sept. 2012). L'Administration devra rectifier sa doctrine pour préciser que le taux de 2,10 % ne s'applique pas aux opérations relatives aux équidés lorsque ceux-ci ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole.

7. **Entrée en vigueur** - Le taux normal s'applique aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 64, III). ■

30 RÉGIMES SPÉCIAUX

Agriculture

Études F-38 260, F-32 200 et F-32 300-111

Maintien provisoire du taux réduit pour les activités des centres équestres

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 63 : JO 30 déc. 2012

Les prestations correspondant au droit d'utilisation des animaux à des fins d'activités physiques et sportives et de toutes installations agricoles nécessaires à cet effet demeurent soumises au taux réduit de TVA de 7 % jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2014.

1. Depuis le 1^{er} janvier 2004, les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation (à l'exclusion des activités de spectacles) sont considérées fiscalement comme des activités agricoles. Dans un premier temps, l'Administration a considéré que cette qualification leur permettait de fait de bénéficier du taux réduit de la TVA, qu'elle a ainsi appliqué aux recettes tirées des activités de préparation et d'entraînement des chevaux dans les centres équestres et notamment celles provenant de l'enseignement de l'équitation, de la prise en pension de chevaux, de la location de

chevaux à des fins de promenades ou de randonnées, des prestations de dressage et d'entraînement de chevaux dans la perspective de leur engagement dans des courses ou des concours hippiques, de la préparation des chevaux en vue de leur exploitation dans le cadre d'une pratique sportive (Instr. 26 juill. 2004 : BOI 3 I-1-04 ; BOI-TVA-SECT-80-10-30, 12 sept. 2012).

2. Le législateur a ensuite légalisé cette règle s'agissant des activités des centres équestres, pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible depuis le 1^{er} janvier

2012 (CGI, art. 279, b sexies issu L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 13, I, E : V. D.O Actualité 2/2012, n° 29, § 1). Sont ainsi soumises au taux réduit de 7 % « les prestations correspondant au droit d'utilisation des animaux à des fins d'activités physiques et sportives et de toutes installations agricoles nécessaires à cet effet ». Il ressort des commentaires administratifs (BOI-TVA-LIQ-30-20-100, § 550, 12 sept. 2012) que cette périphrase recouvre les activités suivantes des établissements équestres :

– les activités d'enseignement, d'animation et d'encadrement de l'équitation telles que définies à l'article L. 212-1 du Code du sport ;

– le droit d'utilisation des installations à caractère sportif des centres équestres (manèges, carrière, écurie et équipements sportifs recensés en application de l'article L. 312-2 du Code du sport).

3. Dans un arrêt du 8 mars 2012, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que toutes les opérations liées aux courses de chevaux et les activités des centres équestres ne relevaient pas d'une utilisation de chevaux dans la production agricole au sens du point 11 de l'annexe III à la directive 2006/112/CE, qui définit les

prestations de services à usage agricole pouvant faire l'objet d'un taux réduit. Elle a condamné la France pour manquement à ses obligations (CJUE, 8 mars 2012, aff. C-596/10, Commission c/ France, pt 55).

Par ailleurs, plusieurs États européens appliquant également le taux réduit notamment aux activités des centres équestres ont été condamnés par la CJUE et un contentieux est en cours avec la France sur ce point spécifique, qui aboutira très probablement également à une condamnation.

4. Anticipant une condamnation de la France remettant en cause l'application du taux réduit aux activités des centres équestres et afin de laisser à ces derniers un délai suffisant pour se préparer au changement de taux de TVA et par conséquent à l'augmentation de leurs tarifs, l'article 63 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 **supprime le taux réduit pour les opérations des centres équestres dont le fait générateur interviendra à compter d'une date qui sera fixée par décret et au plus tard le 31 décembre 2014** (CGI, art. 279, b sexies abrogé).

Il ressort des travaux parlementaires que cette suppression n'interviendra avant le 31 décembre 2014 que si la France est condamnée avant cette date par la CJUE (Rapp. Sénat n° 213, (2012-2013), 12 déc. 2012).■

31 RÉGIMES SPÉCIAUX

Opérations immobilières

Études F-38 430 et F-38 405

Suppression de la taxation à la TVA des cessions d'immeubles neufs acquis comme immeubles à construire par des particuliers

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 64, I, F, 1 : JO 30 déc. 2012

Afin de mettre le droit interne en conformité avec le droit de l'UE, l'assujettissement systématique à la TVA des personnes physiques ou morales au titre de la cession d'immeubles acquis comme immeubles à construire est supprimé.

Cette suppression s'applique aux ventes à terme ou en l'état futur d'achèvement (VEFA) réalisées à compter du 31 décembre 2012.

1. L'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 portant réforme de la TVA sur les opérations immobilières a exclu du champ d'application de la TVA les opérations réalisées en dehors d'une activité économique, à l'exception notamment des livraisons d'immeubles neufs (achevés depuis moins de 5 ans) que le cédant avait acquis au préalable en tant qu'immeuble à construire (CGI, art. 257, I, 3, 2°, a), c'est-à-dire dans le cadre d'une vente en état futur d'achèvement (VEFA) ou d'une vente à terme (L. fin. rect. 2010, n° 2010-237, 9 mars 2010, art. 16 : V. D.O Actualité 11/2010, n° 4, § 1 et s.).

Un dispositif polonais similaire a été jugé non conforme à la directive TVA par la CJUE en ce qu'il prévoit l'assujettissement systématique à la TVA des personnes physiques ou morales au titre de la cession de leurs immeubles neufs, y compris lorsque cette cession s'inscrit dans le cadre de leur gestion patrimoniale.

Pour la CJUE, lorsqu'un État membre a fait usage de l'option de taxer une opération réalisée par un assujetti occasionnel, cette cession est effectivement soumise à la TVA sauf si elle constitue le « simple exercice du droit de propriété par son titulaire ». Tel est le cas de la livraison, par un particulier, d'un bâtiment acquis en VEFA et achevé depuis moins de cinq ans, même si l'État membre a introduit une

règle spécifique en ce sens (CJUE, 15 sept. 2011, aff. C-180/10 et aff. C-181/10 : Dr. fisc. 2011, n° 48, comm. 608).

Cependant, malgré la solution dégagée par la Cour, qui condamnait indirectement le dispositif de l'article 257 du CGI, le choix de la non-taxation d'un bien acquis depuis moins de 5 ans en VEFA présentait un risque de contentieux pour le contribuable.

2. Afin de mettre le droit interne en conformité avec le droit de l'Union européenne, l'article 64, I, F, 1 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 **supprime la taxation à la TVA des cessions d'immeubles neufs acquis par des particuliers comme immeubles à construire**, c'est-à-dire dans le cadre d'une vente en état futur d'achèvement (VEFA) ou d'une vente à terme (CGI, art. 257, I, 3, 2°, a abrogé).

Il devrait en être de même en cas de **cession du contrat de vente avant l'achèvement** de l'immeuble, puisque l'Administration avait assimilé cette opération à la cession d'un immeuble neuf acquis comme immeuble à construire (V. Instr. 29 déc. 2010, BOI 3 A-9-10, § 61 ; V. désormais BOI-TVA-IMM-10-10-20, § 270, 12 sept. 2012).

Dès lors, le cédant ne dispose plus d'un droit à déduction de la TVA ayant grevé son acquisition (prévu à l'article 271, I, 2 du CGI) et l'acquéreur perd le bénéfice

du taux réduit de droits de mutations d'immeubles à titre onéreux (taux global de 0,715 %) (*V. D.O Actualité 20/2011, n° 9, § 1*). Une telle vente relève désormais de la taxe de publicité foncière au taux global de 5,09 %.

3. Entrée en vigueur - À défaut de précision dans le texte, ces dispositions s'appliquent à compter du 31 décembre 2012 (lendemain de la publication de la loi au Journal officiel).

En pratique, la suppression s'applique aux ventes d'immeubles acquis en état futur d'achèvement (VEFA) ou à terme dont la signature de l'acte authentique intervient à compter de cette date.

4. Le texte ne prévoit pas de dispositions transitoires concernant les avant-contrats conclus avant cette date (promesse unilatérale ou synallagmatique de vente, vente sous seing privé). Toutefois, selon nos informations, et afin de ne pas remettre en cause l'équilibre économique résultant de ces avant-contrats, l'Administration devrait admettre que les parties conservent le régime fiscal qui existait au jour de la conclusion de l'avant-contrat lorsqu'il est antérieur au 31 décembre 2012.

Les commentaires de l'Administration sont attendus avec intérêt sur ce point et notamment pour savoir si l'avant-contrat devra ou non avoir été enregistré pour pouvoir bénéficier de cette mesure transitoire. ■

32 RÉGIMES SPÉCIAUX

Biens d'occasion

Études F-38 610 et F-31 250

Institution d'une solidarité de paiement de la TVA sur les ventes de véhicules d'occasion

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 12 : JO 30 déc. 2012

Afin de lutter contre l'application frauduleuse du régime de la marge dans les négoce intracommunautaires de véhicules d'occasion, une solidarité de paiement de la TVA est instituée à la charge de tout assujetti partie à une livraison de véhicules dont il savait ou ne pouvait ignorer qu'elle ne pouvait pas bénéficier du régime de la marge. Cette solidarité s'applique au titre des livraisons de véhicules terrestres à moteur effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME ACTUEL

1. Livraisons intracommunautaires de véhicules taxés sur la marge - Les livraisons intracommunautaires réalisées par un assujetti revendeur de véhicules d'occasion précédemment livrés par un non redevable de la TVA (particulier, assujetti exonéré) ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison (franchise en base, assujetti lui-même soumis au régime de la marge) peuvent, sur option, être soumises au régime de la marge (*V. étude F-38 610-6*).

On rappelle que dans le cadre des échanges intracommunautaires, un véhicule est considéré comme un bien d'occasion lorsque sa livraison est effectuée plus de 6 mois après la date de première mise en service et qu'il a parcouru plus de 6 000 kilomètres (*CGI, art. 298 sexies, III, 2, b du CGI ; BOI-TVA-SECT-90-10, § 120, 12 sept. 2012*).

Les livraisons bénéficiant du régime de la marge sont soumises à la TVA au taux normal sur une base imposable constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. La taxe ne peut pas figurer sur les factures et l'acquéreur ne peut en conséquence la déduire (*CGI, art. 297 A, I, 1°*).

Le régime de la marge n'est en revanche pas applicable lorsque le bien livré a déjà ouvert droit à déduction. La revente doit alors être soumise au régime de droit commun, la taxe étant alors calculée sur la totalité du prix (*V. étude F-31 300*).

L'assujetti revendeur peut toujours choisir d'appliquer le régime de droit commun et ainsi déduire la taxe en renonçant au régime de la marge.

2. Les acquisitions intracommunautaires de véhicules d'occasion ne sont pas taxables en France lorsque le vendeur a appliqué le régime de la marge dans l'État dans lequel il est établi. La taxe n'apparaît pas sur la facture et ne peut faire l'objet d'aucune déduction.

3. Utilisation abusive du régime de la marge - Depuis plusieurs années, le négoce intra-communautaire des véhicules d'occasion connaît une fraude importante à la TVA consistant à céder à des particuliers des véhicules ayant ouvert droit à déduction en les soumettant indûment à la taxation sur la marge. Des intermédiaires acquièrent ainsi à l'étranger (le plus souvent en Allemagne) des véhicules d'occasion (issus en général de la flotte d'un loueur) et les revendent en France (généralement à un concessionnaire) en appliquant la TVA sur la marge (*CGI, art. 297 A*), alors que le régime de droit commun aurait dû être appliqué dès lors que le bien livré a déjà ouvert droit à déduction. L'intermédiaire qui a facturé de la TVA sur la marge disparaît sans avoir reversé la TVA à l'État. Les schémas les plus récents de fraude reposent sur la mise en place de nombreuses structures écrans, généralement insolubles, en France ou à l'étranger, faisant obstacle à l'action de l'Administration.

4. Le Conseil d'État autorise la remise en cause du régime d'imposition sur la marge si ce régime n'était pas applicable et si l'administration fiscale peut démontrer que

Taxe sur la valeur ajoutée

l'acquéreur savait, ou ne pouvait ignorer, que son fournisseur n'était lui-même pas autorisé à appliquer ce régime d'imposition (CE, 4 août 2006, n° 278274 ; CE, 29 oct. 2008, n° 292894 et 292895).

Mais cette jurisprudence, qui ne permet de remettre en cause le régime de TVA qu'au niveau du premier acquéreur français du véhicule, est mise en échec par les nombreuses structures écrans, généralement insolubles, mises en place en France ou à l'étranger, qui font obstacle à l'action de l'Administration.

RÉGIME NOUVEAU

6. Afin de lutter contre l'application frauduleuse du régime de la marge dans les négoce intracommunautaires de véhicules d'occasion, l'article 12 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 institue une **solidarité de paiement de la TVA sur les véhicules d'occasion**, qui s'inspire du dispositif déjà existant en matière de fraude carrousel (V. § 5).

7. Entrée en vigueur - La solidarité de paiement est applicable au titre des livraisons effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013.

Principe de la solidarité

8. Désormais, l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de véhicules terrestres à moteur et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de cette livraison ou de toute livraison antérieure des mêmes véhicules ne pouvait pas bénéficier du régime de taxation sur la marge est solidairement tenu d'acquitter la taxe frauduleusement éludée avec tout assujetti partie à cette livraison ou à toute livraison antérieure des mêmes véhicules (CGI, art. 283, 4^{ter} nouveau).

Exemple : Un négociant français X achète des véhicules auprès d'un fournisseur Y, société écran, qui les a elle-même acquis auprès d'un fournisseur Z établi dans un autre pays de l'Union.

Z a acquis le véhicule selon le régime général de TVA, c'est-à-dire en récupérant la TVA sur la totalité du prix. Dans ces conditions, Y, qui a acheté les véhicules à un vendeur ayant récupéré une TVA calculée sur la totalité du prix, ne peut appliquer le régime de la TVA sur la marge lui permettant de la calculer sur sa seule marge bénéficiaire. Y va pourtant délivrer à X une facture indiquant l'application du régime de la marge.

Si X réalise une marge de 5 %, la TVA collectée représentera environ 1 % du prix de vente alors que Z aura récupéré une TVA à taux plein calculée sur la totalité du prix. En pratique, l'État subit une perte de TVA et les commerçants honnêtes subissent une concurrence déloyale de vendeurs dont les prix sont artificiellement bas en raison d'une TVA frauduleusement réduite.

L'intermédiaire Y disparaît sans que l'Administration puisse recouvrer l'impôt dû. Le circuit ne résulte que d'un jeu d'écritures et de facturations, le véhicule étant directement livré par le négociant initial

5. Par ailleurs, le dispositif de lutte contre la fraude carrousel (CGI, art. 283, 4 bis : V. étude F 31 300-6 et s.) n'est pas applicable pour ce type de fraude car elles supposent le non reversement d'une TVA facturée par un fournisseur. Or, dans le schéma de fraude au régime de TVA sur la marge, le premier acquéreur n'est pas défaillant puisqu'il a, en fait, bien acquitté la TVA sur la marge (Évaluation préalable, article 9 du projet).

situé à l'étranger au négociant français X, voire dans certains cas au client final.

Avec les nouvelles dispositions, le service de recouvrement pourrait mettre en œuvre la solidarité de paiement à l'encontre de X pour la TVA éludée par Y, dès que l'administration fiscale aura réuni des éléments prouvant que le régime de la marge n'était pas applicable et que X ou Y savait ou ne pouvait ignorer que le régime général de TVA devait s'appliquer.

Le dispositif ne concerne que les **véhicules terrestres à moteur**, c'est-à-dire les voitures, motos et scooters.

Modalité de mise en œuvre

9. Aucun principe de subsidiarité obligeant à actionner en premier lieu le redevable légal de la taxe n'est prévu par le texte. Ainsi, la créance pourra être recouvrée indifféremment :

- auprès du fournisseur situé en amont (redevable légal) ;
- auprès de tout acquéreur de la chaîne (redevable solidaire), y compris l'acquéreur final assujetti, dès lors que l'Administration prouve qu'il savait ou ne pouvait ignorer la fraude.

En vertu du principe de personnalité des peines, la solidarité devrait porter sur le paiement de la taxe mais pas sur les pénalités (Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 9 du projet).

10. Conformément à la jurisprudence (V. § 4) et au dispositif légal prévu en matière de fraude carrousel (V. § 5) le nouveau dispositif prévoit l'obligation pour l'Administration d'apporter la preuve que :

- le régime de la marge n'était pas applicable ;
- l'assujetti solidairement tenu au paiement de la taxe éludée savait ou ne pouvait ignorer que son fournisseur n'était pas autorisé à appliquer le régime de la TVA sur la marge.

Cette condition limitant la portée du dispositif était nécessaire afin que celui-ci soit conforme au droit de l'UE (Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 9 du projet).

Sur les modalités d'application de cette condition en matière de fraude carrousel, V. BOI-TVA-DECLA-10-10-30, 12 sept. 2012. ■

33 TAXE SUR LES SERVICES DE TÉLÉVISION

Taxe due par les éditeurs et distributeurs de services de télévision
Étude F-39 500

Report d'un an de l'aménagement de la taxe sur les services de télévision

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 79 : JO 30 déc. 2012

La date limite d'entrée en vigueur des aménagements de la taxe sur les services de télévision prévus par la loi de finances pour 2012, qui doit être fixée par décret, est reportée du 1^{er} janvier 2013 au 1^{er} janvier 2014.

1. L'article 20 de la loi de finances pour 2012 a prévu d'aménager la taxe sur les services de télévision (TST) :

– en redéfinissant la notion de distributeur de services de télévision et en modifiant corrélativement l'assiette de la TST due par les distributeurs de services de télévision, afin d'y inclure toute offre de services permettant de recevoir des services de télévision ;

– en modifiant le seuil d'assujettissement à la taxe des éditeurs de services de télévision qui ne bénéficient pas de ressources publicitaires ;

– et en simplifiant le barème applicable aux distributeurs de services de télévision (*L. fin. 2012, n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 20 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 28, § 4 et s.*).

Ces différents aménagements devaient entrer en vigueur à une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier

2013 (*L. fin. 2012, n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 20, II*). Cette entrée en vigueur différée d'un an avait pour objet de permettre la notification préalable de ces aménagements à la Commission européenne. Cette notification a été effectuée le 25 octobre 2011.

2. L'article 79 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 **reporte d'un an la date limite d'entrée en vigueur des aménagements** prévus par l'article 20 de la loi de finances pour 2012. Les nouvelles dispositions s'appliqueront donc à compter d'une **date fixée par décret qui ne pourra être postérieure au 1^{er} janvier 2014**.

Le Gouvernement souhaite utiliser ce délai supplémentaire d'un an pour convaincre la Commission européenne, dans le cadre de négociations en cours, de la conformité des aménagements envisagés au droit de l'Union européenne (*AN, amendement n° 395, exposé des motifs*). ■

34 TAXE SUR LES SALAIRES

Liquidation

Études F-40 500, F-40 600 et F-40 700

Relèvement des seuils de franchise et de décote de taxe sur les salaires et de l'abattement des associations

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 67 : JO 30 déc. 2012

De nouveaux aménagements des règles de liquidation de la taxe sur les salaires sont opérés par un relèvement important, pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2014, des seuils de la franchise et de la décote mais aussi du montant de l'abattement de taxe dont bénéficient certains organismes à but non lucratif.

Le montant annuel en deçà duquel la taxe sur les salaires n'est pas due (franchise) est porté de 840 € à 1 200 €. Les redevables qui estiment que le montant annuel de taxe sur les salaires dont ils seront redevables n'excèdera pas 1 200 € seront dispensés du dépôt de la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation n° 2502.

Le seuil de taxe sur les salaires en deçà duquel les redevables de la taxe sur les salaires peuvent bénéficier du mécanisme de décote est porté de 1 680 € à 2 040 €. Ainsi, lorsque le montant annuel de la taxe due est supérieur à 1 200 € sans excéder 2 040 €, la taxe exigible fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et ce montant. Compte tenu des nouveaux seuils de déclaration et de paiement de la taxe sur les salaires, les redevables qui remplissent les conditions pour bénéficier de la décote doivent déclarer et acquitter la taxe annuellement.

Le montant de l'abattement applicable à certains organismes à but non lucratif est porté de 6 002 € à 20 000 €. L'abattement doit s'imputer sur les premiers euros de taxe normalement due au titre d'une année considérée soit, par exemple, sur les 20 000 premiers euros de la taxe due au titre des rémunérations versées en 2014. Toutefois, l'Administration devrait maintenir sa doctrine selon laquelle les employeurs sont autorisés à déduire cet abattement de façon fractionnée, mensuellement ou trimestriellement, sous réserve de régularisation.

RÉGIME ACTUEL

1. La taxe sur les salaires est due par les employeurs, au sens du droit du travail :

- domiciliés ou établis en France, quel que soit le lieu où est situé le domicile du bénéficiaire des rémunérations ;
- non assujettis à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires au titre de l'année précédant celle du paiement des rémunérations (CGI, art. 231 : V. étude F-40 100).

Dans ce dernier cas, la taxe est due à raison du rapport existant au titre de cette année de référence entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

Les collectivités territoriales et leurs groupements ainsi que certains organismes limitativement énumérés par la loi ne sont pas redevables de la taxe.

Les assujettis appartiennent donc principalement au secteur financier, au secteur hospitalier et médico-social et au secteur non lucratif.

Assiette et calcul de la taxe sur les salaires

2. Assiette - La taxe est calculée sur toutes les sommes considérées comme des rémunérations au sens de la réglementation sociale (CGI, art. 231, 1, 1°), sauf exonérations spécifiques prévues par la loi fiscale (CGI, art. 231 bis D à art. 231 bis U ; BOI-TPS-TS-20-20, 26 nov. 2012).

La base de calcul de la taxe est donc constituée par le montant total des rémunérations imposables et des avantages en nature effectivement versés par l'employeur durant l'année civile à l'ensemble du personnel.

3. Tarif - Le taux de la taxe est fixé à 4,25 % et il est majoré en fonction de la rémunération annuelle.

Les limites de rémunération sont relevées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du

barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente. Les tranches du barème de l'impôt sur les revenus perçus en 2011 et 2012 ayant fait l'objet d'une mesure de gel, le barème de la taxe sur les salaires actuellement applicable résulte de la dernière revalorisation, qui a eu lieu début 2011 (L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 2 : V. D.O Actualité 47/2010, n° 4, § 1).

Le barème de la taxe sur les salaires est ainsi le suivant (CGI, art. 231, 1 et 2 bis) :

Fraction de rémunération individuelle annuelle	Taux
de 0 € à 7 604 €	4,25 %
de 7 604 à 15 185 €	8,50 %
de 15 185 € à 150 000 €	13,60 %
Au-delà de 150 000 € (V. § 6)	20 %

Dans les départements d'outre-mer, le taux de 4,25 % est réduit à 2,95 % ou 2,55 % et les taux majorés ne sont pas applicables (CGI, art. 231, 2 bis et 5).

À compter du 1^{er} octobre 2012, l'ensemble des entreprises soumises à l'IS, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, sont tenues de régler par paiement électronique la taxe sur les salaires.

4. Franchise et décote - La taxe n'est pas due lorsque son montant annuel n'excède pas 840 € (franchise). Lorsque le montant annuel de la taxe est compris entre 840 € et 1 680 €, l'impôt exigible fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 1 680 € et ce montant (CGI, art. 1679 : BOI-TPS-TS-30, 12 sept. 2012, § 310 et s. : V. étude F-40 500-12 et s.).

Exemple : Si la taxe due résultant du barème est de 1 000 €, l'application du mécanisme de la décote réduit le montant de la taxe

Taxes diverses sur les salaires

à 490 € (la décote étant égale aux trois-quarts de la différence entre 1 680 et 1 000 € soit 510 €).

5. Abattement en faveur de certains organismes sans but lucratif - Les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, les syndicats professionnels et leurs unions visés au titre III du livre 1^{er} de la deuxième partie du Code du travail ainsi que les mutuelles régies par le Code de la mutualité qui emploient moins de 30 salariés bénéficient d'un abattement sur le montant annuel de la taxe sur les salaires dont ils sont redevables (*CGI, art. 1679 A ; BOI-TPS-TS-30, 12 sept. 2012, § 400 ; V. étude F-40 600*).

L'abattement bénéficie également :

- aux fondations reconnues comme établissements d'utilité publique (comme, la « Fondation du Patrimoine » mentionnée aux articles L. 143-1 et suivants du Code du patrimoine) ;
- aux associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 5132-7 du Code du travail.

L'application de l'abattement n'est pas subordonnée au caractère désintéressé de la gestion (*CAA Nantes, n° 94NT-00079, 17 déc. 1996*).

Le montant de l'abattement applicable à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées en 2012 s'établit à 6 002 € (*CGI, art. 1679 A*).

Ce montant est relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Les tranches du barème de l'impôt sur les revenus perçus en 2011 et 2012 ayant fait l'objet d'une mesure de gel, le montant de l'abattement résulte de la dernière revalorisation, qui a eu lieu début 2011 (*L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 2 ; V. D.O Actualité 47/2010, n° 4, § 1*). L'abattement de 6 002 € s'applique donc aux rémunérations versées en 2012 et en 2013.

Rappel des derniers aménagements législatifs et réglementaires

6. L'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 a apporté deux aménagements à la taxe

sur les salaires visant à améliorer son rendement dans le secteur financier (*L. n° 2012-1404, 17 déc. 2012, art. 13 ; V. D.O Actualité 45/2012, n° 27, § 1 et s.*).

L'assiette de la taxe, qui est alignée sur l'assiette de la CSG sur les revenus d'activité, inclut désormais :

- les sommes allouées par les employeurs au titre de l'intéressement, de la participation et de l'abondement à un plan d'épargne d'entreprise (PEE) ;
- les contributions des employeurs au financement des prestations complémentaires de retraite et de prévoyance, à l'exception des contributions destinées aux régimes complémentaires de retraite légalement obligatoires.

En outre, la progressivité du tarif de la taxe est renforcée par l'introduction d'une nouvelle tranche, taxée à 20 %, pour les rémunérations supérieures à 150 000 €.

Ces dispositions s'appliquent à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2013.

7. Un décret du 26 décembre 2012 a augmenté le montant des seuils déterminant les obligations de paiement des redevables (*D. n° 2012-1464, 26 déc. 2012 ; V. D.O Actualité 1/2013, n° 27, § 1 et s.*).

En pratique, la taxe sur les salaires doit désormais être acquittée :

- annuellement lorsque le montant total de taxe nette de l'année précédente est inférieur à 4 000 € ;

- trimestriellement lorsque ce montant est compris entre 4 000 et 10 000 € ;

- mensuellement lorsque ce montant est supérieur à 10 000 €.

Corrélativement, l'obligation de payer la totalité de la taxe lorsque les rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier de l'année en cours excèdent 10 000 € est supprimée.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux rémunérations payées à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME NOUVEAU

8. L'article 67 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 apporte de **nouveaux aménagements aux règles de liquidation de la taxe sur les salaires** en procédant :

- ▶ à un **relèvement important des seuils de la franchise et de la décote** (*CGI, art. 1679, al. 1 modifié*) ;

- ▶ à une **augmentation de plus du triple du montant de l'abattement de taxe sur les salaires dont bénéficient certains organismes à but non lucratif** (*CGI, art. 1679 A modifié*).

9. Cette mesure se traduit par un **allègement conséquent de la taxe sur les salaires pour les plus petits redevables et les organismes sans but lucratif**.

Pour ces derniers organismes non soumis à l'IS, elle constitue une mesure de compensation dès lors qu'ils ne sont pas éligibles au nouveau crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) institué par l'article 66 de la présente loi (*V. n° 13, § 1*).

10. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2014 (*Art. 67, II*).

▶ **Relèvement du seuil de la franchise**

11. Le montant annuel en deçà duquel la taxe sur les salaires n'est pas due est porté de 840 € à 1 200 €.

Pour les rémunérations versées en 2013, le seuil de 840 € demeure applicable.

Cette limite s'apprécie par employeur et non par établissement ou bureau.

Les redevables qui remplissent cette condition sont donc totalement exonérés de taxe sur les salaires au titre de l'année considérée. La limite de 1 200 € s'applique quelle que soit la durée d'exercice de l'activité de l'employeur au cours de l'année civile.

12. Les redevables qui estiment que le montant annuel de taxe dont ils seront redevables n'excèdera pas 1 200 € seront dispensés du dépôt de la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation n° 2502.

Toutefois, la dispense du dépôt de la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation n° 2502 n'a pas pour effet de dispenser les employeurs bénéficiant de cette mesure du dépôt de la déclaration annuelle des salaires.

Lorsque la liquidation de la taxe au début de l'année suivante fera apparaître un montant de taxe supérieur à la limite, la franchise ne sera pas applicable. Le redevable devra donc déposer une déclaration (*V. § 7*) et acquitter la taxe due.

▶ **Relèvement du seuil de la décote**

13. Pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2014, le seuil de taxe sur les salaires en deçà duquel les redevables de la taxe sur les salaires peuvent bénéficier du mécanisme de décote est porté de 1 680 € à 2 040 €.

Ainsi, lorsque le montant annuel de la taxe due est supérieur à 1 200 € sans excéder 2 040 €, la taxe exigible fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et ce montant.

Taxes diverses sur les salaires

Exemple : Si la taxe due résultant du barème est de 1 500 €, l'application du mécanisme de la décote réduit le montant de la taxe de 405 € $[(2040 - 1500) \times 3/4]$. Le montant de la taxe finalement due s'établit donc à 1 095 € $(1500 - 405)$.

14. Compte tenu des nouveaux seuils de déclaration et de paiement de la taxe sur les salaires (V. § 7), les redevables qui remplissent les conditions pour bénéficier de la décote doivent déclarer et acquitter la taxe annuellement. La mesure de tolérance permettant aux redevables d'ajuster leurs versements mensuels ou trimestriels sera donc sans portée pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2014.

► Relèvement du montant de l'abattement accordé à certains organismes sans but lucratif

15. Le montant de l'abattement applicable à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2014 est porté de 6 002 € à 20 000 €.

Sous réserve des mesures de gel du barème de l'impôt sur le revenu, ce montant sera relevé, pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2015, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Le résultat sera arrondi s'il y a lieu à l'euro le plus proche.

Modalités d'imputation de l'abattement

16. L'abattement doit s'imputer sur les premiers euros de taxe normalement due au titre d'une année considérée soit, par exemple, sur les 20 000 premiers euros de la taxe due au titre des rémunérations versées en 2014.

Exemple : Si pour 2014, la taxe normalement due s'élève à :
– 25 000 € par mois : le redevable versera 5 000 € pour le mois de janvier (au plus tard le 15 février 2014) et 25 000 € pour chacun des mois de février à décembre (dans les quinze premiers jours des mois de mars 2014 à janvier 2015) ;
– 15 000 € pour l'année : le redevable est dispensé de tout versement ; le surplus de l'abattement, soit 502 €, n'est pas reportable sur les années suivantes ni restituable.

17. Toutefois, l'Administration devrait maintenir sa doctrine selon laquelle :

- les employeurs qui sont autorisés à déduire cet abattement de façon fractionnée, mensuellement ou trimestriellement, sous réserve de régularisation ;
- l'abattement peut être pratiqué en cours d'année, après intervention d'un ou de plusieurs versements n'en tenant pas compte par suite d'un oubli.

En tout état de cause, dès lors qu'il n'excède pas son montant maximum pour l'année, l'abattement est admis quel que soit son mode d'imputation (*BOI-TPS-TS-30, § 520, 12 sept. 2012*).

Incidences de l'abattement sur les obligations de déclaration et de paiement de la taxe

18. Les redevables de la taxe sur les salaires qui estiment que son montant annuel n'excédera pas celui de l'abattement ne sont pas tenus de déposer chaque mois ou trimestre le relevé de versement provisionné n° 2501 (*CGI, ann. II, art. 369, 5*). La partie excédentaire de l'abattement n'est ni restituable, ni reportable sur les années suivantes.

19. Les redevables dont le montant annuel de la taxe sur les salaires n'excède pas le montant de l'abattement sont dispensés du dépôt de la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation n° 2502 (*CGI, ann. II, art. 369, 5*).

L'organisme qui, pour une année déterminée, a omis de tenir compte de l'abattement auquel il avait droit, peut demander, par voie de réclamation, la régularisation de sa situation.

Règles d'articulation avec d'autres dispositifs d'allègement ou d'exonération

20. L'abattement s'applique à la taxe sur les salaires qui est exigible au titre de l'année, c'est-à-dire après application du barème et le cas échéant après application de la franchise et de la décote. Mais, les plafonds de ces allègements étant largement inférieurs à celui de l'abattement, ils n'ont en pratique aucune portée pour les redevables bénéficiant de l'abattement de 20 000 €.

21. Aucune disposition n'interdit le cumul entre l'abattement et l'exonération portant sur les salaires versés à l'occasion de manifestations de bienfaisance et de soutien (*BOI-TPS-TS-20-20, 26 nov. 2012, § 80*).

Par conséquent, les organismes et œuvres qui remplissent simultanément les conditions mises à l'application de chacune de ces mesures peuvent cumuler les deux avantages.

En pareil cas, l'abattement – ou la partie de celui-ci restant à pratiquer au moment où ont lieu les manifestations – doit s'imputer sur les droits déterminés en fonction des seules rémunérations restant soumises à la taxe sur les salaires. ■

35 TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES

Valeur locative cadastrale

Études F-52 400-78 et F-52 400-130

Évaluation de la valeur locative des ports de plaisance selon un tarif légal

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 37, III : JO 30 déc. 2012

Pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties due à compter de l'année 2014, la valeur locative des postes d'amarrage dans les ports de plaisance ne sera plus déterminée par l'Administration par voie d'appréciation directe par référence à la zone de localisation du port de plaisance, mais en application du tarif légal suivant :

- 110 € pour les ports maritimes de la Méditerranée ;
- 80 € pour les autres ports maritimes ;
- 55 € pour les ports non maritimes.

RÉGIME ACTUEL

1. La valeur locative cadastrale des locaux commerciaux, biens divers et établissements industriels dont le propriétaire et l'exploitant ne sont pas des entreprises relevant d'un régime réel d'imposition peut être évaluée selon trois méthodes (*CGI, art. 1498*) :

- celle du bail, pour les immeubles loués dans des conditions normales au 1^{er} janvier 1970 (*CGI, art. 1498, 1°*) ;
- celle de la comparaison, pour les immeubles non loués au 1^{er} janvier 1970, loués dans des conditions anormales, ou occupés par leur propriétaire ou un tiers à un autre titre que la location, vacants ou concédés à titre gratuit (*CGI, art. 1498, 2°*) ;
- celle de l'appréciation directe, pour les immeubles ne pouvant faire l'objet de l'une des deux autres méthodes, la valeur vénale étant alors recherchée dans les actes constituant l'origine de propriété de l'immeuble (*CGI, art. 1498, 3°*).

2. Actuellement, la valeur locative des ports de plaisance est évaluée par voie d'appréciation directe, selon une méthode créée par l'Administration qui consiste à retenir un montant forfaitaire en fonction de la zone de localisation du port de plaisance. Toutefois, le Conseil d'État a récemment remis en cause cette méthode d'évaluation (*CE, 5 mai 2010, n° 301419, Cne du Grau du Roi : JCP A 2011, 2148, note S. Rougé ; RJF 7/2010, n° 691*).

Dans cet arrêt, le Conseil d'État a jugé que l'Administration devait, pour évaluer par voie d'appréciation directe la valeur locative des ports de plaisance, respecter les dispositions de l'article 324 AC de

l'annexe III au CGI, qui déterminent les modalités de calcul de la valeur vénale des immeubles à la date de référence. Ces dispositions ne sont pas respectées, selon la Haute juridiction, lorsque l'Administration détermine la valeur locative des installations d'un port de plaisance à partir du produit du nombre de postes d'amarrage existants dans le port et de la valeur locative moyenne du poste d'amarrage dans les ports de plaisance de la même zone géographique (en l'occurrence, les ports de plaisance de la mer Méditerranée), corrigée par un coefficient de densité des postes par rapport à la surface du plan d'eau. L'Administration aurait dû retenir une méthode prenant en compte les spécificités du port de plaisance considéré.

3. Par ailleurs, on rappelle que l'article 34 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 a organisé la révision des valeurs locatives cadastrales des locaux commerciaux et des locaux des professions non commerciales retenues pour l'assiette des impositions directes locales (taxe foncière sur les propriétés bâties et cotisation foncière des entreprises) et de leurs taxes additionnelles (*L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 34 : V. D.O Actualité 3/2011, n° 26, § 1 et s.*).

L'intégration des résultats de cette révision dans les rôles a été reportée d'un an par la deuxième loi de finances rectificative pour 2012. Les résultats de la révision des valeurs locatives ne seront donc pris en compte que pour l'établissement des bases de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la cotisation foncière des entreprises (CFE) de l'année 2015 (*L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 37 : V. D.O Actualité 30/2012, n° 19, § 1*).

RÉGIME NOUVEAU

4. Afin de sécuriser l'évaluation de la valeur locative des ports de plaisance (*V. § 2*) dans la perspective de l'établissement en 2015 des impôts locaux sur la base de valeurs locatives révisées (*V. § 3*) et, par voie de conséquence, les ressources des collectivités territoriales qui perçoivent la taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à ces ports, l'article 37, III de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 fixe un tarif légal d'évaluation forfaitaire de la valeur locative des ports de plaisance.

Un dispositif analogue d'évaluation forfaitaire de la valeur locative par application d'un tarif légal est d'ores et déjà prévu par

l'article 1501, II du CGI pour les autoroutes et leurs dépendances (*V. étude F-52 400-130*).

5. **Tarif des valeurs locatives** - La valeur locative des postes d'amarrage dans les ports de plaisance à la date de la révision est fixée selon le tarif suivant (*CGI, art. 1501, III nouveau, al. 1 à 4*) :

- ▶ 110 € pour les ports maritimes de la Méditerranée ;
- ▶ 80 € pour les autres ports maritimes ;
- ▶ 55 € pour les ports non maritimes.

6. Modulation facultative du tarif - Pour chaque port, ce tarif peut être, après avis des commissions communales et intercommunales des impôts directs (CGI, art. 1650 et 1650 A), minoré ou majoré de 20 % ou 40 % en fonction des services et des équipements offerts (CGI, art. 1501, III nouveau, al. 5).

Les modalités d'application de cette modulation seront fixées par un décret en Conseil d'État (CGI, art. 1501, III nouveau, al. 6).

7. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliqueront à compter des impositions dues au titre de l'année 2014 (Art. 37, III, B).■

36

COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES

Exonérations de CFE

Étude F-55 150-31

Prorogation d'une année de l'exonération de CFE en faveur des auto-entrepreneurs ayant débuté leur activité en 2009

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 47 : JO 30 déc. 2012

Les auto-entrepreneurs ayant débuté leur activité en 2009 peuvent obtenir, sur demande effectuée jusqu'au 31 décembre 2013 auprès du service des impôts des entreprises dont ils relèvent, un dégrèvement total de la CFE mise en recouvrement en 2012.

1. L'article 137 de la loi de finances pour 2011 a aménagé le régime fiscal des auto-entrepreneurs, en prévoyant notamment qu'à compter des impositions de CFE établies au titre de l'année 2010, l'option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu n'était plus obligatoire pour bénéficier de l'exonération de CFE au titre des 2 années suivant celle de la création de leur activité.

L'année de la création de l'activité étant exonérée de plein droit, ce dispositif conduit à exonérer l'ensemble des auto-entrepreneurs au titre de leurs 3 premières années d'activité (V. D.O Actualité 1/2011, n° 45, § 1 et s.).

Pour bénéficier de l'exonération de CFE, l'option pour le régime micro-social simplifié doit être exercée au plus tard le 31 décembre de l'année de création de l'entreprise ou, en cas de création après le 1^{er} octobre, dans un délai de 3 mois à compter de la date de création de l'entreprise. L'exploitant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un PACS, ses ascendants et descendants ne doivent pas avoir exercé, au cours des 3 années qui précèdent la création, une activité similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée (CGI, art. 1464 K).

2. L'article 47 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 proroge d'une année l'exonération de cotisation foncière des entreprises (CFE) instituée, lors de la création du statut d'auto-entrepreneur, pour une durée initiale de 3 ans.

Cette mesure, ponctuelle, concerne uniquement les exploitants ayant débuté leur activité en 2009.

Elle trouve son origine dans la forte augmentation du montant minimum de la CFE pour de nombreux entrepreneurs en 2012, qui aurait pu menacer la pérennité de leur entreprise.

Ainsi, les auto-entrepreneurs ayant bénéficié, au titre des années 2010 et 2011, de l'exonération de CFE dans les conditions prévues à l'article 1464 K du CGI sont, dans les mêmes conditions, exonérés de CFE au titre de l'année 2012.

Lors de la présentation de cette mesure dans un communiqué de presse du 12 novembre 2012, le Gouvernement a annoncé pour début 2013 une évolution du régime fiscal des auto-entrepreneurs à la lumière du rapport qui sera rendu dans le cadre d'une mission d'évaluation confiée à l'Inspection générale des finances (IGF) et à l'Inspection générale des affaires sociales (IGAS) (V. D.O Actualité 42/2012, n° 9, § 1 et s.).

3. Les avis d'imposition de la CFE 2012 étant déjà émis, cette exonération est accordée sous la forme d'un dégrèvement que les auto-entrepreneurs concernés doivent solliciter auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils relèvent.

La demande de l'exploitant pour les cotisations mises en recouvrement en 2012 doit être effectuée dans le délai légal de réclamation pour la CFE, soit jusqu'au 31 décembre 2013.

Le dégrèvement leur sera automatiquement accordé s'ils remplissent les conditions actuelles de l'exonération.

L'exonération est calculée après prise en compte, le cas échéant, du montant pris en charge par la commune ou l'EPCI dans les conditions prévues à l'article 46 de la présente loi (V. n° 37, § 1 et s.).■

37 COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES

Montant de la CFE

Études F-55 300 et F-55 000-20

Aménagement de la cotisation minimum de CFE

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 46 et 37, I : JO 30 déc. 2012

Le dispositif de la cotisation minimum de CFE est aménagé afin de limiter les fortes augmentations d'imposition constatées par les plus petites entreprises en 2012 dans de nombreuses collectivités.

Les dispositions exceptionnelles prises par le Gouvernement dès le mois de novembre 2012 pour accorder une remise de cotisation minimum en 2012 sont inscrites dans la loi. Par ailleurs, les collectivités sont autorisées à prendre de nouvelles délibérations jusqu'au 21 janvier 2013 afin de modifier la valeur de la base minimum qui servira d'assiette à la cotisation minimum de 2013.

Le dispositif prévoit également :

- le renforcement de la progressivité de la cotisation minimum par la création d'une tranche intermédiaire pour les redevables dont le chiffre d'affaires ou les recettes sont compris entre 100 000 et 250 000 € HT ;
- le retour au délai de droit commun pour le vote des délibérations des collectivités fixant les bases minimum de CFE : les délibérations devront désormais être prises avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicables l'année suivante ;
- l'aménagement des modalités de fixation du montant de la base minimum de CFE en l'absence de délibération des collectivités ;
- les modalités de calcul du montant de la base minimum de CFE pour les EPCI et communes nouvellement créés. Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME ACTUEL

1. Les redevables de la cotisation foncière des entreprises (CFE) sont susceptibles d'être assujettis, au lieu de leur principal établissement, à une cotisation minimum (CGI, art. 1647 D, I, al. 1 : V. étude F-55 300-9 et s.).

La cotisation minimum est établie à partir d'une base dont le montant est fixé par le conseil municipal ou l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI) qui s'y substitue.

Pour la CFE due au titre de 2013, le montant de la base minimum doit être compris :

- entre 206 € et 2 065 € pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes au cours de la période de référence (N-2) est inférieur à 100 000 € HT ;
- entre 206 € et 6 102 €, pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes hors taxes au cours de la période de référence (N-2) est supérieur ou égal à 100 000 € HT.

Pour l'appréciation du seuil de 100 000 €, le chiffre d'affaires ou les recettes sont ramenés ou portés, si nécessaire, à douze mois (CGI, art. 1647 D, I, al. 1).

Les montants de base minimum résultant des délibérations des conseils municipaux ou des EPCI sont revalorisés chaque année en fonction de l'évolution des prix à la consommation des ménages hors tabac (L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 51 ; CGI, art. 1647 D, I, al. 4).

Par dérogation aux dispositions de droit commun relatives à la date limite de vote des délibérations, les délibérations relatives à la cotisation minimum peuvent être prises jusqu'au 31 décembre d'une année pour être applicables

l'année suivante (CGI, art. 1639 A bis ; L. fin. 2012, n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 111).

On rappelle que les dispositions de droit commun prévoient que les délibérations des communes et des EPCI doivent être prises avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicables l'année suivante.

2. À défaut de délibération prise par le conseil municipal ou l'EPCI qui s'y substitue, le montant de la base minimum applicable à compter des impositions de 2010 est égal au montant de la base minimum de taxe professionnelle (TP) appliqué en 2009 dans la commune (V. étude F-58 100-4 et s.) (CGI, art. 1647 D, I, al. 1).

Toutefois, les communes et les EPCI à fiscalité propre peuvent diminuer à leur convenance le montant de la base minimum de CFE lorsque celui-ci, égal au montant de la base minimum de TP appliqué en 2009, excède les plafonds déterminés par la loi.

Elles ont la faculté de réduire au plus de 50 % le montant de la base minimum :

- pour les contribuables n'exerçant leur activité professionnelle qu'à temps partiel ou pendant moins de 9 mois de l'année ;
- et pour les redevables réalisant moins de 10 000 € HT de chiffres d'affaires ou de recettes au cours de la période de référence.

La réduction ne peut s'appliquer à la base minimum de CFE qu'à la suite d'une délibération du conseil municipal ou de l'organe délibérant de l'EPCI à fiscalité propre prise au plus tard le 31 décembre de l'année précédente. Toutefois, à titre exceptionnel, la réduction s'applique dès l'année d'imposition 2012 lorsque la délibération a été prise avant le 15 février 2012.

RÉGIME NOUVEAU

3. Les articles 46 et 37, I de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 aménagent le dispositif de la cotisation minimum de CFE après la constatation dans de nombreuses collectivités d'une forte augmentation de la cotisation due au titre de 2012.

Peu de collectivités ayant utilisé la possibilité qui leur est offerte de réduire la cotisation minimum (V. § 2), il a été constaté dans de nombreuses communes, lors de la communication des rôles d'imposition de 2012, une augmentation importante de l'imposition pour les plus petites entreprises (TPE, PME).

Ces dispositions prévoient ainsi :

► à titre exceptionnel et pour les collectivités qui le souhaitent, un **décalage supplémentaire pour prendre de nouvelles délibérations** afin :

– d'accorder une **remise de cotisation minimum en 2012** ;
– de **fixer la valeur de la base minimum** qui servira d'assiette à la cotisation minimum de 2013 ;

► le **renforcement de la progressivité de la base minimum** par la création d'une **tranche intermédiaire** de chiffre d'affaires ou de recettes ;

► l'**aménagement des modalités de fixation du montant de la base minimum de CFE** en l'absence de délibération ;

► la **fixation des modalités de calcul du montant de la base minimum de CFE** pour les EPCI et communes nouvellement créés.

4. Entrée en vigueur - Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du **1^{er} janvier 2013** (Art. 37, I, D).

► Remises de cotisation minimum de CFE pour 2012

5. Les communes et les EPCI sont autorisés à revoir, s'ils le souhaitent, les conséquences des délibérations prises en 2011 en application de l'article 1647 D du CGI (Art. 46).

Ces collectivités peuvent adopter, avant le **21 janvier 2013**, une **délibération pour accorder une remise de cotisation minimum en 2012**.

En pratique, la délibération prise par les collectivités concernées permet de prendre en charge et pour la part qui leur revient, en lieu et place des redevables, tout ou partie de la fraction de la cotisation minimum de CFE due au titre de 2012 correspondant à une augmentation de la base minimum applicable sur leur territoire résultant d'une délibération prise en 2011. Le montant de la prise en charge s'impute sur la CFE due au titre de 2012. La réduction accordée, le cas échéant, est appliquée au montant de la prise en charge.

Les modalités comptables de cette prise en charge ont été fixées par un arrêté du 2 janvier 2013 (JO 9 janv. 2013).

Les EPCI à fiscalité additionnelle peuvent prévoir des montants de prise en charge différents pour chaque portion de leur territoire sur laquelle une base minimum différente s'applique en 2012.

Cette remise permettra, pour chaque contribuable concerné, de **minorer la cotisation minimum d'un montant égal à tout ou partie de la hausse constatée entre 2011 et 2012**.

6. Les modalités d'obtention de cette remise ont été précisées par le Gouvernement dans un communiqué du 28 novembre 2012 (V. D.O Actualité 44/2012, n° 6, § 1 et s.).

Des instructions avaient notamment été données aux services de la DGFIP, en ce qui concerne l'échéance de paiement de la CFE au 15 décembre 2012, pour que des délais de paiement puissent être accordés aux professionnels qui le demandent, en fonction de leur capacité financière, notamment pour la part excédant le montant de la cotisation minimum de 2011.

► Report de délais pour fixer la cotisation minimum de CFE pour 2013

7. Concernant la cotisation minimum de CFE pour 2013, le délai dont disposent les collectivités pour fixer par voie de délibération les bases minimum de CFE est reporté du 31 décembre 2012 au **21 janvier 2013** (CGI, art. 1639 A bis modifié).

Les collectivités territoriales ont ainsi jusqu'à cette date pour prendre une délibération, ou modifier celle déjà prise, afin de limiter les hausses excessives de CFE pour les petits redevables (V. § 3).

8. Par ailleurs, les dispositions dérogatoires au droit commun autorisant les collectivités à prendre les délibérations relatives à la cotisation minimum jusqu'au **31 décembre** d'une année pour être applicables l'année suivante (V. § 1) sont supprimées (CGI, art. 1639 A bis modifié).

Celles-ci devront désormais être prises avant le **1^{er} octobre** d'une année pour être applicables l'année suivante.

Ainsi, pour les impositions dues au titre de 2014, les délibérations des communes et des EPCI devront être prises avant le **1^{er} octobre 2013**.

► Augmentation de la progressivité de la cotisation minimum

9. Afin de renforcer la progressivité de la cotisation minimum de CFE tout en allégeant l'imposition des artisans et commerçants, l'article 37, I, B, 1° de la loi institue, pour la détermination de la base minimum de CFE, une nouvelle tranche de chiffre d'affaires ou de recettes comprise entre **100 000 et 250 000 € HT** (CGI, art. 1647 D, I, 1, al. 1^{er} modifié).

10. Ainsi, à compter du **1^{er} janvier 2013**, le montant de la base minimum doit être compris :

– entre **206 € et 2 065 €** pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes au cours de la période de référence (N-2) est inférieur à 100 000 € ;

– entre **206 € et 4 084 €** pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes au cours de la période de référence (N-2) est compris entre 100 000 et 250 000 € HT ;

– entre **206 € et 6 102 €**, pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes hors taxes au cours de la période de référence (N-2) est supérieur ou égal à 250 000 € HT.

Pour l'appréciation des seuils de 100 000 € et de 250 000 €, le chiffre d'affaires ou les recettes sont ramenés, si nécessaire, à 12 mois (CGI, art. 1647 D, I, al. 1).

On rappelle que les montants de base minimum résultant des délibérations des conseils municipaux ou des EPCI sont revalorisés chaque année en fonction de l'évolution des prix à la consommation des ménages hors tabac (L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 51 ; CGI, art. 1647 D, I, al. 4).

11. Pour les impositions dues au titre de 2013, à défaut de nouvelle délibération prise le **21 janvier 2013** au plus tard (V. § 7), le montant de la base minimum applicable pour les contribuables appartenant à la nouvelle tranche est le montant de la base minimum fixé par les délibérations antérieures pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes est supérieur à 100 000 € HT.

► Montant de la base minimum de CFE en l'absence de délibération

12. L'article 37, I, B, 2° aménage les dispositions prévoyant le montant de la base minimum applicable à compter des impositions de 2013 à défaut de délibération prise par le conseil municipal ou l'EPCI qui s'y substitue.

13. Pour les communes existant au 31 décembre 2012 et les EPCI soumis à fiscalité professionnelle unique (FPU) ou fiscalité professionnelle de zone (FPZ) (*CGI, art. 1609 nonies C, 1609 quinquies C, I*) à la même date, à défaut de délibération, le montant de la base minimum est égal au montant applicable sur leur territoire au titre de l'année 2012 (*CGI, art. 1647 D, I, 2 modifié*).

14. Pour les communes nouvelles créées à compter du 1^{er} janvier 2013, pour celles rattachées à un EPCI soumis à FPU ou FPZ à compter de la même date, ainsi que pour les EPCI soumis à l'un de ces régimes pour la première fois à compter de cette date à la suite d'une création, d'une fusion ou d'un changement de régime fiscal, le montant de la base minimum est égal :

► l'année au cours de laquelle cette opération produit pour la première fois ses effets au plan fiscal, au montant applicable l'année précédente sur le territoire de chacune des communes ou de chacun des EPCI concernés ;

► les années suivantes, à la moyenne des bases minimum applicables sur leur territoire la première année pondérée par le nombre de redevables soumis à la cotisation minimum au titre de la même année.

Si ce montant est supérieur aux plafonds de base minimum (*V. § 10*), les communes et les EPCI peuvent, par une délibération, en réduire le montant.

15. Par exception à ces dispositions, pour les impositions dues au titre de 2013, les EPCI à fiscalité propre issus

d'une création, d'une fusion ou d'un changement de régime fiscal prenant fiscalement effet au 1^{er} janvier 2013 ont pu, par une délibération prise jusqu'au 31 décembre 2012, fixer des bases minimum de CFE différentes selon le territoire des communes et des EPCI préexistants.

Cette possibilité était également ouverte en cas de création d'une commune nouvelle ou de rattachement d'une commune à un EPCI soumis à fiscalité professionnelle unique (FPU) ou fiscalité professionnelle de zone (FPZ) à compter du 1^{er} janvier 2013.

► Montant de la base minimum de CFE en cas de création de commune ou d'EPCI

16. L'article 37, I, B, 3° de la loi fixe les modalités de calcul, la première année, du montant de la base minimum de CFE pour les communes nouvelles créées à compter du 1^{er} janvier 2013, pour celles rattachées à un EPCI soumis à FPU ou FPZ à compter de la même date, ainsi que pour les EPCI soumis à l'un de ces régimes pour la première fois à compter de cette date à la suite d'une création, d'une fusion ou d'un changement de régime fiscal.

Ce montant de la base minimum de CFE est égal au montant applicable l'année précédente sur le territoire de chaque commune ou de chaque EPCI.

Par exception, pour les impositions dues au titre de 2013, les EPCI et les communes ont pu, par une délibération prise jusqu'au 31 décembre 2012, fixer des bases minimum de CFE différentes selon le territoire des communes et des EPCI préexistants.

17. Il est également mis en place, pour ces mêmes EPCI et communes nouvellement créées, un mécanisme de convergence des bases minimum de CFE.

Après la première année d'application, ces EPCI et communes peuvent délibérer sur le montant de la base minimum ainsi que, par une autre délibération, décider d'appliquer des bases minimum différentes selon le territoire des communes ou des EPCI préexistants, pendant 10 ans au maximum. ■

38 COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES

Païement de la CFE

Études F-55 350-34 et F-54-100

Généralisation de la dématérialisation du paiement de la CFE et de l'IFER et dématérialisation progressive des avis d'imposition

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 43 : JO 30 déc. 2012

L'obligation de paiement par un moyen dématérialisé (prélèvement ou télépaiement) de la CFE, de l'IFER et de leurs acomptes est étendue :

– pour les impositions dues au titre de 2013, à toutes les entreprises assujetties à l'IS, quel que soit leur chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice précédent, ainsi qu'aux entreprises ne relevant pas de l'IS dont le chiffre d'affaires hors taxes au titre de l'exercice précédent est supérieur à 80 000 € (au lieu de 230 000 €) ;

– pour les impositions dues à compter de 2014, à l'ensemble des entreprises redevables de ces contributions.

Par ailleurs, la dématérialisation des avis d'imposition à la CFE et à l'IFER, qui rendra les avis d'imposition exclusivement disponibles sur le compte fiscal en ligne du redevable, est mise en œuvre à compter de 2013. Cette dématérialisation sera effective :

– dès 2013 pour les redevables qui en font la demande expresse,

– à partir du 1^{er} janvier 2014 pour l'ensemble des redevables dont l'obligation de paiement dématérialisé est née au plus tard l'année précédant l'émission du rôle.

RÉGIME ACTUEL

1. Modalités de paiement de la CFE et de l'IFER -

Depuis le 1^{er} octobre 2011, le paiement de la cotisation foncière des entreprises (CFE), de l'imposition forfaitaire des entreprises de réseau (IFER) et de leur acompte doit être effectué :

– pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes au titre de l'exercice précédent est supérieur à 230 000 €, uniquement par un moyen de paiement dématérialisé : par prélèvements (mensuels ou à l'échéance) opérés à l'initiative du Trésor public ou par télépaiement (*CGI, art. 1681 sexies, 3 et CGI, art. 1681 septies, 6*) ;

– pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas ce seuil, par tout moyen de paiement (dématérialisé ou non), à l'exclusion du virement (*V. § 2*). Toutefois, les versements excédant 50 000 € doivent être effectués par prélèvement automatique (*CGI, art 1681 sexies, 1*). Ils peuvent également être effectués par télépaiement (*BOI-IF-CFE-40-10, § 130, 12 sept. 2012*).

2. Quel que soit le montant du chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice précédent du redevable, le paiement par virement de la CFE, de l'IFER et de leur acompte est

interdit, sous réserve des quelques cas particuliers précisés ci-dessous (*CGI, art 1681 sexies, 4*). Le non-respect de cette interdiction est sanctionné par une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le paiement a été effectué par virement (*CGI, art. 1738*).

Sont à titre exceptionnel autorisés à payer la CFE, l'IFER et leur acompte par virement (*BOI-IF-CFE-40-10, § 210, 12 sept. 2012*) :

– les contribuables non résidents (par exemple, les loueurs de locaux nus passibles de la CFE, les entreprises étrangères concernées par le matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs qui n'ont pas d'établissement stable en France) ;

– les entreprises relevant de la DGE, uniquement dans les situations suivantes : à la suite d'un plan de règlement octroyé par le comptable de la DGE ou une Commission des Chefs de Services Financiers, d'une procédure collective avec désignation d'un mandataire, d'une absorption dans le cadre d'une transmission universelle du patrimoine au moment de la réception de la facture, ou d'un contentieux.

3. Notification des avis d'imposition à la CFE et à l'IFER - Conformément au droit commun, les avis d'imposition à la CFE et à l'IFER sont notifiés au redevable par courrier postal sous pli fermé (*LPF, art. 253*).

RÉGIME NOUVEAU

4. Afin de prolonger l'effort de modernisation des modalités d'accomplissement des obligations des entreprises assujetties à la CFE ou à l'IFER, l'article 43 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 :

– généralise de manière progressive la dématérialisation du paiement de la CFE, de l'IFER et de leur acompte, en abaissant le seuil de chiffre d'affaires hors taxes au-delà duquel le paiement par un moyen dématérialisé est obligatoire ;

– étend le champ de l'interdiction de paiement par virement et instaure un montant minimum de majoration en cas de non-respect de l'interdiction ;

– met en œuvre la dématérialisation progressive des avis d'imposition à la CFE et à l'IFER.

5. Entrée en vigueur - La généralisation du paiement dématérialisé de la CFE, de l'IFER et de leur acompte est

progressive : elle produit ses premiers effets pour le paiement des **impositions dues au titre de 2013** (Art. 43, III et V) et s'applique **pleinement** à compter des **impositions dues au titre de 2014** (Art. 43, IV).

La **dématérialisation des avis d'imposition** à la CFE et à l'IFER est également progressive : elle est **facultative en 2013** et **généralisée à compter du 1^{er} janvier 2014** (Art. 43, VI).

L'extension du champ d'application de l'interdiction de paiement par virement s'applique à compter des **impositions dues au titre de 2013** (Art. 43, III). En l'absence de disposition particulière, la **majoration pour paiement par virement** est entrée en vigueur le **31 décembre 2012** (lendemain de la publication de la loi au JO).

► **Généralisation progressive du paiement dématérialisé de la CFE, de l'IFER et de leurs acomptes**

6. Au titre de l'année 2013 - Pour le paiement de la CFE, de l'IFER et de leur acompte dus au titre de 2013, le **seuil de chiffre d'affaires hors taxe** au titre de l'année précédente au-delà duquel le paiement dématérialisé (par prélèvement ou télépaiement) est obligatoire est :

- ramené de 250 000 € à **80 000 € pour les entreprises non assujetties à l'IS** (CGI, art. 1681 sexies, 3 modifié) ;
- **supprimé pour les entreprises assujetties à l'IS** (CGI, art. 1681 sexies, 3 in fine modifié).

Ces entreprises sont donc tenues de **payer exclusivement par voie de prélèvement ou de télépaiement** la CFE, l'IFER et leur acompte dont elles sont redevables au titre de 2013.

7. Par ailleurs, le **champ d'application de l'obligation de paiement dématérialisé** est précisé. Cette obligation s'applique ainsi au paiement (CGI, art. 1681 sexies, 3 modifié) :

- de la **CFE** et de **ses taxes additionnelles**,
- de l'**IFER** et de **sa contribution additionnelle**,
- et des **frais mentionnés sur le rôle**.

8. Au titre de 2014 - Le **seuil de chiffre d'affaires hors taxe** au-delà duquel le paiement dématérialisé est obligatoire est **supprimé pour l'ensemble des entreprises** pour le paiement des impositions dues au titre de 2014.

Il en résulte que le paiement de la CFE, de ses taxes additionnelles, de l'IFER et de sa contribution additionnelle, ainsi que des frais mentionnés sur le rôle dus à compter de l'année 2014 doit être **obligatoirement effectué par un moyen de paiement dématérialisé**.

► **Durcissement de l'interdiction de paiement par virement**

9. Le **champ d'application de l'interdiction de paiement par virement est étendu** est précisé. Cette obligation s'applique ainsi au paiement :

- de la **CFE** et de **ses taxes additionnelles**,
- de l'**IFER** et de **sa contribution additionnelle**,
- et des **frais mentionnés sur le rôle** (CGI, art. 1681 sexies, 4 modifié).

Par ailleurs, le montant de la majoration pour paiement par virement, en dehors des cas autorisés (V. § 2), **ne peut désormais être inférieur à 60 €** (CGI, art. 1738, 3 modifié).

► **Mise en œuvre progressive de la dématérialisation des avis d'imposition à la CFE et à l'IFER**

10. La dématérialisation des avis d'imposition à la CFE ou à l'IFER, qui consiste à les rendre **exclusivement disponibles sur le compte fiscal en ligne du redevable**, est mise en œuvre de manière progressive, soit :

- en cas de **demande expresse du redevable en 2013**,
- à titre **obligatoire à compter du 1^{er} janvier 2014 pour les redevables dont l'obligation de paiement dématérialisé est née au plus tard l'année précédant l'émission du rôle** (LPF, art. 253, al. 3 nouveau).

Ainsi, dès l'année 2013, les entreprises redevables de la CFE ou de l'IFER peuvent demander que leurs avis d'imposition soient exclusivement disponibles sous forme dématérialisée dans leur compte fiscal en ligne.

11. À compter du 1^{er} janvier 2014, les avis d'imposition issus du rôle primitif de la CFE et de ses taxes additionnelles, de l'IFER et de sa contribution additionnelle, ainsi que leur acompte, établis au nom des **contribuables soumis à l'obligation de paiement dématérialisé**, seront **disponibles exclusivement sous forme dématérialisée dans leur compte fiscal en ligne**, dès lors que cette obligation de paiement est née au plus tard l'année précédant l'émission du rôle (LPF, art. L. 253, al. 3 nouveau, dans sa rédaction applicable à compter du 1^{er} janvier 2014).■

39 TAXE SUR LES SURFACES COMMERCIALES

Assiette et liquidation

Études F-39 050 (à paraître) et S-80 300

Aménagement de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM)

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 37, VII : JO 30 déc. 2012

La notion de commerce de détail assujéti à la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) est précisée et la situation des établissements réalisant à la fois du commerce de gros et de la vente au détail est clarifiée. Les établissements dont la clientèle est principalement composée de professionnels ou de collectivités mais qui réalisent également des ventes aux consommateurs dans une proportion importante sont assimilés à des établissements de commerce de détail pour l'intégralité de leur chiffre d'affaires.

En cas de modification des surfaces de vente d'un établissement en cours d'année la surface de vente à retenir pour le calcul de la taxe est celle existant au 31 décembre de l'année précédant l'année d'imposition.

Les conditions permettant de bénéficier de la réduction de taux prévue pour les activités nécessitant des surfaces de vente anormalement élevées sont assouplies.

Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions dues au titre de l'année 2013. Un décret doit fixer les modalités d'application de certaines des nouvelles dispositions.

RÉGIME ACTUEL

1. Entreprises concernées - La taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM), régie par la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972, est due par les entreprises à raison de chaque établissement de vente au détail situés en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer :

- ouvert à partir du 1^{er} janvier 1960 ;
- dont la surface des locaux de vente au détail dépasse 400 m² ;
- dont le chiffre d'affaires annuel HT réalisé en 2011 est au moins égal à 460 000 €.

Sont également redevables de la taxe les établissements dont la surface de vente de détail est inférieure à 400 m² mais qui sont liés à une même enseigne de distribution commerciale, dès lors que :

- la surface de vente cumulée de l'ensemble des établissements excède 4 000 m² ;
- les établissements sont contrôlés directement ou indirectement par une même personne et exploités sous une même enseigne commerciale.

2. Activités concernées - La taxe est applicable aux établissements qui ont pour activité le commerce de détail, quelle que soit la nature des produits vendus. Ni la loi du 13 juillet 1972, ni le décret d'application n° 95-85 du 26 janvier 1995 ne donnent de définition de la notion de commerce de détail.

Selon l'Administration, le commerce de détail consiste à vendre des marchandises dans l'état où elles sont achetées (ou après transformations mineures ou manipulations usuelles tel que le reconditionnement, préparation ou assemblage) à des consommateurs finals, généralement des particuliers, quelles que soient les quantités vendues (*Instr. 23 avr. 2012 : BOI 6 F-2-12, 3 mai 2012, § 10 : V. D.O Actualité 19/2012, n° 5, § 2 ; V. désormais BOI-TFP-TSC, § 60 et 70, 12 sept. 2012*).

Lorsqu'un établissement réalise à la fois des ventes au détail de marchandises en l'état et une autre activité (prestations de services,

ventes en gros, etc.), le chiffre d'affaires à prendre en considération est celui des seules ventes au détail en l'état dès lors que les deux activités font l'objet de comptes distincts (*BOI-TFP-TSC, § 320, 12 sept. 2013*).

3. Calcul de la taxe - La taxe est calculée par application de son taux au nombre de m² de surface commerciale. Le taux applicable au titre d'une année est fonction du chiffre d'affaires de l'année civile précédente rapporté à la surface de vente incluse dans l'assiette de la taxe exploitée au cours de cette dernière année.

Si les établissements de vente, à l'exception de ceux dont l'activité principale est la vente ou la réparation de véhicules automobiles, ont également une activité de vente au détail de carburants, la surface de vente à prendre en compte pour le calcul de la taxe est majorée de 70 m² par position de ravitaillement.

Les activités qui requièrent des surfaces anormalement élevées bénéficient d'une réduction de 30 % du taux, à condition que les magasins réalisent des ventes exclusives de certains biens.

Ainsi, une réduction de 30 % du taux de la taxe s'applique pour les établissements qui procèdent à la vente exclusive de (*D. n° 95-85, 26 janv. 1995, art. 3, A*) :

- meubles meublants ;
- véhicules automobiles ;
- machinismes agricoles ;
- matériaux de construction.

4. En cas de modification en cours d'année de la surface de l'établissement (et/ou de variation du nombre de positions de ravitaillement en carburants), le montant de la taxe doit être proratisé selon la durée de la période d'exploitation.

Cette méthode de calcul a conduit certaines entreprises à développer des stratégies d'optimisation leur permettant de diminuer sensiblement la cotisation d'impôt due en diminuant très légèrement leur surface de vente en cours d'année.

RÉGIME NOUVEAU

5. Afin de renforcer les bases légales du dispositif et de lutter contre certaines stratégies d'optimisation, l'article 37, VII de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 aménage les règles d'assiette et de liquidation de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) :

– la notion de commerce de détail est précisée et la situation des établissements réalisant à la fois du commerce de gros et de la vente au détail est clarifiée ;

– les modalités de calcul de la taxe en cas de modification des surfaces de vente d'un établissement en cours d'année sont modifiées ;

– les conditions permettant de bénéficier de la réduction de taux prévue pour les activités nécessitant des surfaces de vente anormalement élevées sont assouplies.

Par ailleurs, une harmonisation de la modulation de la taxe en cas de modification de la carte intercommunale est opérée à compter du 1^{er} janvier 2013 en vue d'éviter un ressaut d'imposition pour les contribuables concernés. Des modalités particulières de modulation de la taxe sont applicables lors de la première année d'existence d'un nouvel établissement public de coopération intercommunale (EPCI) ou d'une commune nouvelle.

6. Entrée en vigueur - Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions dues au titre de l'année 2013.

Un décret d'application modifiant le décret n° 95-85 du 26 janvier 1995 doit être publié (V. § 9 et 12).

► Précision de la notion de commerce de détail

7. Une définition stricte du commerce de gros est inscrite dans la loi, permettant corrélativement de préciser la notion de commerce de détail, et la situation des établissements réalisant à la fois du commerce de gros et de la vente au détail.

Ne sont pas considérés comme magasins de commerce de détail les établissements de commerce de gros dont la clientèle est composée de professionnels, pour les besoins de leur activité, ou de collectivités.

Lorsque ces établissements réalisent à titre accessoire des ventes à des consommateurs pour un usage domestique, ces ventes constituent des ventes au détail soumises à la taxe dans les conditions de droit commun (L. n° 72-657, 13 juill. 1972, art. 3, al. 1 complété).

Cette nouvelle définition tend à éviter que les enseignes de commerce de détail ne retirent du chiffre d'affaires pris en compte pour l'assujettissement à la taxe (V. § 1) toutes les ventes aux professionnels.

8. Plusieurs types d'établissements sont donc à distinguer :

► les établissements dont la clientèle est exclusivement composée de consommateurs, qui sont assujettis à la TASCOM dans les conditions de droit commun (V. § 1 et § 3) ;

► les établissements dont la clientèle est exclusivement composée de professionnels ou de collectivités, qui ne sont pas assujettis à la TASCOM ;

► les établissements dont la clientèle est principalement composée de professionnels ou de collectivités mais qui réalisent également des ventes aux consommateurs : dans ce cas il faut distinguer entre :

– les établissements réalisant des ventes aux consommateurs à titre accessoire ;

Pour ces établissements, seul le chiffre d'affaires afférent à ces ventes serait pris en compte pour apprécier l'assujettissement à la taxe (V. § 1) et en déterminer le taux (V. § 3).

– les établissements réalisant des ventes aux consommateurs dans une proportion importante.

Ces établissements seraient assimilés à des établissements de commerce de détail et la totalité de leur chiffre d'affaires serait prise en compte pour apprécier l'assujettissement à la taxe (V. § 1) et en déterminer le taux (V. § 3).

9. Le texte ne précise pas le seuil en deçà duquel les ventes faites à des consommateurs pour un usage domestique sont considérées comme accessoires.

Un nouveau décret modifiant le décret du 26 janvier 1995 précisera la condition d'exercice « à titre principal » en fixant un ratio minimum de ventes exprimé en pourcentage des recettes totales de ventes au détail (*Évaluation préalable, article 17 du projet*).

► Aménagement des modalités de calcul de la taxe en cas de modification de surface en cours d'année

10. Désormais, la surface de vente à retenir pour le calcul de la taxe est celle existant au 31 décembre de l'année précédant l'année d'imposition pour les établissements existant à cette date (L. n° 72-657, 13 juill. 1972, art. 3, al. 5 nouveau).

Il n'est plus tenu compte de la modification de surface en cours d'année, seule la surface constatée au 31 décembre de l'année précédant l'année d'imposition est prise en considération.

Cette mesure tend à réserver le bénéfice du calcul prorata temporis aux seuls établissements créés ou ayant ouvert une nouvelle surface de vente en cours d'année. Sont ainsi écartés les établissements existants qui développaient des stratégies d'optimisation pour minorer anormalement le montant de la taxe l'année du changement (*Exposé des motifs, article 17 du projet*).

► Assouplissement des conditions d'application du taux réduit

11. Les conditions pour bénéficier de la réduction de taux de 30 % prévue pour les activités requérant des superficies de vente anormalement élevées sont assouplies.

Désormais, la réduction de taux s'applique aux professions dont l'exercice à titre principal (et non plus exclusif) requiert des superficies de vente anormalement élevées (L. n° 72-657, 13 juill. 1972, art. 3, al. 17 nouveau).

Ainsi, la réduction pourra bénéficier aux établissements qui se livrent à titre principal (et non plus exclusif) à l'activité de vente de meubles, de véhicules automobiles, de machines agricoles ou de matériaux de construction.

Cet aménagement vise à ne pas priver du bénéfice de la réduction les entreprises vendant des produits accessoires pour une part très marginale de leur activité.

12. Un nouveau décret modifiant le décret du 26 janvier 1995 supprimera la condition de « vente exclusive » (*Évaluation préalable, article 17 du projet*).■

Allongement du délai global d'investissement des fonds ouvrant droit à la réduction « ISF-Fonds »

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 25, I : JO 30 déc. 2012

Le délai global dont disposent les FCPI et les FIP ouvrant droit à la réduction « ISF-Fonds » pour atteindre leur quota d'investissement est porté de 16 à 24 mois :

- 12 mois pour atteindre 50 % du quota ;
- 12 mois supplémentaires pour atteindre 100 % du quota.

Cette disposition s'applique aux souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013.

1. Une réduction d'ISF est accordée au titre de la souscription de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et des fonds d'investissement de proximité (FIP) (*CGI, art. 885-0 V bis, III : V. étude F-69 610-90 et s.*).

Pour ouvrir droit à la réduction, les fonds doivent investir à hauteur de 60 % au moins dans des sociétés respectant certaines conditions (*V. étude F-69 610-104*). Ce quota doit en principe être atteint :

- à hauteur de 50 % au moins au plus tard 8 mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds ;
- à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du 8^e mois suivant.

2. L'article 25, I de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 porte de 16 à 24 mois le délai global dont

disposent les FCPI et les FIP pour atteindre leur quota d'investissement. Ainsi, le quota de 60 % doit être atteint :

- à hauteur de 50 % au moins au plus tard 12 mois (au lieu de 8) à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds ;
- à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du 12^e mois suivant (au lieu du 8^e).

Le même aménagement a été opéré par la loi de finances pour 2013 pour la réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements dans ces fonds (réduction Madelin) (*CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI, 1, c ; L. fin. 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2012, art. 75, I, 2° : V. D.O Actualité 47/2012, n° 13, § 2*).

3. Entrée en vigueur - Cette disposition s'applique aux versements afférents aux souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013 (*Art. 25, I, B*). ■

41 TAXES APPLICABLES EN MATIÈRE D'ASSURANCE

Contribution affectée au Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages

Étude F-62 100

Institution d'une contribution sur les primes et cotisations des contrats d'assurance des risques de responsabilité civile

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 78 : JO 30 déc. 2012

Une contribution affectée au Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages (FGAO) est instituée afin d'assurer le financement de la charge de revalorisation des rentes allouées au titre des accidents survenus avant le 1^{er} janvier 2013.

Elle s'applique aux primes émises à compter du 1^{er} juillet 2013.

1. Lorsque les victimes d'un préjudice corporel, résultant d'un accident de la circulation causé par un véhicule à moteur dont les conducteurs sont inconnus, insolvable ou non assurés, sont indemnisées sous forme de rente, elles bénéficient d'un mécanisme de revalorisation indexé sur l'inflation depuis 1951.

Si la rente initiale est versée par l'assureur, sa revalorisation était financée depuis l'origine sur fonds publics, du fait des difficultés qu'avaient autrefois les assureurs pour se couvrir contre le risque d'inflation. La loi de sécurité financière de 2003 a transféré cette charge du budget de l'État vers le Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages (FGAO) alors excédentaire, sans contrepartie financière de l'État (*C. ass., art. L. 421-1 et s.*). Or, cette charge, pour 9 000 rentes revalorisées, a fortement dégradé l'équilibre financier du FGAO.

2. Afin de garantir la pérennité financière du FGAO :
– une contribution affectée à cet organisme est instituée pour assurer le financement de la charge de revalorisation des rentes allouées au titre des accidents survenus avant le 1^{er} janvier 2013 (*C. ass., art. 426-6-1 nouveau*) ;
– la mission du FGAO, consistant à gérer et à financer la revalorisation des rentes allouées en réparation d'un préjudice causé par un véhicule terrestre à moteur, est désormais limitée aux seules rentes allouées au titre des accidents survenus avant le 1^{er} janvier 2013 (*C. ass., art. 421-1, IV modifié*).

En limitant la mission du FGAO, le présent article instaure de fait le transfert au secteur des assurances du financement de la charge de revalorisation sur l'inflation sur le flux des nouvelles rentes versées en raison d'accidents survenus à compter du 1^{er} janvier 2013. Selon une évaluation préalable, à terme, entre 650 et 1 300 rentes pourraient être constituées annuellement, étant précisé que la durée

moyenne de constitution d'une rente est de 5 ans à compter de la survenance de l'accident. Il s'ensuit que les premières dépenses d'indemnisation des compagnies d'assurances au titre de la revalorisation des rentes qui leur sont transférées ne devraient intervenir qu'à compter de 2018 (*Commission des finances, rapport n° 213, 12 déc. 2012*).

3. La taxe est à la charge des assurés. Elle est assise sur toutes les primes ou cotisations nettes qu'ils versent aux entreprises d'assurance pour l'assurance des risques de responsabilité civile résultant d'accidents causés par les véhicules terrestres à moteur et les remorques ou semi-remorques des véhicules. Le risque doit être situé sur tout le territoire de la France métropolitaine, des départements d'outre-mer, du département de Mayotte, de Saint-Barthélemy, de Saint-Martin et de Saint-Pierre-et-Miquelon.

Un décret à intervenir doit fixer son montant dans la limite de 1 % des primes ou cotisations concernées.

Dans un premier temps, le taux de la contribution spécifique supplémentaire devrait être fixé à 0,8 %. Les assurés seront exposés à une augmentation de leur prime d'assurance automobile, dite « responsabilité civile », de 1,1 € par an, au titre de la nouvelle contribution (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, art. 27 du projet*).

La taxe est perçue par les entreprises d'assurance suivant les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que la taxe sur les conventions d'assurance.

Elle est recouvrée mensuellement par le Fonds de garantie.

4. **Entrée en vigueur** - La taxe s'applique aux primes émises à compter du 1^{er} juillet 2013 (*Art. 78, I, 2°, dernière phr.*). ■

42 TAXES APPLICABLES EN MATIÈRE D'ASSURANCE

Taxe spéciale sur les conventions d'assurances

Étude F-62 100

Suppression de certaines formalités incombant aux intermédiaires d'assurances et aux assureurs établis hors de l'EEE

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 64, I, E et F, 2° et II : JO 30 déc. 2012

Le régime de la taxe spéciale sur les conventions d'assurances due par certains assureurs étrangers est aménagé :

- la tenue d'un répertoire et le dépôt d'une déclaration d'existence imposés aux intermédiaires établis en France prônant leur entremise pour les opérations d'assurances conclues avec des assureurs étrangers établis dans l'EEE sont supprimés,
- il en est de même de l'obligation de dépôt d'une déclaration d'existence pour les assureurs établis hors de l'EEE, pour lesquels l'obligation de désigner un représentant fiscal est en revanche maintenue.

Ces mesures entrent en vigueur le 31 décembre 2012.

1. Afin de mettre la législation française en conformité avec la jurisprudence de la CJCE, l'article 72 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 a supprimé, à compter du 1^{er} janvier 2010, l'obligation pour les assureurs intervenant à partir d'un pays de l'Espace économique européen, de désigner un représentant fiscal solidairement responsable du paiement de la taxe sur les conventions d'assurance (*CGI, art. 1004 bis abrogé ; V. D.O Actualité 4/2010, n° 33, § 1 et s.*).

En effet, dans une décision du 5 juillet 2007 à l'encontre de la Belgique, la CJCE a jugé que le fait, pour un État, d'exiger des assureurs étrangers qui n'ont aucun siège dans cet État qu'ils fassent agréer, avant d'offrir leurs services, un représentant responsable y résidant qui s'engage personnellement envers l'État au paiement de la taxe annuelle sur les contrats d'assurance, constitue une entrave à la libre prestation des services des entreprises d'assurance (*CJCE, 5 juill. 2007, aff. C-522/04*).

Actuellement, seuls les assureurs étrangers établis en dehors de l'EEE sont donc tenus de faire agréer par l'administration fiscale un représentant français personnellement responsable de la taxe et des pénalités (*CGI, art. 1004*).

Par ailleurs, les courtiers et autres intermédiaires établis en France qui prônent leur entremise pour les opérations d'assurance conclues avec des assureurs étrangers établis dans l'EEE n'ayant en France ni établissement, ni agence, ni succursale doivent tenir un répertoire où sont consignées les opérations ainsi passées par leur entremise (*CGI, art. 1002*).

Enfin, les sociétés et compagnies d'assurances et tous autres assureurs, les courtiers et tous autres intermédiaires sont tenus, avant de commencer leurs opérations, de faire, auprès du service des impôts dont dépend leur siège social ou établissement, une déclaration d'existence énonçant la nature de ces opérations ainsi que le nom du directeur de la société ou du chef de l'établissement (*CGI, art. 1003*).

2. L'article 64 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 achève la transposition en droit interne de la décision de la CJCE du 5 juillet 2007 (*V. § 1*) :

► pour les assureurs étrangers établis dans l'EEE :

– l'obligation de tenue d'un répertoire par les intermédiaires prônant leur entremise est supprimée (*CGI, art. 1002 abrogé et LPF, art. L. 89, al. 1^{er} modifié*) ;

– l'obligation de déposer une déclaration d'existence est également supprimée (*CGI, art. 1003, al. 1^{er} modifié*) ;

► pour les assureurs étrangers établis hors de l'EEE l'obligation de dépôt d'une déclaration d'existence est supprimée (*CGI, art. 1003, al. 1^{er} modifié*) ; l'obligation de désigner un représentant fiscal est en revanche maintenue (*CGI, art. 1004*).

3. Entrée en vigueur - À défaut de précision dans le texte, ces mesures entrent en vigueur le 31 décembre 2012 (lendemain de la publication de la loi au Journal officiel). ■

43 CONTRÔLE FISCAL

Vérification de comptabilité

Études F-81 600, F-82 200-25, F-83 600 et F-84 350

Généralisation et aménagement de la procédure de contrôle fiscal des comptabilités informatisées (CFCI)

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 14 : JO 30 déc. 2012

Pour les contribuables dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, la présentation des données comptables sous forme dématérialisée, qui n'était jusqu'à présent qu'une faculté, devient obligatoire. Cette obligation est en outre étendue à tous les contribuables soumis à l'obligation de présenter des documents comptables, ce qui a principalement pour effet d'y soumettre légalement les entreprises imposées dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et des bénéficiaires agricoles (régimes réels). Les entreprises soumises aux régimes micro-BIC et micro-BNC devraient également être concernées par l'obligation, y compris lorsqu'elles optent pour le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, dès lors qu'elles doivent tenir et présenter certains documents comptables. En revanche, les exploitants agricoles soumis au régime du forfait ne sont pas concernés.

Le non-respect de cette nouvelle obligation entraîne l'application d'une sanction spécifique fixée à 5 pour mille du chiffre d'affaires ou des recettes de l'exercice ou de l'année vérifiés (et au minimum à 1 500 €).

D'autres aménagements sont corrélativement apportés :

- les fichiers doivent être remis à l'Administration au début des opérations de contrôle ;
- le délai maximum de vérification des petites entreprises (3 mois) est suspendu jusqu'à la remise des fichiers ;
- l'Administration doit détruire les fichiers transmis (et non plus les restituer) ;
- l'évaluation d'office des bases d'imposition et la majoration de 100 % prévues en cas d'opposition à contrôle sont également applicables en cas d'opposition à la présentation de la comptabilité sous forme informatisée.

Les nouvelles dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1^{er} janvier 2014. D'ici cette date, un arrêté doit notamment fixer les normes techniques que devront respecter les fichiers transmis.

RÉGIME ACTUEL

1. Les agents de l'administration fiscale sont habilités à vérifier sur place la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables. Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations obligatoires, ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements (LPF, art. L. 13 : V. étude F-81 300).

2. Ce droit de contrôle de l'Administration s'appuie sur une double obligation des entreprises :

► l'obligation de conservation des documents comptables (LPF, art. L. 102 B) ;

Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer le droit de contrôle de l'Administration doivent être conservés pendant un délai de 6 ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Lorsqu'ils sont établis ou reçus sur support informatique ces documents doivent être conservés sur support informatique pendant une durée d'au moins 3 ans. À l'issue de ce délai de 3 ans et jusqu'à l'expiration du délai général de 6 ans, les documents sont conservés sur tout support au choix du contribuable (V. étude F-81 300-35 et s. ; V. BOI-CF-CPF-10, § 40, 12 sept. 2012).

► l'obligation de présentation des documents comptables (CGI, art. 54).

Les entreprises sont tenues de présenter, à toute réquisition de l'Administration, tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration.

Par application combinée des dispositions des articles L. 102 B du LPF et 54 du CGI, si l'original de chaque document obligatoire a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés sur un support informatique (V. étude F-81 300-60 et s. ; V. BOI-CF-IOR-60-40, § 1, 12 sept. 2012).

3. Lorsque leur comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les entreprises ont la faculté de présenter les documents comptables en remettant, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du Plan comptable général. L'Administration peut alors effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable.

Pour les opérations de contrôle proprement dites, elle peut ensuite effectuer des traitements informatiques de ces données comptables (en particulier des croisements de fichiers).

Cette procédure spécifique, désignée sous le terme de « contrôle fiscal des comptabilités informatisées » (CFCI) est régie par l'article L. 47 A du LPF.

Initialement mis en place par l'article 103 de la loi de finances pour 1990, le dispositif légal a été complété et modernisé par l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2007 qui a opéré plusieurs aménagements concernant :

- la faculté de remplir l'obligation de présentation des documents comptables sous forme dématérialisée (remise d'une copie de fichiers informatiques) ;
 - les modalités de contrôle des comptabilités informatisées.
- Ces dispositions ont fait l'objet de commentaires administratifs dans une instruction du 24 janvier 2006 (BOI 13 L-1-06), complétée par

une instruction du 6 mars 2008 (BOI 13 L-2-08) (V. étude F-81 600-5 et s.).

Les commentaires administratifs figurent désormais dans la base BOFiP-Impôts (BOI-CF-IOR-60-40, 12 sept. 2012).

4. Entreprises concernées - Selon les termes de l'article L. 47 A, I du LPF, la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée concerne les contribuables tenus à l'obligation de présentation des documents comptables mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du CGI, c'est-à-dire :

– les entreprises imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) selon un régime réel d'imposition (régime simplifié d'imposition et régime du bénéfice réel) (CGI, art. 53 A) ;

– les sociétés soumises à l'IS (CGI, art. 209, par renvoi).

5. L'administration fiscale, quant à elle, considère que la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée concerne « les entreprises qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés et font l'objet d'une vérification de comptabilité », soit l'ensemble des entreprises tenant leur comptabilité avec des systèmes informatisés (BOI-CF-IOR-60-40, § 70, 12 sept. 2012).

Dans l'instruction du 24 janvier 2006, l'Administration précisait en outre : « il s'agit de tous les contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables, dès lors que leur comptabilité est tenue, en tout ou partie, au moyen de systèmes informatisés et également lorsque ces systèmes participent directement ou indirectement à la justification d'une écriture comptable.

Les dispositions de la loi s'appliquent ainsi aux contribuables qui exercent une activité industrielle et commerciale, agricole ou non commerciale, quels que soient la nature de l'activité ou le régime d'imposition, à l'exception des contribuables relevant du régime forfaitaire des bénéfices agricoles » (BOI 13 L-1-06, § 11 et 12, 24 janv. 2006 : V. étude F-81 600-5).

6. Caractère facultatif - La présentation des documents comptables sous forme dématérialisée constitue une simple faculté. Conformément aux termes de l'article L. 47 A du LPF, l'Administration indique que « cette disposition est facultative pour le contribuable » (BOI-CF-IOR-60-40, § 40, 12 sept. 2012).

Cette modalité de présentation de la comptabilité générale ne crée pas d'obligation supplémentaire pour le contribuable qui est déjà tenu de conserver ces éléments sous forme dématérialisée (V. § 2) (BOI-CF-IOR-60-40, § 30, 12 sept. 2012).

7. Modalités de contrôle - Outre les garanties attachées à toute procédure de contrôle, la vérification des comptabilités informatisées offre un certain nombre de droits et garanties spécifiques :

► la remise des fichiers doit être formalisée par écrit sur un document remis par le vérificateur et contresigné par l'entreprise (BOI-CF-IOR-60-40, § 120, 12 sept. 2012) ;

► seules des opérations simples sur les fichiers (tris, classements, calculs) peuvent être effectuées par le vérificateur sans formalisme particulier (BOI-CF-IOR-60-40, § 130, 12 sept. 2012) ;

► dès lors qu'il envisage des traitements informatiques pour les opérations de contrôle, le vérificateur doit indiquer par écrit à l'entreprise la nature des investigations souhaitées (LPF, art. L. 47 A, II ; BOI-CF-IOR-60-40, § 250, 12 sept. 2012) ;

► ces traitements informatiques peuvent être réalisés selon différentes modalités, au choix de l'entreprise (LPF, art. L. 47 A, II, al. 1 à 4 ; BOI-CF-IOR-60-40, § 290 et s., 12 sept. 2012) ;

L'entreprise peut opter pour une réalisation des traitements :

– soit par le vérificateur sur le matériel présent dans l'entreprise ;

– soit par l'entreprise elle-même qui effectue tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ;

– soit par le vérificateur, hors de l'entreprise, après remise de copie des fichiers informatiques nécessaires par l'entreprise.

► l'entreprise doit être informée des noms et adresses administratives des agents par qui ou sous le contrôle desquels les opérations sont réalisées (LPF, art. L. 47 A, II, al. 5 ; BOI-CF-IOR-60-40, § 290 et s., 12 sept. 2012) ;

► l'Administration doit restituer à l'entreprise, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis et ne doit en conserver aucun double (LPF, art. L. 47 A, I, al. 2 ; BOI-CF-IOR-60-40, § 140, 12 sept. 2012).

8. Durée du contrôle des petites entreprises - Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ou les recettes brutes n'excèdent pas les limites d'application du régime simplifié d'imposition, les opérations de contrôle sur place sont limitées à 3 mois (LPF, art. L. 52 ; V. étude F-82 200).

Pour le calcul de cette durée, les délais liés à la préparation des traitements informatiques sont neutralisés par une prorogation du délai de 3 mois (LPF, art. L. 52, III ; BOI-CF-IOR-60-40, § 580 et s., 12 sept. 2012).

9. Sanctions - En cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées (LPF, art. L. 47 A, II), les bases d'imposition sont évaluées d'office (LPF, art. L. 74, al. 2 ; BOI-CF-IOR-60-40, § 650 et s., 12 sept. 2012).

Les bases d'imposition sont évaluées d'office pour tout ou partie des résultats après la rédaction d'un procès-verbal de carence consécutif à la non-réalisation d'une demande de traitements dans des délais compatibles avec le contrôle.

La majoration de 100 % applicable en cas d'opposition à contrôle (CGI, art. 1732) a également vocation à s'appliquer (BOI-CF-IOR-60-40, § 680 et s., 12 sept. 2012).

RÉGIME NOUVEAU

10. L'article 14 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 :

► transforme en obligation la présentation des données comptables sous forme dématérialisée, pour les contribuables dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés ;

► étend cette obligation à tous les contribuables soumis à l'obligation de présenter des documents comptables et dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes

informatisés : elle s'applique donc désormais légalement aux entreprises imposées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC) ou des bénéfices agricoles (BA) ;

► institue une sanction spécifique en cas d'infraction à l'obligation de présenter la comptabilité sous forme dématérialisée ;

► apporte corrélativement d'autres aménagements :

- la copie des fichiers doit être remise au début des opérations de contrôle ;
- le délai maximum de vérification des petites entreprises (3 mois) est suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers à l'Administration ;
- l'Administration doit détruire les copies des fichiers (et non plus les restituer) ;
- l'évaluation d'office des bases d'imposition et la majoration de 100 % prévues en cas d'opposition à contrôle sont désormais également applicables en cas d'opposition à la présentation de la comptabilité sous forme informatisée.

11. Entrée en vigueur - Les nouvelles dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1^{er} janvier 2014 (Art. 14, III).

Ce délai d'un an a pour objet de permettre à l'administration fiscale de fixer les normes des fichiers transmis. Ces normes ne devraient toutefois s'appliquer qu'aux exercices postérieurs à 2013 (V. § 22).

► Obligation de présentation des documents comptables informatisés sous forme dématérialisée

Principe

12. Jusqu'ici facultative, la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée est rendue obligatoire pour les entreprises dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés.

En 2011, 21,5 % des 47 408 vérifications sur place se sont opérées sur support informatique s'agissant des traitements et des opérations de contrôle (LPF, art. 47 A, II), contre 14 % en 2009. Au sein de ces contrôles informatisés, 83 % ont fait appel à la procédure dématérialisée pour la présentation des documents comptables (LPF, art. 47 A, I). L'objectif de la mesure est de porter cette part à 100 % (Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 11 du projet).

En effet, la majorité des entreprises tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés à l'aide de logiciels comptables. Mais certaines d'entre elles refusent de transmettre sous format dématérialisé leurs documents comptables (grands livres, journaux, auxiliaires). Or le volume des documents présentés sous format papier peut empêcher de fait la réalisation du contrôle de manière efficace dans les délais légaux par l'Administration.

Par ailleurs, la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée facilite le contrôle de l'administration fiscale et améliore la qualité de ses investigations. En effet, le temps consacré à la lecture, au tri, au classement des écritures comptables diminue au profit d'investigations plus approfondies, et au profit d'une meilleure qualité du débat oral et contradictoire (Évaluation préalable, article 11 du projet).

L'obligation ne s'applique pas aux entreprises qui tiennent leur comptabilité manuellement, ce qui est désormais très rare.

Comptabilité élaborée ou conservée par un tiers

13. Certaines entreprises confient la tenue de leur comptabilité à un ou plusieurs prestataires extérieurs qui réalisent tout ou partie des opérations comptables et de gestion (saisie, élaboration ou conservation des informations et documents). On rappelle que, dans ce cas :

- l'entreprise est tenue de les mettre ou de les faire tenir à disposition des agents de l'administration afin qu'ils puissent exercer le contrôle dans les conditions prévues à l'article L. 47 A du LPF ;

Les entreprises doivent s'assurer que pourront être accessibles et consultables sur le territoire national, en cas de contrôle, les documents, données et traitements soumis au droit de contrôle de l'Administration et détenus par des tiers, quel que soit le lieu habituel de détention (à l'étranger notamment).

- le tiers est tenu de les mettre à disposition de l'administration fiscale en cas de contrôle (BOI-CF-IOR-60-40, § 160 à 190, 12 sept. 2012).

► Application de l'obligation à l'ensemble des entreprises tenues de présenter des documents comptables

14. Même si l'Administration la considérait comme applicable à toutes les entreprises, la présentation des données comptables sous forme dématérialisée ne concernait jusqu'à présent, selon la lettre de l'article L. 47 A, I du CGI, que les entreprises relevant de l'IS ou d'un régime réel de BIC (V. § 4).

Désormais, le texte prévoit expressément que l'obligation s'applique également aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le Code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables et dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés.

Entreprises relevant des BIC selon un régime réel et sociétés soumises à l'IS

15. Sont tenues à la présentation des données comptables sous forme dématérialisée les entreprises imposées dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) selon un régime réel d'imposition (RSI et bénéfice réel) (CGI, art. 53 A) et les sociétés soumises à l'IS (CGI, art. 209), qui disposaient jusqu'à présent de la faculté de les présenter sous cette forme (V. § 4).

Lorsque leur comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, ces entreprises doivent satisfaire à l'obligation de présentation des documents comptables mentionnés à l'article 54, alinéa 1 du CGI en remettant sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du Plan comptable général (LPF, art. L. 47 A, I, al. 1).

16. Écritures comptables concernées - On rappelle qu'au sens de ces dispositions, les fichiers des écritures comptables regroupent l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de la comptabilité générale. L'enregistrement comptable informatique se définit comme une partie d'une écriture comptable comportant plusieurs données reliées logiquement entre elles précisant pour un seul montant, sa date de valeur, son origine, son compte d'affectation, son débit et son crédit et ses références à la pièce justificative.

À cet égard, on peut utilement se reporter au Cahier n° 20 (avril 2011) de l'Académie des sciences et techniques comptables et financières : « Le contrôle fiscal informatisé : comment s'y préparer ? ».

Les fichiers informatiques contenant les pièces justificatives (facturation, recettes, etc.) ne sont pas concernés (BOI-CF-IOR-60-40, § 80 et 90, 12 sept. 2012). Néanmoins, les pièces justificatives établies par un procédé informatique, en particulier les factures électroniques, doivent être conservés et présentés sur un support informatique en application des articles L. 201 B et L. 102 C du LPF (V. § 2) (BOI-CF-IOR-60-40, § 200 s., 12 sept. 2012).

Sur les modifications apportées à ces dispositions par l'article 62 de la loi et les nouvelles règles de contrôle par l'Administration du respect des règles de facturation, V. n° 28, § 32 et s.

17. Normes des fichiers - On rappelle que les normes auxquelles les copies des fichiers transmis doivent répondre sont actuellement fixées par l'article A. 47 A-1 du LPF :

- les copies doivent présenter des fichiers à plat, à organisation séquentielle et structure zonée remplissant certains critères ;

- chaque fichier remis doit être accompagné d'une description, qui précise la signification des zones et des codes utilisés ;
- le codage des informations doit être conforme à certaines spécifications ;
- les copies de fichiers doivent, en principe, être remises sur des disques optiques de type CD ou DVD non réinscriptibles, clôturés de telle sorte qu'ils ne puissent plus recevoir de données.

L'Administration indique que l'entreprise peut également permettre au vérificateur de prendre une copie des fichiers sur un support externe (clé USB, disque dur externe, etc.) (BOI-CF-IOR-60-40, § 100, 12 sept. 2012).

Depuis 2010, les **grandes entreprises** peuvent également déposer l'ensemble des écritures comptables sous forme d'un fichier unique, sur un **site internet dédié de la DVNI**, dénommé « **Altoweb** » (V. R. Gouyet, « Du rffifi dans le CFCI » : *Dr. fisc. 2010*, n° 6, act. 38 ; O. Siveude, « Altoweb, une voie pour moderniser le contrôle fiscal » : *Dr. fisc. 2010*, n° 17-18, act. 140 ; V. aussi *Académie des sciences et techniques comptables et financières*, « Le contrôle fiscal informatisé : comment s'y préparer ? » : *Cahier n° 20*, avril 2011).

Autres entreprises

18. L'obligation de présentation des documents comptables sous forme dématérialisée **s'applique désormais également aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le Code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables** autres que ceux mentionnés à l'article 54, alinéa 1 du CGI et dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés (LPF, art. L. 47 A, I, al. 2 nouveau).

Le champ de l'obligation est donc désormais le même que celui de la procédure de vérification de comptabilité (LPF, art. L. 13). En effet, la majorité des entreprises imposées dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles pouvant faire l'objet d'une vérification de comptabilité tiennent aujourd'hui leur comptabilité à l'aide d'un logiciel comptable (*Évaluation préalable, article 11 du projet*), en raison de l'accessibilité croissante de ces logiciels et du recours à des services comptables externes (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 11 du projet*).

19. Entreprises concernées - Sont concernés :

► les contribuables relevant des bénéficiaires non commerciaux :

– soumis au régime de la déclaration contrôlée (CGI, art. 96 et s. : V. étude F-13 760) ;

Ces contribuables sont en effet tenus d'établir un livre-journal présentant le détail de leurs recettes et dépenses professionnelles (CGI, art. 99, al. 1) et de présenter un registre des immobilisations et des amortissements (CGI, art. 99, al. 3). L'adhésion à une association agréée ou l'utilisation des services d'un expert-comptable agréé implique, outre des obligations comptables générales, la tenue d'une comptabilité selon une nomenclature comptable.

– soumis au régime déclaratif spécial (micro-BNC) (CGI, art. 102 ter : V. étude F-13 720) ;

Selon le rapport de la commission des finances du Sénat, les micro-entreprises sont exclues de l'obligation (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 11 du projet*). Toutefois, même s'ils n'ont pas à souscrire de déclaration spécifique et reportent directement le montant brut de leurs recettes sur la déclaration d'ensemble des revenus, les contribuables soumis au régime déclaratif spécial doivent tenir un **document donnant le détail journalier de leurs recettes professionnelles** (CGI, art. 102 ter, 4 ; BOI-BNC-DECLA-20-30, 12 sept. 2012). Ils devraient donc selon nous être soumis à l'obligation de présentation de ce document sous forme dématérialisée si ce document est établi au moyen d'un système informatisé. Les contribuables ayant opté pour le **prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu (auto-entrepreneurs)**, qui relèvent du régime déclaratif spécial (CGI, art. 151-0 : V. étude F-13 725), devraient également être soumis à l'obligation.

On attendra avec intérêt les précisions de l'Administration sur ce point.

► les contribuables relevant des bénéficiaires industriels et commerciaux soumis au régime micro-BIC (CGI, art. 50-0 : V. étude F-19 420) ;

Selon le rapport de la commission des finances du Sénat, les micro-entreprises sont exclues de l'obligation (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 11 du projet*). Toutefois, même s'ils sont dispensés de produire un bilan et un compte de résultat, les contribuables relevant du régime des micro-entreprises doivent tenir un **livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles**, appuyées de factures et de toutes autres pièces justificatives ainsi qu'un registre des achats lorsque leur activité principale porte sur la vente de marchandises ou la fourniture de logement (CGI, art. 50-0, 3 et 5 ; BOI-BIC-DECLA-30-30, 12 sept. 2012). Ils devraient donc selon nous être soumis à l'obligation de présentation de ce document sous forme dématérialisée si ces documents sont établis au moyen d'un système informatisé. Les contribuables ayant opté pour le **prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu (auto-entrepreneurs)**, qui relèvent du régime micro-BIC (CGI, art. 151-0 : V. étude F-19 425), devraient également être soumis à l'obligation.

On attendra avec intérêt les précisions de l'Administration sur ce point.

► les contribuables relevant des bénéficiaires agricoles :

– soumis au régime réel normal (CGI, art. 72) ;

Les exploitants imposés d'après leur bénéfice réel normal sont soumis aux obligations comptables édictées par les articles 53 A du CGI à 60 du CGI à l'égard des industriels et des commerçants placés sous ce régime d'imposition (CGI, art. 72 ; BOI-BA-DECLA-20, 12 sept. 2012).

– soumis au régime réel simplifié (CGI, art. 74 et 74 A) ;

Les exploitants imposés d'après le régime du bénéfice réel simplifié sont en effet soumis à des obligations comptables, même si elles sont allégées (comptabilité super-simplifiée) (BOI-BA-DECLA-30, 12 sept. 2012).

► les contribuables assujettis à la TVA et aux taxes sur le chiffre d'affaires, y compris les contribuables soumis au régime de franchise en base de TVA (CGI, art. 293 B).

Les contribuables soumis à la **franchise en base** doivent en effet tenir un registre annuel présentant le détail de leurs achats ainsi qu'un livre-journal présentant le détail de leurs recettes professionnelles afférentes à ces opérations, appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives (CGI, art. 286, II). À l'instar des contribuables soumis aux régimes micro-BNC et micro-BIC pour l'impôt sur le revenu (V. ci-avant), ils devraient donc selon nous être soumis à l'obligation de présentation de ces documents sous forme dématérialisée s'ils sont établis au moyen d'un système informatisé. Sur les factures électroniques, V. § 16.

20. Organismes non concernés - Ne sont pas concernés :

► les entreprises qui ne sont pas soumises à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables ; il en va ainsi des exploitants agricoles soumis au régime du bénéfice forfaitaire (CGI, art. 64 et s.) ;

Le bénéfice agricole forfaitaire, qui est fixé par l'application des caractéristiques propres de chaque exploitation à un barème collectif moyen fixé par département ou par région agricole pour chaque nature de culture ou d'exploitation, n'impose en effet la tenue d'aucun document comptable.

► les organismes qui ne peuvent faire l'objet d'une vérification de comptabilité ;

L'article L. 47 A étant placé dans le chapitre du LPF consacré aux « Garanties accordées au contribuable en matière de vérification », il ne devrait s'appliquer qu'en cas de vérification de comptabilité au sens propre.

Certaines structures sont soumises à une obligation de tenir et de présenter certains documents comptables qui peuvent faire l'objet d'un contrôle de l'Administration, contrôle dont la qualification de « vérification de comptabilité » est toutefois sujette à discussion.

On attendra avec intérêt les indications de l'Administration sur la question de savoir si ces organismes seront soumis à l'obligation de présentation dématérialisée de leurs documents comptables informatisés, s'agissant notamment :

– des sociétés civiles non soumises à l'IS, en particulier les SCI, qui peuvent faire le « contrôle sur place des documents comptables », lequel n'est pas considéré par la jurisprudence comme une vérification de comptabilité (CE, 9 juill. 2003, n° 230167 (JurisData n° 2003-080391) et n° 230168 (JurisData n° 2003-080392) : Dr. fisc. 2004, n° 6, comm. 226, concl. G. Bachelier) ;

– des associations non lucratives qui peuvent faire l'objet d'une vérification si l'Administration dispose d'indices sérieux selon lesquels l'activité exercée est susceptible d'entraîner l'assujettissement à la TVA et à l'IS (Cass. com., 13 janv. 2009, n° 08-10.193 : JurisData n° 2009-046572).

► les entreprises qui ne tiennent pas leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés (comptabilité tenue manuellement).

21. Écritures comptables concernées - L'obligation de présentation sous forme dématérialisée s'applique aux « fichiers des écritures comptables », sans autre précision. L'administration fiscale devra donc indiquer précisément les documents comptables dont la présentation sous forme dématérialisée est désormais obligatoire.

Les documents concernés pourraient être précisés par le même arrêté que celui fixant les normes des fichiers (V. § 22) (Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 11 du projet).

22. Normes des fichiers - Les normes applicables aux copies des fichiers des écritures comptables seront fixées par arrêté (Évaluation préalable, article 11 du projet).

Lors des débats devant l'Assemblée nationale, le ministre du Budget a précisé que cet arrêté ne couvrira que les exercices postérieurs à 2013 et qu'il ne pourra être reproché aux entreprises de ne pas avoir respecté les normes informatiques pour la production de la comptabilité de cet exercice (Débats AN, 5 déc. 2012, 2^e séance, article 11 du projet).

Cela étant, les normes techniques devraient correspondre aux logiciels les plus couramment utilisés par les entreprises (Rapp. AN n° 465, 28 nov. 2012, article 11 du projet).

23. Accès aux fichiers - En cas de comptabilité élaborée ou conservée par un tiers, V. § 13.

► **Aménagement des modalités de contrôle**

Remise des copies des fichiers au début des opérations de contrôle

24. Le texte prévoit désormais expressément que la remise sous forme dématérialisée des copies des fichiers des écritures comptables doit intervenir au début des opérations de contrôle (LPF, art. L. 47 A, I, al 1 modifié).

Aucun délai minimum et maximum n'est cependant fixé.

Cette disposition semble en effet n'être conçue que comme une simple précision cohérente avec le fait que la présentation des documents constitue une première étape dans la procédure de vérification de comptabilité (Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 11 du projet).

Elle a toutefois fait l'objet d'un amendement présenté devant l'Assemblée nationale tendant à prévoir un délai de 30 jours pour la remise des copies afin de permettre à l'entreprise de mettre les fichiers sous une forme compatible avec les demandes de l'Administration (AN, amendement n° 86). Cet amendement a été rejeté en raison du fait que l'obligation s'appliquera aux vérifications effectuées après le 1^{er} janvier 2014 et qu'un arrêté définira d'ici cette date les normes techniques à respecter (V. § 22), ces normes étant du reste connues des entreprises qui, pour la plupart, utilisent des logiciels éprouvés et répandus sur le marché. Selon le ministre du Budget, l'utilisation de logiciels particulièrement originaux serait de nature à faire douter de la bonne foi de l'entreprise (en ce sens, V. Débats AN, 5 déc. 2012, 2^e séance, article 11 du projet).

Suspension de la durée maximum de vérification des petites entreprises

25. Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ou les recettes brutes n'excèdent pas les limites d'application du

régime simplifié d'imposition, les opérations de contrôle sur place sont limitées à 3 mois (LPF, art. L. 52 : V. étude F-82 200).

Afin d'éviter que le délai de préparation et de transmission des fichiers ne réduise le temps effectif de contrôle, il est désormais prévu que ce délai de 3 mois est suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables à l'Administration (LPF, art. L. 52, II, al. 1 nouveau).

26. Ainsi, désormais, le délai de 3 mois :

– est suspendu entre la demande de présentation des documents et la remise de la copie des fichiers (LPF, art. L. 52, III, al. 1) ;

– et prorogé de la durée de réalisation des traitements informatiques demandés par l'Administration (durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options de réalisation des traitements et, selon l'option choisie, soit la date de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise à l'Administration des résultats des traitements réalisés par l'entreprise, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'Administration (LPF, art. L. 52, III, al. 2 ; BOI-CF-IOR-60-40, § 580 et s., 12 sept. 2012).

Destruction des fichiers avant la mise en recouvrement

27. Au lieu d'être tenue de restituer à l'entreprise les copies des fichiers transmis et de n'en conserver aucun double (V. § 7), l'Administration devra désormais détruire, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis (LPF, art. L. 47 A, I, dernier al. modifié).

Initialement, le projet prévoyait que la restitution des fichiers par l'Administration ne soit plus automatique, mais intervienne à la demande de l'entreprise.

Dans un souci de simplification, l'Assemblée nationale a adopté un amendement prévoyant la destruction des fichiers, cette destruction impliquant l'absence de conservation d'une copie (AN, amendement n° 346).

La question des garanties dont disposera l'entreprise quant au processus et à l'effectivité de la destruction des fichiers a toutefois été évoquée lors des débats (Débats AN, 5 déc. 2012, 2^e séance, article 11 du projet).

► **Aménagement du régime de sanction**

Institution d'une sanction spécifique pour défaut de présentation de la comptabilité sous forme informatisée

28. Une nouvelle obligation étant prévue, il est corrélativement institué une nouvelle infraction fiscale, l'infraction à l'obligation de présenter la comptabilité sous forme dématérialisée, qui est assortie d'une sanction spécifique (CGI, art. 1729 D nouveau).

Le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues à l'article L. 47 A, I du LPF est ainsi passible d'une amende égale :

► en l'absence de rehaussement, à 5 % :

– du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ;

– ou du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle ;

► en cas de rehaussement, à 5 % :

– du chiffre d'affaires rehaussé par exercice soumis à contrôle ;

– ou du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle ;

► à 1 500 € minimum lorsque le montant de l'amende mentionnée ci-avant est inférieur à cette somme.

Le projet initial prévoyait une sanction fixée en fonction de la gravité des manquements, le montant de 5 pour mille du chiffre d'affaires ou des recettes constituant un plafond.

Cette modulation risquant de poser des problèmes d'application pour la définition du niveau de gravité des manquements, l'Assemblée nationale a adopté, avec l'avis favorable du Gouvernement, un amendement supprimant la modulation et fixant forfaitairement l'amende à 5 pour mille du chiffre d'affaires ou des recettes (*AN, amendement n° 16 ; Débats AN, 5 déc. 2012, 2^e séance, article 11 du projet*).

29. Le nouveau texte ne précise pas si l'infraction est constituée uniquement par le défaut de présentation sous forme informatisée ou si elle peut également être retenue en cas de transmission de fichiers ne respectant pas les normes techniques (*V. § 17 et 22*).

La rapporteur de la commission des finances du Sénat estime que « l'Administration et, le cas échéant, le juge administratif, auront une approche pragmatique sur cette question et n'appliqueront pas la

sanction à un contribuable de bonne foi » (*Rapp. Sénat n° 213 (2012-2013), 12 déc. 2012, article 11 du projet*).

On attendra avec intérêt les précisions de l'Administration sur ce point.

Extension de l'opposition à contrôle

30. L'évaluation d'office des bases d'imposition prévue en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées (*LPF, art. L. 47 A, II : V. § 8*) est désormais également applicable en cas d'opposition à la présentation de la comptabilité sous forme informatisée (*LPF, art. L. 47 A, I*) (*LPF, art. L. 74, al. 2 modifié*).

La mise en œuvre de cette évaluation d'office entraîne l'application de la majoration de 100 % des droits rappelés (*CGI, art. 1732*).

Sur les sanctions pénales éventuellement applicables, *V. Académie des sciences et techniques comptables et financières, « Le contrôle fiscal informatisé : comment s'y préparer ? » : Cahier n° 20 (avril 2011)*. ■

44 DISPOSITIONS DIVERSES

Usufruit temporaire

Études F-11 600, F-12 450 et F-13 150

Nouveau régime d'imposition de la première cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 15 : JO 30 déc. 2012

Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012 : JO 30 déc. 2012

Le produit de la première cession à titre onéreux réalisée à compter du 14 novembre 2012 d'un usufruit temporaire est imposable, par dérogation au régime des plus-values, au barème progressif de l'impôt sur le revenu, selon le cas :

- dans la catégorie de revenu correspondant à celle dont relèvent les bénéficiaires ou revenus procurés ou susceptibles d'être procurés par le bien ou droit grevé d'usufruit,
- ou au prorata de la valeur vénale du bien ou droit grevé d'usufruit dont les revenus se rattachent à une même catégorie de revenu, dans chacune des catégories dont relèvent ces bénéficiaires ou revenus.

À défaut de pouvoir déterminer la catégorie de revenu dont relève le produit de cession à la date de la cession, ce dernier est soumis au barème de l'IR, en application d'une présomption légale, dans la catégorie :

- des revenus fonciers si l'usufruit temporaire cédé a pour objet un bien immobilier ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière ;
- des revenus de capitaux mobiliers si l'usufruit temporaire cédé est relatif à des titres de sociétés ;
- des bénéficiaires non commerciaux dans tous les autres cas.

Le montant du produit de cession soumis au barème de l'IR est le prix de cession de l'usufruit temporaire librement convenu entre les parties ou, si elle est supérieure, la valeur vénale de cet usufruit temporaire.

RÉGIME ACTUEL

1. L'usufruit est défini par le Code civil comme le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance (*C. civ., art. 578*). C'est un droit temporaire qui cesse (*C. civ., art. 617 et s.*) :

– soit au décès de l'usufruitier personne physique. L'usufruit est alors dit « viager » ;

– soit à l'expiration du temps pour lequel il a été accordé, ou d'un délai de 30 ans lorsque l'usufruitier est une personne morale (*C. civ., art. 619*). L'usufruit est dans ce cas dit « à durée fixe ».

2. En cédant l'usufruit d'un bien ou droit, le propriétaire transforme un flux de revenus futurs et aléatoires en un capital immédiat et liquide. C'est pourquoi le prix de cession de l'usufruit est déterminé en fonction d'une valeur économique calculée sur la base de l'actualisation des revenus à percevoir sur la durée de l'usufruit.

3. Au titre de l'impôt sur le revenu, le produit de cession d'un usufruit, viager ou à durée fixe, est considéré comme une plus-value. Ainsi, ce produit est imposable, selon le cas, selon le régime des plus-values mobilières ou immobilières réalisées par les particuliers (*V. études F-11 850 à F-12 265*) ou selon le régime des plus-values professionnelles (*V. études F-14 600 à F-14 650, F-16 100 à F-16 550*).

On notera toutefois que, selon un arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 12 juin 2012, qui fait actuellement l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'État, la cession de l'usufruit temporaire d'un fonds libéral par une entreprise détentrice de sa pleine propriété doit être regardée non comme génératrice d'une plus-value d'actif, mais comme entraînant la perception d'un produit d'exploitation (*CAA Lyon, 2^e ch., 12 juin 2012, n° 11LY01293, min. / M. Glas : Dr. fisc. 2012, n° 45, comm. 505*).

Exemple : Lorsqu'une personne physique, agissant dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, cède l'usufruit temporaire d'un bien immobilier, la plus-value qui en résulte est soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values immobilières prévu par les articles 150 U et suivants du CGI si cette personne est fiscalement domiciliée en France (*V. étude F-11 850 à F-11 885*) ou, dans le cas

contraire, au prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI, sous réserve des conventions internationales.

En application du régime des plus-values immobilières, la plus-value imposable est obtenue en faisant la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition (*CGI, art. 150 V*), étant précisé que :

– le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (*CGI, art. 150 VA*). Ce prix est librement consenti par les parties et ne peut être remis en cause par l'Administration qu'en cas de dissimulation de prix ;

– le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte (*CGI, art. 150 VB, I*). Lorsque l'usufruit cédé porte sur un bien qui a été acquis en pleine propriété, le prix d'acquisition de l'usufruit est réputé égal à une fraction, appréciée au jour de la cession, du prix d'acquisition de la pleine propriété du bien (*CGI, ann. II, art. 74 SE*). Cette fraction est déterminée en appliquant le barème prévu par l'article 669 du CGI (*V. étude F-66 350-44 et s.*).

La plus-value ainsi déterminée est réduite par application d'un abattement pour durée de détention progressif (2 % par année de détention au-delà de la cinquième, 4 % par année de détention au-delà de la dix-septième et 8 % par année de détention au-delà de la vingt-quatrième) (*CGI, art. 150 VC, I*), conduisant à l'exonération totale de la plus-value à partir de 30 ans de détention.

Lorsqu'une plus-value nette imposable est constatée, cette plus-value est soumise à l'impôt sur le revenu au taux de :

– 19 % lorsque le cédant est domicilié en France (*CGI, art. 200 B, al. 1^{er}* ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) (*CGI, art. 244 bis A, I, 1, al. 4*) ;

– 33,1/3 % lorsqu'il est domicilié dans un État tiers à l'EEE (*CGI, art. 244 bis A, I, 1, al. 1^{er}*) ;

– 75 % lorsqu'il est domicilié dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) (*CGI, 244 bis A, I, 1, al. 4*). Le taux de 75 % est applicable aux gains réalisés depuis le 1^{er} janvier 2013, date d'entrée en vigueur de l'article 9, I, T de la loi de finances pour 2013 (*V. D.O Actualité 47/2012, n° 18, § 27*) ; le taux était antérieurement fixé à 50 %.

Par ailleurs, la plus-value est soumise aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 15,5 % (les non-résidents personnes physiques sont également assujettis aux prélèvements sociaux au titre de leurs plus-values immobilières de source française réalisées à compter du 17 août 2012, conformément à l'article 29 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 : *L. n° 2012-958, 16 août 2012, art. 29 : V. D.O Actualité 30/2012, n° 2, § 4 et s.*).

RÉGIME NOUVEAU

4. Afin de dissuader les contribuables de recourir à la cession d'usufruit temporaire dans un but d'optimisation fiscale, l'article 15 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 prévoit d'imposer les revenus capitalisés comme ils l'auraient été en l'absence de cession de l'usufruit temporaire, en **soumettant le produit de la première cession à titre onéreux de l'usufruit temporaire au régime d'imposition des revenus susceptibles d'être procurés par le bien grevé d'usufruit, et non plus selon le régime des plus-values (CGI, art. 13, 5 nouveau).**

Les cessions à titre onéreux d'usufruit temporaire sont en effet utilisées, principalement dans le domaine immobilier, dans des montages permettant de faire échapper à l'impôt les revenus correspondants. En effet, par le jeu de la cession à titre onéreux de l'usufruit temporaire d'un bien à une société placée sous leur contrôle, des contribuables peuvent percevoir en une seule fois et en acquittant un montant d'impôt sur le revenu faible, voire nul, l'équivalent des revenus que produirait le bien pendant toute la durée de l'usufruit. L'acquisition de l'usufruit par la société contrôlée se faisant le plus souvent par endettement, l'imposition des revenus annuels procurés par le bien est de surcroît « effacée » par les charges financières déductibles au niveau de la société. L'administration fiscale ne peut remettre en cause ces montages que par le biais de l'abus de droit, lorsque les conditions propres à cette procédure sont réunies (LPF, art. L. 64 ; V. études F-83 900 et s.).

5. **Entrée en vigueur** - Les nouvelles modalités d'imposition sont applicables à la **première cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire intervenue à compter du 14 novembre 2012 (Art. 15, II).**

Cette date correspond à la date de présentation du projet de loi initial en Conseil des ministres. Saisi d'un recours en non-conformité à la Constitution de cette mesure, au motif qu'elle porterait atteinte au principe d'égalité devant la loi en traitant différemment les cessions en usufruit et les cessions en pleine propriété et aurait un effet rétroactif compte tenu de son entrée en vigueur le 14 novembre 2012, le Conseil constitutionnel l'a jugée conforme à la Constitution, en tant qu'elle n'a pas pour effet de traiter différemment des personnes placées dans une situation identique et qu'elle n'affecte pas des situations légalement acquises (Cons. const., déc. n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012 ; JO 30 déc. 2012).

► **Champ d'application du nouveau régime**

Personnes concernées

6. **Cédant** - Le nouveau régime s'applique aux gains réalisés par les cédants **assujettis à l'impôt sur le revenu**. Sont concernés :

- les **personnes physiques** agissant dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ;
- les **sociétés de personnes et groupements** relevant des articles 8 et 8 ter du CGI, dont les bénéfices sont imposés au nom des associés ;
- les **entrepreneurs individuels** dont les bénéfices relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux.

7. Seules sont donc **exclues** du champ d'application de ce dispositif les cessions réalisées par les **entreprises sou-mises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés.**

8. **Cessionnaire** - Aucune dérogation ou condition quant à la qualité du cessionnaire n'étant prévue par le dispositif, le cessionnaire peut être indifféremment une personne physique ou morale, contrôlée ou non par le cédant.

Opérations concernées

9. **Première cession à titre onéreux** - Sont soumises au nouveau régime les premières cessions à titre onéreux d'un même usufruit temporaire.

Les cessions à titre onéreux s'entendent de toutes les **transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant** : ventes proprement dites, échanges, apports en société. *A contrario*, sont exclues les mutations à titre gratuit.

Il doit s'agir de la **première cession** à titre onéreux. Cette condition, qui est destinée à éviter une double imposition en cas de cessions à titre onéreux successives, conduit à écarter l'application du nouveau régime lorsque l'usufruit temporaire, cédé à titre onéreux une première fois avant le 14 novembre 2012, est à nouveau cédé à titre onéreux à compter de cette date (dans cette situation, le régime fiscal des plus-values continue de s'appliquer).

En revanche, les mutations à titre gratuit ne sont pas prises en compte. Le nouveau régime est ainsi applicable même si l'usufruit temporaire a fait l'objet d'une mutation à titre gratuit préalablement à sa cession à titre onéreux.

Remarque : L'**usufruit locatif social (ULS)**, tel qu'organisé par les articles L. 253-1 et suivants du Code de la construction et de l'habitation, n'est pas concerné lorsqu'il s'agit d'une acquisition séparée *ab initio* de la nue-propriété par un investisseur privé et de l'usufruit de logements par des bailleurs, notamment sociaux (Rapp. AN n° 465, 28 nov. 2012, art. 12 du projet).

10. **Usufruit temporaire** - La première cession à titre onéreux doit avoir pour objet « l'usufruit temporaire » d'un bien ou droit (CGI, art. 13, 5 nouveau, 1). Il ressort des travaux parlementaires que cette expression désigne l'**usufruit consenti pour une durée fixe**, quelle qu'en soit la durée (Rapp. AN n° 465, 28 nov. 2012, p. 128 ; Rapp. Sénat n° 213, 12 nov. 2012, p. 130). N'entrent donc pas dans le champ du dispositif les cessions ayant pour objet un usufruit viager, dont le terme prévu au contrat est le décès du cédant.

11. En l'absence de disposition contraire, l'usufruit temporaire cédé peut indifféremment :

- être consenti sur un bien ou droit que le cédant détient en pleine propriété (cas dans lequel le cédant démembre le droit de propriété par la cession d'un usufruit temporaire) ou par le titulaire d'un seul usufruit viager (cas, par exemple, du conjoint survivant qui acquiert l'usufruit viager par voie de succession et le cède pour une durée fixe) ;
- avoir pour objet un bien ou droit mobilier (corporel ou incorporel) ou immobilier, faisant partie du patrimoine privé ou professionnel du cédant.

Remarque : En cas de **cession concomitante de l'usufruit temporaire et de la nue-propriété** du même bien ou droit détenu en pleine propriété, rien ne fait obstacle, selon nous, à ce que le nouveau dispositif s'applique à la cession de l'usufruit temporaire dès lors que les conditions en sont réunies.

► **Imposition du produit de cession comme un revenu catégoriel**

12. Dès lors que les conditions ci-dessus sont réunies, le produit de cession est imposable, par dérogation au régime des plus-values, au **barème progressif de l'impôt sur le revenu dans la catégorie de revenus à laquelle se rattache, au jour de la cession, le bénéfice ou revenu procuré ou susceptible d'être procuré par le bien ou le droit sur lequel porte l'usufruit temporaire cédé (CGI, art. 13, 5 nouveau, 1).** Toutefois, afin de régler les différentes hypothèses dans lesquelles le rattachement du produit de cession à une catégorie de revenu est impossible, la loi prévoit expressément, à titre subsidiaire, des **présomptions de rattachement à certaines catégories de revenu.**

Détermination de la catégorie de revenu dont relève le produit de cession

13. Cas général : rattachement du produit de cession à la catégorie de revenu dont relèvent les bénéfices ou revenus du bien grevé d'usufruit - Lorsque l'usufruit temporaire cédé porte sur un bien ou droit dont le bénéfice ou revenu procuré ou susceptible d'être procuré relève d'une seule catégorie de revenu, le produit de cession de cet usufruit est imposable dans cette même catégorie (CGI, art. 13, 5 nouveau, 1, al. 1^{er}).

Exemples :

- le produit de cession de l'usufruit temporaire d'un bien immobilier loué meublé au jour de la cession est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;
- le produit de cession de l'usufruit temporaire de titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et procurant ou pouvant procurer des dividendes est imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

14. Produit de cession relevant de différentes catégories de revenus - Lorsque l'usufruit temporaire cédé porte sur des biens ou droits procurant ou susceptibles de procurer des revenus relevant, au jour de la cession, de différentes catégories de revenus, le produit résultant de la cession de cet usufruit temporaire est imposable dans chacune de ces catégories à proportion du rapport entre :

- la valeur vénale des biens ou droits dont les revenus se rattachent à la même catégorie, et
- la valeur vénale totale des biens ou droits sur lesquels porte l'usufruit temporaire cédé (CGI, art. 13, 5 nouveau, 1, al. 2).

Exemple : Le produit de la cession de l'usufruit temporaire de parts d'une société civile non assujettie à l'IS dont l'actif est constitué, pour 80 % de sa valeur vénale, par un immeuble donné en location nue et, pour 20 % de sa valeur vénale, par un portefeuille de valeurs mobilières, est imposable, à 80 % dans la catégorie des revenus fonciers et à 20 % dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

15. Produit de cession dont la catégorie de revenu de rattachement est indéterminable - Lorsque l'usufruit temporaire cédé porte sur des biens ou droits procurant ou susceptibles de procurer des revenus dont la catégorie de revenu est indéterminable au jour de la cession, il convient d'appliquer au produit de cession l'une des trois présomptions de rattachement suivantes (CGI, art. 13, 5 nouveau, 2) :

► lorsque l'usufruit cédé a pour objet un bien immobilier ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière, le produit de cession est imposable dans la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 13, 5 nouveau, 2, a) ; toutefois, le produit de cession est expressément exclu de l'exonération des revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ou des locaux compris dans des exploitations agricoles et affectés à l'habitation des propriétaires exploitants (CGI, art. 15, II) ;

Exemple : Le produit de cession de l'usufruit temporaire d'un logement dont le cédant se réserve la jouissance, qui serait susceptible de relever, en l'absence de cette présomption, de la catégorie des revenus fonciers (location nue) ou des bénéfices industriels et commerciaux (location meublée), est, en application de la présomption légale (CGI, art. 13, 5 nouveau, 2, a), imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

► lorsque l'usufruit cédé est relatif à des valeurs mobilières, droits sociaux, titres ou droits s'y rapportant mentionnés à l'article 150-0 A du CGI, le produit de cession est imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 13, 5 nouveau, 2, b) ;

Le cédant de l'usufruit temporaire ne devrait toutefois pas pouvoir bénéficier de l'abattement de 40 % sur le montant brut des dividendes et revenus assimilés distribués (CGI, art. 158, 3, 2°). En effet, cet abattement ne s'applique qu'aux revenus distribués en exécution

d'une décision régulière des organes compétents, ce qui n'est pas le cas, au jour de la cession, du produit de la cession d'un usufruit temporaire imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. En revanche, le cessionnaire de l'usufruit pourra bénéficier de cet abattement au titre de l'année de distribution effective à son profit des revenus de capitaux mobiliers.

► dans tous les autres cas (par exemple, cession de l'usufruit temporaire de biens non productifs de revenus), le produit de cession est imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 13, 5 nouveau, 2, c).

► **Montant imposable du produit de cession**

16. L'assiette imposable du produit de la première cession d'usufruit temporaire est constituée par :

- le prix de cession de l'usufruit temporaire,
- ou, si elle est supérieure, sa valeur vénale (CGI, art. 13, 5 nouveau, 1, al. 1^{er}).

Cette disposition fait obstacle à ce que les parties sous-évaluent le prix de cession de l'usufruit temporaire afin de minorer l'assiette imposable, puisque c'est, dans ce cas, la valeur vénale de l'usufruit que le cédant devra déclarer.

17. En l'absence de disposition contraire, les charges venant en déduction du produit de cession imposable sont appréciées suivant les règles de droit commun propres au revenu catégoriel auquel ce produit est rattaché.

► **Modalités d'imposition du produit de cession à l'impôt sur le revenu**

18. Application du barème progressif - Le produit net imposable déterminé dans les conditions exposées ci-dessus est soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu prévu par l'article 197 du CGI (et le cas échéant, à la contribution exceptionnelle de 3 ou 4 % sur les hauts revenus prévue à l'article 223 sexies du CGI). Toutefois, lorsque le contribuable est domicilié fiscalement hors de France, l'impôt ne peut être inférieur à un taux minimum de 20 % (ou de 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les DOM) du revenu net imposable (CGI, art. 197 A). Ce taux est écarté si le contribuable justifie que le taux de l'impôt français sur l'ensemble de ses revenus français et étrangers serait inférieur à ces minima.

19. Bien que le présent dispositif ne prévoit pas expressément la possibilité d'appliquer au produit de la première cession d'un usufruit temporaire le mécanisme du quotient prévu en faveur des revenus exceptionnels ou différés (CGI, art. 163-0 A ; V. étude F-10 950), l'Administration devrait, selon nos informations, admettre l'application du quotient avec un coefficient unique de quatre, sous réserve que les critères qui permettent de caractériser le produit de la cession comme un revenu exceptionnel, à la fois par sa nature et son montant, soient remplis.

20. Prélèvements sociaux - Par ailleurs, le produit de cession devrait logiquement être soumis aux prélèvements sociaux selon les dispositions propres à chaque catégorie de revenus (en ce sens, V. Rapp. AN n° 465, 28 nov. 2012, p. 129).

Exemple : En cas de cession pour une durée de 10 ans de l'usufruit d'un immeuble à usage d'habitation, non loué au jour de la cession, procurant un produit net imposable de 200 000 € dans la catégorie des revenus fonciers, le montant des prélèvements sociaux dus sur le produit de cession s'élève à 31 000 € (pour un taux global de prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine fixé à 15,5 %).

21. Obligations déclaratives - Le produit de cession de l'usufruit temporaire perçu au cours de l'année N doit être déclaré en N+1 sur la déclaration n° 2042. En outre, selon la catégorie de revenus concernée, une déclaration spéciale devra, le cas échéant, être souscrite (par exemple, la déclaration n° 2044 si le produit de cession est rattaché à la catégorie des revenus fonciers). ■

45 CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT

Crédit d'impôt recherche – Crédit d'impôt pour investissement en Corse
Études F-91 600 et F-92 150

Extension du remboursement anticipé de la créance de CIR et de crédit d'impôt pour investissement en Corse

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 32 : JO 30 déc. 2012

La possibilité de remboursement anticipé des créances de crédit d'impôt recherche et de crédit d'impôt pour investissement en Corse est étendue aux entreprises en difficulté qui font l'objet d'une procédure de conciliation. Cette mesure s'applique aux créances de crédit d'impôt constatées à compter du 1^{er} janvier 2013.

RÉGIME ACTUEL

1. Le crédit d'impôt recherche (CGI, art. 244 quater B) est imputé sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées.

Pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, l'imputation s'effectue sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos l'année qui suit celle au cours de laquelle les dépenses ont été engagées.

L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des 3 années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période (CGI, art. 199 ter B, I, al. 1^{er}).

2. Le crédit d'impôt pour investissement en Corse (CGI, art. 244 quater E) est imputé sur l'impôt dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les biens éligibles au dispositif sont acquis, créés ou loués.

Lorsque les biens éligibles sont acquis, créés ou loués au titre d'un exercice ne coïncidant pas avec l'année civile, le crédit d'impôt correspondant est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'exercice est clos.

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est utilisé pour le paiement de

l'impôt dû au titre des 9 années suivantes. Le solde non utilisé est remboursé à l'expiration de cette période dans la limite de 50 % du crédit d'impôt et d'un montant de 300 000 €. Toutefois, sur demande du redevable, le solde non utilisé peut être remboursé à compter de la 5^e année, dans la limite de 35 % du crédit d'impôt et d'un montant de 300 000 € (CGI, art. 199 ter D, I, al. 1 et 2).

3. Ces créances sont toutefois immédiatement remboursables lorsqu'elles sont constatées par :

- les entreprises qui répondent à certaines des conditions du régime d'exonération des entreprises nouvelles,
- les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires ; ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures ;
- les jeunes entreprises innovantes ;
- les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission (règlement général d'exemption par catégorie) (CGI, art. 199 ter B, II. ; CGI, art. 199 ter D, II).

RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 32 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 étend la possibilité de remboursement anticipé des créances de crédit d'impôt recherche (CIR) et de crédit d'impôt pour investissement en Corse aux entreprises en difficulté qui font l'objet de la procédure de conciliation prévue à l'article L. 611-4 du Code de commerce. Ces entreprises pourront demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date de la décision qui a ouvert cette procédure (CGI, art. 199 ter B, II, 2° modifié ; CGI, art. 199 ter D, II, 2° modifié).

Peuvent bénéficier de la procédure de conciliation les débiteurs exerçant une activité commerciale ou artisanale qui éprouvent une difficulté juridique, économique ou financière, avérée ou prévisible, et ne se trouvent pas en cessation des paiements depuis plus de 45 jours (C. com., art. L. 611-4). Le président du tribunal est saisi par une requête du débiteur exposant sa situation économique, sociale et financière, ses besoins de financement ainsi que, le cas échéant,

les moyens d'y faire face. La procédure de conciliation est ouverte par le président du tribunal, qui désigne un conciliateur pour une période n'excédant pas quatre mois mais qu'il peut proroger d'un mois (C. com., art. L. 611-6).

5. Cette mesure s'applique aux créances de crédit d'impôt constatées à compter du 1^{er} janvier 2013 (Art. 32, II).

Compte tenu des modalités d'imputation des crédits d'impôt concernés (V. § 1 et 2) et pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, les premières créances concernées par la présente mesure sont celles qui seront constatées, au titre de dépenses exposées ou d'investissements réalisés en 2012, lors de la déclaration des revenus 2012 ou lors du dépôt du relevé de solde de l'IS n° 2572.

Si une procédure de conciliation était déjà ouverte à la date de dépôt de ces déclarations, ces dernières pourront être accompagnées d'une demande de remboursement immédiat. À défaut, il conviendra d'attendre la décision d'ouverture de la procédure pour adresser une telle demande. ■

46 CRÉATION ET REPRISE D'ENTREPRISE

Dispositif NACRE
Étude S-15 380

Prolongation d'un an de la garantie par l'État des prêts à taux zéro du dispositif NACRE

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 81 : JO 30 déc. 2012

Pour permettre d'assurer sans rupture en 2013 le financement des prêts à taux zéro attachés au dispositif NACRE, la garantie par l'État de ces prêts est prolongée d'une année, jusqu'au 31 décembre 2013.

Les avances remboursables destinées aux porteurs de projets de création ou de reprise d'entreprise pourront en conséquence continuer à être accordées dans ce cadre au titre de l'exercice 2013.

1. Le dispositif NACRE (Nouvel accompagnement pour la création et la reprise d'entreprise) qui remplace, depuis le 1^{er} janvier 2009, le dispositif EDEN et le système des chèques-conseil, offre un ensemble de services de caractère technique destinés à aider un porteur de projet à le finaliser et à optimiser le démarrage et le développement de son activité.

Initialement destiné aux seuls publics visés par l'exonération ACCRE (Aide aux chômeurs créateurs ou repreneurs d'entreprises), il peut, depuis le 1^{er} janvier 2010, être mis en œuvre également au profit de toute personne sans emploi ou rencontrant des difficultés pour s'insérer durablement dans l'emploi, pour lesquelles la création ou la reprise d'entreprise est un moyen d'accès, de maintien ou de retour à l'emploi (*C. trav., art. L. 5141-5*).

Cet appui technique peut être complété par l'octroi d'un prêt à taux zéro financé par les ressources du fonds d'épargne géré par la Caisse des dépôts et consignations et l'engagement de suivre pendant trois ans des actions d'accompagnement.

Ce prêt sans intérêt (avance remboursable) est attribué au futur entrepreneur après expertise du projet de création ou de reprise d'entreprise et il ne peut être accordé que s'il obtient également un prêt complémentaire, bancaire ou assimilé. Une fois obtenu, le candidat s'engage à être accompagné pendant les trois années qui suivent la création ou la reprise de l'entreprise.

Le prêt à taux zéro NACRE est remboursable dans un délai maximum de 5 ans. Les mensualités sont constantes et il

n'y a pas de différé d'amortissement (*C. trav., art. R. 5141-13 et s.*).

Remarque : On rappellera que le Conseil d'État a annulé pour excès de pouvoir la circulaire DGEFP n° 2008-20 du 4 décembre 2008 qui détaillait les conditions de mise en œuvre du régime des aides de ce dispositif, normalement dévolues au pouvoir réglementaire.

2. Pour permettre la poursuite du financement des prêts à taux zéro attachés au dispositif « NACRE » en faveur des porteurs de projets de création ou de reprise d'entreprise, le mécanisme de garantie par l'État de ces prêts sur les fonds d'épargne gérés par la Caisse des dépôts et consignations, qui était fixé dans la limite d'un montant maximum jusqu'au 31 décembre 2012, est prolongé jusqu'à la fin de l'exercice 2013 (*L. n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 101 modifié*).

Pour les avances remboursables sans intérêts, la garantie de l'État est ainsi engagée à hauteur du montant des avances remboursables octroyées avant le 31 décembre 2013 (au lieu du 31 décembre 2012), dans la limite de 400 millions d'euros.

Les rapports parlementaires ont relevé que fin octobre 2012, plus de 82 000 personnes avaient été accompagnées depuis le démarrage du dispositif et près de 38 000 prêts NACRE avaient été décaissés pour un montant global de 210 millions d'euros.

L'offre de prêts NACRE à taux zéro aux porteurs de projets pourra donc être assurée sur l'année 2013 sans rupture.

Une évaluation du dispositif sera par ailleurs présentée au Parlement par le Gouvernement avant le 30 juin 2013. ■

47 CHARGES SOCIALES SUR SALAIRES

Versement de transport
Étude S-75 800

Validation des délibérations instituant le versement transport adoptées par les syndicats mixtes avant le 1^{er} janvier 2008

L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 50 : JO 30 déc. 2012

Pour sécuriser leur portée, les délibérations des syndicats mixtes ayant institué le versement de transport dans des communes et agglomérations de province adoptées antérieurement au 1^{er} janvier 2008 sont validées par la loi, sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée. En conséquence :

- les entreprises qui ne bénéficient pas, au 1^{er} janvier 2013, d'une décision de justice passée en force de chose jugée ayant annulé le versement de transport auquel elles étaient assujetties avant le 1^{er} janvier 2008 ne sont pas admises à demander le remboursement des sommes versées à ce titre ;
- les entreprises pour lesquelles, au 1^{er} janvier 2013, une décision de justice passée en force de chose jugée a annulé le versement de transport auquel elles étaient assujetties avant le 1^{er} janvier 2008 et ordonné le remboursement des sommes versées à ce titre conservent le bénéfice de cette décision et ne sont pas tenues de reverser les sommes qui leur ont été remboursées.

RÉGIME ACTUEL

1. Obligatoire en Île-de-France (CGCT, art. L. 2531-2 et s.), le versement de transport peut être institué dans certaines villes et agglomérations de province (CGCT, art. L. 2333-64 et s.) par délibération du conseil municipal ou de l'organe compétent de l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI) compétent pour l'organisation des transports urbains (autorité organisatrice de transports) (CGCT, art. L. 2333-64).

Les employeurs qui emploient plus de 9 salariés peuvent être assujettis au versement de transport :

- dans les communes ou communautés urbaines de plus de 10 000 habitants ;
- dans les communes et agglomérations de province de moins de 10 000 habitants classées communes touristiques ;
- dans le ressort d'un EPCI compétent pour l'organisation des transports urbains lorsque la population de l'ensemble des communes membres de l'établissement est supérieure à 10 000 habitants.

2. Les syndicats mixtes, « ouverts » comme « fermés », sont expressément autorisés à instituer un versement de transport en province depuis le 1^{er} janvier 2008 (CGCT, art. L. 5722-7-1. – L. fin. n° 2007-1822, 24 déc. 2007, art. 102), après avoir été dans un premier temps inclus dans le champ des personnes publiques autorisées à

instituer un versement de transport par la loi n° 73-460 du 11 juillet 1973, puis exclus de ce champ lors de la codification de cette loi (CGCT, art. L. 2333-64).

Pour rappel, les syndicats mixtes sont dits « fermés » lorsqu'ils ne comprennent que des communes et des EPCI et « ouverts » dans les autres cas.

Toutefois, dans certaines communes, un versement de transport a été institué par délibération d'un syndicat mixte avant 2008 ; or, certaines de ces délibérations ont été annulées par la Cour de cassation au motif qu'elles ne reposaient sur aucune base légale. En conséquence, toutes les entreprises ayant acquitté des sommes au titre du versement de transport avant 2008, sur la base d'une telle délibération, seraient fondées à en demander le remboursement.

Plusieurs contentieux ont en effet été portés en justice pour contester la base juridique des délibérations des syndicats mixtes prises avant le 1^{er} janvier 2008 : en dernier lieu, V. Cass. 2^e civ., 20 sept. 2012, n° 11-20.264, FS-P+B : *JurisData* n° 2012-020834, ayant relevé, selon les dispositions alors en vigueur, qu'un syndicat mixte intercommunal ne revêtait pas le caractère d'un EPCI habilité à instituer le versement de transport. L'entreprise est alors fondée à demander la restitution, par le syndicat mixte, des sommes versées à ce titre.

RÉGIME NOUVEAU

3. Pour sécuriser leur portée, l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2012 valide les délibérations des syndicats mixtes ayant institué le versement de transport adoptées antérieurement au 1^{er} janvier 2008, sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée.

Cette validation législative repose, selon l'exposé des motifs de l'amendement présenté par le Gouvernement, sur des raisons d'intérêt général tenant aux conséquences que provoquerait l'obligation de rembourser les

sommes précédemment versées aux syndicats mixtes au titre du versement de transport :

- remise en cause de l'existence même des syndicats mixtes de transport et des projets dont ils sont porteurs ;
- rupture de la continuité du service public des transports dans nombre de réseaux, dont certains comptent parmi les plus importants du territoire.

L'exposé sommaire de l'amendement souligne en effet que la jurisprudence de la Cour de cassation fragilise considérablement le

versement de transport et, à travers lui, le financement des transports publics organisés par les syndicats mixtes en France, dont le versement transport constitue une ressource fondamentale qui représente, en moyenne, près de la moitié de leur budget.

4. En conséquence :

► les entreprises qui ne bénéficient pas, au 1^{er} janvier 2013, d'une décision de justice passée en force de chose jugée ayant annulé le versement de transport auquel elles étaient assujetties avant le 1^{er} janvier 2008 ne sont pas admises à demander le remboursement des sommes versées à ce titre ;

► les entreprises pour lesquelles, au 1^{er} janvier 2013, une décision de justice passée en force de chose jugée a annulé le versement de transport auquel elles étaient assujetties avant le 1^{er} janvier 2008 et ordonné le remboursement des sommes versées à ce titre conservent le bénéfice de cette décision et ne sont pas tenues de reverser les sommes qui leur ont été remboursées.

5. Rappelons enfin que le taux du versement de transport applicable aux employeurs assujettis est fixé ou modifié, dans les limites prévues par la loi, par délibération :

– du conseil municipal ou de l'organe compétent de l'EPCI compétent pour l'organisation des transports urbains (autorité organisatrice de transports) en dehors de l'Île-de-France ;

– du Syndicat des transports d'Île-de-France (STIF) en Île-de-France.

Les taux fixés ou modifiés par ces délibérations entrent en vigueur au 1^{er} janvier ou au 1^{er} juillet de chaque année, après communication de ces nouveaux taux aux assujettis par les organismes de recouvrement au plus tard le 1^{er} décembre ou le 1^{er} juin (*V. D.O Actualité 14/2012, n° 2, § 1 et s.*).

Les modalités d'information des redevables sur les changements de taux du versement de transport ont été précisées par l'Administration (*Circ. intermin DSS/5C/DGCL/2012/143, 2 avr. 2012 : V. D.O Actualité 19/2012, n° 13, § 1 et s.*).

Un module de recherche des taux du versement de transport applicables est désormais accessible sur le site www.urssaf.fr (*Communiqué URSSAF, 9 janv. 2013*).

Notons qu'à ce titre, le relèvement des plafonds du taux du versement de transport en Île-de-France à compter du 1^{er} janvier 2013 opéré par la loi de finances pour 2013 (*V. D.O Actualité 1/2013, n° 22, § 1 et s.*) n'aura donc aucun impact avant le 1^{er} juillet 2013 sur les taux dus par les employeurs assujettis.

En effet, les éventuelles modifications de taux du versement de transport applicables dans les différentes zones de la région décidées à la suite de cette mesure, à compter du 1^{er} janvier 2013, par délibération du STIF ne pourront s'appliquer effectivement aux employeurs qu'à compter du 1^{er} juillet 2013 (*V. D.O Actualité 14/2012, n° 2, § 1 et s.*). ■

Evoluprint - Tél. 05 62 22 07 70 - Parc Euronord, 10 rue du Parc, 31150 Bruguères © LexisNexis SA 2013 - Cette œuvre est protégée par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment par celles de ses dispositions relatives à la propriété littéraire et artistique et aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

Avertissement de l'Éditeur : « Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cette revue sont formellement interdits. »

Pub_4 : rdo1302_cv4.pdf