

# D.O. ACTUALITÉ

La documentation opérationnelle de l'expert

N° 47 • 2012

HEBDOMADAIRE • JEUDI 20 DÉCEMBRE 2012 • ISSN 1769-7654

## BUDGET 2013

La loi de finances pour 2013 a été définitivement adoptée par l'Assemblée nationale le 20 décembre 2012.

Sans attendre sa publication au Journal officiel, nous présentons un commentaire détaillé des mesures fiscales de ce texte.



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](mailto:relation.clients@lexisnexis.fr)  
Internet : [www.lexisnexis.fr](http://www.lexisnexis.fr)

# LOI DE FINANCES 2013

Nos abonnés peuvent également consulter le **dernier numéro de la revue** sur le **site internet [www.lexisnexis.fr](http://www.lexisnexis.fr)** dans la rubrique « **Nos services** », « **Espaces abonnés** ».

# SOMMAIRE

## Loi de finances pour 2013

### Loi de finances pour 2013

L. fin. 2012, adoptée le 20 déc. 2012

Introduction ..... p. 4

## Impôt sur le revenu

**Calcul de l'impôt** - Création d'une tranche supplémentaire à 45 % et gel du barème d'imposition des revenus de 2012 (Art. 3)..... p. 5

- Revalorisation de 2 % du montant de la décote d'impôt sur le revenu (Art. 2, I)..... p. 7

- Revalorisation des plafonds de ressources des contribuables de condition modeste et des personnes âgées et invalides (Art. 2, II)..... p. 8

- Réduction du plafond de l'avantage en impôt procuré par le quotient familial (Art. 4)..... p. 10

- Abaissement à 10 000 € du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu (Art. 73)..... p. 13

- Institution d'une contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité (Art. 12)..... p. 17

**Charges déductibles du revenu global** - Aménagement du régime de déductibilité partielle de la CSG (Art. 9, I, G) p. 22

**Territorialité** - Relèvement du taux de la retenue à la source applicable à certains revenus d'activité versés aux personnes domiciliées dans un ETNC (Art. 9, I, T)..... p. 24

**Revenu fiscal de référence** - Élargissement de la composition du revenu fiscal de référence (Art. 9 I, H, 2° et VI, Art. 10, I, P et V et Art. 15, I, N et IV, A)..... p. 25

**Réductions et crédits d'impôt** - Aménagement du crédit d'impôt pour travaux en faveur de l'aide aux personnes (Art. 7)..... p. 26

- Prorogation et aménagement de la réduction d'impôt pour souscription au capital de PME non cotées (Art. 74, 75 et 76)..... p. 28

- Prorogation et aménagement des réductions d'impôt pour souscription de parts de FCPI, de FIP, FIP Corse et FIP DOM (Art. 74 et 75)..... p. 30

- Institution d'une réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (Art. 80)..... p. 31

- Maintien transitoire de la réduction Scellier pour certains engagements d'investissement au 31 décembre 2012 (Art. 81)..... p. 39

## Traitements et salaires

**Revenu imposable** - Abaissement du plafond de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels (Art. 5)..... p. 41

- Institution d'un plafonnement de la déduction des frais de voiture des salariés (Art. 6)..... p. 42

## Plus-values des particuliers

**Plus-values immobilières** - Aménagement du régime d'imposition des plus-values immobilières (Art. 15)..... p. 45

**Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux** - Réforme du régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (Art. 10)..... p. 51

- Institution d'un régime d'imposition forfaitaire à 19 % des plus-values réalisées par les entrepreneurs (Art. 10)... p. 56

- Imposition au barème progressif de l'IR des gains de levée de stock-options et d'acquisition d'actions gratuites (Art. 11)..... p. 58

- Prorogation et aménagement du dispositif transitoire d'abattement pour durée de détention en faveur des dirigeants de PME partant en retraite (Art. 10, III et V) p. 62

## Revenus de capitaux mobiliers

**Revenus de placements à revenu fixe** - Réforme du régime d'imposition des revenus de placements à revenu fixe (Art. 9)..... p. 64

**Revenus distribués** - Réforme du régime d'imposition des revenus distribués (Art. 9)..... p. 69

## Bénéfices non commerciaux

**Bénéfice imposable** - Application aux titulaires de BNC du nouveau barème kilométrique des salariés (Art. 6)..... p. 72

## BIC / IS

**Crédits et réductions d'impôt** - Recentrage des taux du crédit d'impôt recherche et prise en compte spécifique des dépenses d'innovation des PME (Art. 71)..... p. 74

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° 5016 - Imprimeur n° 5122

Abonnement annuel : 450,00 € HT (459,45 € TTC)



# SOMMAIRE

## Sociétés

- Impôt sur les sociétés** - Institution d'un plafonnement général de déductibilité des charges financières (*Art. 23, II à V*)..... p. 79
- Précision relative à la réintégration des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation (*Art. 23, I*) ..... p. 84
  - Aménagement de la quote-part de frais et charges sur les plus-values de cession de titres de participation (*Art. 22*) ..... p. 85
  - Durcissement des conditions de report en avant des déficits des sociétés soumises à l'IS (*Art. 24*) ..... p. 88
  - Prorogation de deux ans de la contribution exceptionnelle de 5 % sur l'IS des grandes entreprises (*Art. 30*) ..... p. 91
  - Durcissement du régime du dernier acompte d'IS applicable aux grandes entreprises (*Art. 26*) ..... p. 92
  - Traitement fiscal de l'augmentation de capital par compensation de créances décotées (*Art. 24*) ..... p. 95

## Impôts locaux

- Dispositions générales** - Fixation des coefficients de revalorisation forfaitaire des valeurs locatives foncières servant de base aux impôts locaux en 2013 (*Art. 27*) . p. 98
- Taxe foncière sur les propriétés non bâties** - Institution d'une majoration obligatoire de la valeur locative cadastrale des terrains constructibles situés en zones tendues (*Art. 82*) ..... p. 99
- Taxe d'habitation / Taxe foncière sur les propriétés bâties** - Revalorisation des plafonds d'exonération et des abattements des ménages modestes pour les impositions 2013 (*Art. 2, IV*)..... p. 101

- Taxe foncière sur les propriétés bâties** - Réduction de la durée d'exonération des logements sociaux acquis auprès des sociétés immobilières de la Caisse des dépôts et financés par des prêts locatifs sociaux (*Art. 86*)..... p. 103

## Impôt sur la fortune

- Assiette** - Limitation du passif déductible de l'assiette de l'ISF aux seules dettes se rapportant à des actifs taxables (*Art. 13, I, B et IV*)..... p. 104
- Aménagement de la définition des parts ou actions de sociétés constituant des biens professionnels exonérés (*Art. 13, I, C et IV*)..... p. 106
- Liquidation** - Rétablissement d'un tarif progressif de l'ISF (*Art. 13, I, D et IV*)..... p. 108
- Suppression de la réduction d'ISF pour personne à charge (*Art. 13, I, E et IV*) ..... p. 111
  - Rétablissement d'un mécanisme de plafonnement de l'ISF (*Art. 13, I, F et IV*) ..... p. 112
  - Aménagement de la réduction « ISF-PME » pour les souscriptions au capital d'entreprises solidaires (*Art. 76*) ..... p. 118
- Obligations déclaratives** - Maintien et aménagement des obligations déclaratives simplifiées (*Art. 13, I, G et IV*). p. 119

## Taxes diverses

- Taxes sur les véhicules** - Pérennisation et durcissement du malus automobile (*Art. 17*)..... p. 121
- Impôts et taxes liés aux locaux et aux logements** - Renforcement de la taxe sur les logements vacants (*Art. 16*) ..... p. 122

## Loi de finances pour 2013

*La loi de finances pour 2013 a été définitivement adoptée par l'Assemblée nationale  
(séance du 20 décembre 2012)*

### INTRODUCTION

#### ► Entrée en vigueur

1. Les dispositions de la loi de finances pour 2013 entrent en vigueur aux dates suivantes.

#### Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés

2. Sauf lorsque la date d'entrée en vigueur est expressément fixée par le texte, les dispositions de la loi de finances pour 2013 concernant ces impôts s'appliquent pour la première fois :

► pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2012 et des années suivantes (Art. 1<sup>er</sup>, II, 1<sup>o</sup>) ;

► en matière d'impôt sur les sociétés, aux résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012 (Art. 1<sup>er</sup>, II, 2<sup>o</sup>), c'est-à-dire aux résultats de l'exercice 2012 pour les sociétés dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

#### Autres dispositions fiscales

3. Les dispositions fiscales autres que celles relatives à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés (droits d'enregistrement, TVA, ISF, etc.) entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013 (Art. 1<sup>er</sup>, II, 3<sup>o</sup>), à l'exception, bien entendu, de celles pour lesquelles une date d'application différente est expressément prévue.

#### ► Commentaires

4. Sans attendre la publication de la loi au Journal officiel, nous publions un commentaire détaillé des principales mesures fiscales de la loi de finances pour 2013, sous réserve d'une éventuelle saisine du Conseil constitutionnel.

Un groupe de 60 sénateurs a saisi le Conseil constitutionnel d'un recours pour non-conformité à la Constitution des articles suivants de la loi de finances pour 2013 :

– l'article 12 relatif à l'institution d'une contribution exceptionnelle sur les très hauts revenus d'activité, pour méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques ;

– l'article 13 rétablissant un barème progressif de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et un mécanisme de plafonnement, pour méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques ;

– l'article 10 relatif à l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu des dividendes et des produits de placement à revenu fixe, l'article 22 relatif au calcul de la quote-part de frais et charges sur les plus-values brutes de cession de titres de participation, l'article 23 relatif à l'aménagement de la déductibilité des charges financières, l'article 24 relatif à l'aménagement du mécanisme de report en avant des déficits des sociétés soumises à l'IS et l'article 73 relatif à l'abaissement du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu, pour non-respect du principe de non-rétroactivité de la loi.

Cette saisine porte également sur deux moyens plus généraux : l'un relatif à l'insincérité de la loi de finances pour 2013 (caractère optimiste des prévisions de croissance) et l'autre sur des questions de procédure législative.

Les mesures commentées ci-après présentent donc un caractère définitif, sous réserve de leur invalidation par le Conseil.

5. Certaines dispositions fiscales et sociales de la loi feront l'objet d'un commentaire détaillé dans un prochain numéro de la Revue.

Sont concernés :

► en matière fiscale :

– la prorogation de la réduction d'impôt pour investissements des loueurs en meublés non professionnels (LMNP) (Art. 77) ;

– l'aménagement de la réduction d'impôt pour financement de la vie politique (Art. 8) ;

– la prorogation du crédit d'impôt pour remplacement temporaire de certains exploitants agricoles (Art. 78) ;

– la prorogation d'un an du régime de la provision pour investissements des entreprises de presse (Art. 27) ;

– la majoration de la taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance (Art. 25) ;

– la prorogation du crédit d'impôt pour la production en France de films étrangers (Art. 72) ;

– la prorogation de la réduction d'IS accordée au titre des souscriptions au capital de certaines entreprises de presse (Art. 29) ;

– la prorogation et l'aménagement du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques (Art. 28) ;

– l'application du taux réduit de TVA aux travaux dans les logements réalisés par l'intermédiaire de SEM intervenant comme tiers-financier (Art. 21) ;

– la prorogation du dispositif dérogatoire applicable aux successions comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse (Art. 14) ;

– la prorogation du droit de timbre sur les appels formés devant les cours d'appel (Art. 91) ;

► en matière sociale :

– l'augmentation du plafond des taux du versement de transport en Île-de-France (Art. 84) ;

– le recentrage de l'exonération des cotisations patronales dues pour l'emploi de travailleurs occasionnels agricoles (Art. 93) ;

– la suppression de l'exonération sociale en faveur des salariés créateurs ou repreneurs d'entreprises (Art. 117) ;

– le recentrage de l'exonération en faveur des organismes d'intérêt général implantés dans les ZRR (Art. 118).

6. D'autres dispositions de la loi ne feront pas l'objet d'un commentaire détaillé.

Sont concernés :

– le renforcement de la taxe générale sur les activités polluantes de l'air (TGAP-air) (Art. 18) ;

– le renforcement de la taxe sur les friches commerciales (Art. 83) ;

– la majoration de la contribution à l'audiovisuel public et la pérennisation du dégrèvement en faveur des personnes âgées (Art. 54 et 56) ;

– la suppression de l'exonération de redevance d'archéologie préventive des constructions individuelles réalisées pour elle-même par une personne physique (Art. 101) ;

– l'aménagement de la gestion des taxes perçues par la direction générale de l'aviation civile (Art. 46) ;

– la diminution des taxes sur les titres délivrés aux étrangers (Art. 42) ;

– l'extension du mécanisme de subrogation des CAF aux bénéficiaires de l'allocation aux adultes handicapés (Art. 115). ■

## 2 CALCUL DE L'IMPÔT

### Barème et seuils

Études F-10 550, F-10 340, F-10 500, F-10 700, F-10 970, F-10 975, F-10 980, F-13 700, F-19 400, F-37 300, F-37 400, F-37 500 et F-66-150

## Création d'une tranche supplémentaire à 45 % et gel du barème d'imposition des revenus de 2012

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 3

Pour l'imposition des revenus de 2012, une tranche supplémentaire d'imposition est créée au taux de 45 % pour la fraction de revenus supérieure à 150 000 €.

Conformément à l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2011, la loi de finances pour 2013 ne comporte pas d'actualisation des tranches existantes du barème d'imposition des revenus perçus en 2012.

À l'exception de la nouvelle tranche taxée à 45 %, le barème applicable pour l'imposition des revenus perçus en 2012 est donc identique à celui appliqué pour l'imposition des revenus perçus en 2011.

Les différents seuils, plafonds, limites et abattements indexés sur le barème sont également identiques à ceux applicables pour l'imposition des revenus de 2011 à l'exception :

- du montant de la décote (V. n° 3, § 1) ;
- des plafonds de revenus retenus pour l'application de l'abattement des personnes âgées et invalides de condition modeste (V. n° 4, § 5) ;
- des limites d'exonération d'impôt sur le revenu des personnes de condition de modeste (V. n° 4, § 6) ;
- du plafond de l'avantage en impôt procuré par le quotient familial (V. n° 5, § 1).

### ► Barème d'imposition des revenus de 2012

1. Le barème de l'impôt sur le revenu comporte 5 tranches depuis l'imposition des revenus de l'année 2006. Les taux applicables aux différentes tranches du barème progressif sont respectivement 0 %, 5,5 %, 14 %, 30 % et 41 % depuis 2010 (V. étude F-10 550).

Le taux de la dernière tranche, dit taux marginal supérieur, était de 56,8 % pour l'IR 1990, de 54 % pour l'IR 1997, de 48,09 % pour l'IR 2004 et de 40 % pour l'IR 2007, année de l'intégration dans le barème de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient notamment les salariés et assimilés ainsi que les adhérents de centres de gestion et d'associations agréés (V. D.O Actualité 47/2005, § 649 et s.).

### Création d'une tranche supplémentaire à 45 %

2. Afin de renforcer la progressivité de l'impôt pour les foyers disposant des revenus les plus élevés, l'article 3 de la loi de finances pour 2013 crée une tranche d'imposition supplémentaire au taux de 45 %, pour la fraction des revenus supérieure à 150 000 € par part de quotient familial (CGI, art. 197, I, 1, al. 5 modifié).

Cette mesure a pour but de renforcer la progressivité de l'impôt par un accroissement de la contribution des foyers disposant des revenus les plus élevés. Selon l'évaluation préalable annexée au projet de loi de finances, l'incidence de ce nouveau taux est neutre pour les ménages dont le revenu net imposable est inférieur à 150 000 € par part de quotient familial, soit 99,8 % des foyers fiscaux. La création de la tranche à 45 % devrait concerner environ 50 000 foyers.

Le gain escompté de la mesure est estimé à 320 millions d'euros répartis suivant une hausse moyenne d'imposition de 6 410 € par contribuable concerné.

Exemples d'incidence de la création d'une tranche à 45 %

	Cotisation d'IR avant réforme	Cotisation d'IR après réforme	Effet
Célibataire sans enfant dont le revenu net imposable est de 200 000 €	68 642 €	70 642 €	Soit une augmentation de 2 000 € (3 %)
Couple marié sans enfant dont le revenu net imposable (et le revenu fiscal de référence) est de 1,5 million €	588 285 €	636 285 €	Soit une augmentation de 48 000 € (8 %)

Source : évaluation préalable annexée au PLF 2013

### Maintien du gel du barème

3. La loi de finances pour 2013 ne prévoit aucune revalorisation des limites des tranches existantes du barème. Le gel du barème est donc maintenu.

Les limites des tranches du barème d'imposition des revenus perçus en 2012 sont identiques à celles applicables pour l'imposition des revenus perçus en 2010 et 2011.

L'article 16 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 prévoit expressément que le barème prévu à l'article 197 du CGI, pour l'imposition des revenus de 2010, s'applique pour l'imposition des revenus de l'année 2011 et des années suivantes (L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 2, § 1 et s.). Le barème à retenir pour l'imposition des revenus perçus en 2012 correspond donc à celui retenu pour l'imposition des revenus perçus en 2010 fixé par la loi de finances pour 2011. Il en va de même des différents seuils, plafonds, limites et abattements indexés sur le barème..

# Impôt sur le revenu

Hormis quelques exceptions prévues par la loi, il en va de même des différents **seuils, plafonds, limites et abattements** indexés sur le barème (V. § 8 et s.).

4. Le barème de l'imposition des revenus perçus en 2012 présenté ci-après tient compte du maintien du gel des limites des tranches du barème de l'IR et de la création d'une nouvelle tranche d'imposition.

Barème de l'imposition des revenus perçus en 2012	
Fraction du revenu imposable (une part)	Taux
N'excédant pas 5 963 €	0
De 5 964 à 11 896 €	5,5 %
De 11 897 à 26 420 €	14 %
De 26 421 à 70 830 €	30 %
De 70 831 à 150 000 €	41 %
Supérieure à 150 000 €	45 %

Un contribuable célibataire qui bénéficie d'un salaire de 200 000 € au titre de 2012 sera imposé à hauteur de 64 271 € contre 62 838 € avec le barème applicable aujourd'hui (+ 2,2 %).

## Formule générale de calcul de l'impôt

5. Le montant de l'impôt brut relatif aux revenus perçus en 2012 peut être calculé à l'aide des formules ci-après :

Revenu imposable (R) / Nombre de parts (N)	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 5 963 €	0
De 5 964 € à 11 896 €	$(R \times 0,055) - (327,97 \times N)$
De 11 897 € à 26 420 €	$(R \times 0,14) - (1\,339,13 \times N)$
De 26 421 € à 70 830 €	$(R \times 0,30) - (5\,566,33 \times N)$
De 70 831 € à 150 000 €	$(R \times 0,41) - (13\,357,63 \times N)$
Supérieure à 150 000 €	$(R \times 0,45) - (19\,357,63 \times N)$

6. Le montant brut de l'impôt obtenu à partir des formules ci-dessus doit être corrigé pour tenir compte notamment du **plafonnement des effets du quotient familial** (V. n° 5, § 1), de la **décote** (V. n° 3, § 1), des **réductions d'impôt**, des **impositions à taux proportionnel** et des **crédits d'impôt**.

**Exemple :** Un contribuable marié sans personne à charge (2 parts) dispose d'un revenu net global imposable en 2012 de 40 000 €. La valeur du quotient familial (revenu imposable par part) s'élève à 20 000 € (40 000 €/2). Cette valeur est comprise entre 11 897 € et 26 420 €. Le taux marginal de l'impôt est donc de 14 %. Le montant de l'impôt brut, en application de la formule de calcul s'élève donc à :

$(40\,000 \times 0,14) - (1\,339,13 \times 2) = 5\,600 - 2\,678,26 = 2\,921,74$  €, arrondi à 2 922 €.

7. Le Dossier D.O 1/2013, publié fin janvier 2013, sera intégralement consacré aux **modalités de calcul de l'impôt sur les revenus de 2012** (quotient familial, application du barème, décote, réductions et crédits d'impôt, opérations post-barème, barème à lecture directe).

Afin de simplifier les calculs, l'application du barème peut être effectuée en utilisant le simulateur de calcul de l'impôt sur le revenu mis à disposition par l'Administration sur le site de la DGFIP ([www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)).

Deux types d'outils de simulation peuvent être utilisés (simplifié ou complet). Ce simulateur est purement anonyme et ne constitue en aucune façon une déclaration de revenus.

## ► Seuils et limites indexés sur le barème

8. **Calcul de l'impôt sur le revenu** - Pour l'imposition des revenus de l'année 2012, la plupart des divers seuils, plafonds, limites et abattements indexés sur le barème étant identiques à ceux fixés pour l'imposition des revenus des années 2010 et 2011 en raison du **gel du barème d'imposition des revenus de 2012** (V. § 3), nos lecteurs pourront utilement se reporter à nos précédents commentaires s'agissant :

– du montant de l'abattement au titre du rattachement d'enfants mariés ou chargés de famille (V. D.O Actualité 47/2010, n° 3, § 7) ;

– du plafond de déduction des pensions alimentaires versées à des enfants majeurs (V. D.O Actualité 47/2010, n° 3, § 8 et 9).

S'agissant des autres seuils et limites qui font habituellement l'objet d'un relèvement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème, V. D.O Actualité 47/2010, n° 4, § 1 ou Dossier D.O 11/2012 (1<sup>er</sup> cahier), pages 82 et 83.

9. Par exception, les articles 2 et 4 de la loi de finances pour 2013 prévoient :

– une revalorisation de 41 € du montant de la décote au bénéfice des ménages modestes (V. n° 3, § 1) ;

– une revalorisation de 2 % du plafond de ressources pour l'abattement des personnes âgées et invalides de condition modeste ainsi que de la limite d'exonération des personnes de condition de modeste (V. n° 4, § 1) ;

– un abaissement du plafond de droit commun de l'avantage procuré par le quotient familial (V. n° 5, § 1).

10. **Régimes d'imposition des professionnels** - Sont maintenus aux mêmes montants qu'en 2012 les seuils et limites d'application :

– des régimes micro-BIC et micro-BNC et du régime simplifié d'imposition (V. D.O Actualité 47/2011, n° 18, § 1) ;

– de la franchise en base de TVA et du régime simplifié d'imposition (V. D.O Actualité 47/2011, n° 25, § 1).

11. **Tarif des droits de succession et de donation** - Les abattements et les limites des tranches des barèmes des droits de succession et de donation sont maintenus aux mêmes montants qu'en 2012 (V. D.O Actualité 47/2011, n° 33, § 1).■

## 3 CALCUL DE L'IMPÔT

### Décote

Études F-10 000 et F-10 550

## Revalorisation de 2 % du montant de la décote d'impôt sur le revenu

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 2, I

**Le montant de la décote applicable à l'impôt sur le revenu est porté à 480 € afin de neutraliser l'effet du gel du barème (V. n° 2, § 3) pour les ménages modestes dont les revenus n'ont pas davantage augmenté que l'inflation.**

**Pour l'imposition des revenus perçus en 2012, la décote bénéficie aux contribuables dont l'impôt résultant du barème, avant application des éventuelles réductions d'impôt, est inférieur à 960 €.**

1. Pour l'imposition des revenus de 2010 et 2011, la décote est appliquée lorsque la cotisation d'impôt brut est inférieure à 878 €. Elle est égale à la différence entre 439 € et la moitié du montant de la cotisation d'impôt brut.

La décote est une correction apportée à l'IR résultant du barème après application des effets du quotient familial mais avant imputation des réductions et crédits d'impôt.

Ce mécanisme de lissage permet d'atténuer totalement ou partiellement les effets de l'entrée dans la première tranche de revenus imposables (5,5 %) du barème progressif de l'IR pour les contribuables dont l'impôt résultant du barème est inférieur au double du montant de la décote.

La décote s'applique sur le montant des droits directement obtenu par application du barème progressif (y compris l'impôt relatif aux revenus et plus-values imposés selon un système de quotient) après application éventuelle du plafonnement des effets du quotient familial mais avant prise en compte des réductions d'impôt. Ce mécanisme emporte deux effets :

– il minore l'impôt des contribuables dont le montant d'impôt brut, avant application des éventuelles réductions d'impôt, est inférieur à 878 € ;

– il conduit à exonérer les contribuables dont l'impôt brut n'excède pas 332 €, en tenant compte du seuil de recouvrement de 61 €.

L'absence de revalorisation des limites des tranches du barème de l'impôt sur le revenu (IR) (V. n° 2, § 3) pourrait conduire, en raison de l'inflation, à rendre imposables des contribuables qui ne l'étaient pas l'année précédente et dont les revenus réels n'ont pas augmenté.

2. Afin de neutraliser l'effet du gel du barème pour les contribuables modestes dont les revenus n'ont pas davantage augmenté que l'inflation, l'article 2, I de la loi de finances pour 2013 revalorise de 41 € le montant de la décote applicable à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 197, I, 4 modifié).

Le montant de la décote est ainsi porté à 480 € (au lieu de 439 €).

L'objectif de la mesure est de neutraliser, compte tenu du seuil de mise en recouvrement, les effets de la non indexation du barème de l'IR, pour les ménages dont les revenus :

– sont inférieurs ou égaux à la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'IR (soit 11 896 €) ;

– et qui ont augmenté comme l'indice des prix hors tabac de 2012 par rapport à 2011 (soit 2 % environ).

L'augmentation de la décote de 9,3 % bénéficierait à 7 386 000 contribuables.

3. Porté à 480 €, le plafond de la décote bénéficie aux contribuables dont l'impôt brut est inférieur à 960 €, au lieu de 878 € pour 2011.

Il entraîne également une exonération de recouvrement de l'IR pour tous les contribuables dont la cotisation d'impôt brut serait inférieure à 360 €, au lieu de 332 € avant revalorisation.

La décote s'établit à  $480 € - (360 € / 2) = 300 €$ , soit un impôt net de 60 € non recouvré car inférieur à 61 € ( $360 - 300 = 60$ ).

Exemple : Un couple avec deux enfants déclarant un revenu annuel de 26 600 € en 2011, soit 2 216 € net mensuel a été redevable en 2012 d'un impôt nul.

Si ces revenus augmentent de 2 %, pour atteindre 27 132 € net (soit plus de 2 SMIC net) : en 2012, il serait redevable d'un impôt de 99 € en l'état du droit.

Avec la majoration de la décote, cet impôt est annulé.

### Champ d'application de la décote au titre des revenus 2012

<b>Dernier revenu non imposable</b> du fait de la décote et du seuil de mise en recouvrement de 61 €	12 140 € pour un célibataire sans enfant
	18 480 € pour un couple sans enfant
<b>Dernier revenu imposable</b> bénéficiant d'un allègement du fait de la décote	16 418 € pour un célibataire sans enfant
	25 983 € pour un couple sans enfant

Source : DLF

4. **Entrée en vigueur** - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 1<sup>o</sup> de la présente loi, ces dispositions s'appliquent à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2012 et des années suivantes. ■

## 4 CALCUL DE L'IMPÔT

### Abattements sur le revenu global et exonérations Études F-10 430-5 et F-10 000-8

## Revalorisation des plafonds de ressources des contribuables de condition modeste et des personnes âgées et invalides

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 2, II et III*

En complément de la revalorisation de la décote (*V. n° 3, § 1 et s.*) et afin de neutraliser les effets du gel du barème sur les ménages les plus modestes, certains plafonds de revenus sont revalorisés du montant prévisionnel de l'inflation.

Ainsi, pour l'imposition des revenus perçus en 2012, le montant de l'abattement sur le revenu net global en faveur des personnes âgées et invalides est égal à :

- 2 312 € si leur revenu net global n'excède pas 14 510 € (au lieu de 14 220 €) ;
- 1 156 € si leur revenu net global est compris entre 14 510 € et 23 390 € (au lieu de 14 220 € et 22 930 €).

Les limites d'exonération d'impôt sur le revenu sont également relevées pour l'imposition des revenus de 2012 :

- 8 610 € pour les contribuables âgés de 65 ans ou moins (au lieu de 8 440 €) ;
- et 9 410 € pour les contribuables âgés de plus de 65 ans (au lieu de 9 220 €).

## RÉGIME ACTUEL

**1. Abattement des personnes âgées et invalides** - Les personnes âgées et les personnes invalides, dont les revenus ne dépassent pas un certain plafond, bénéficient d'un abattement spécifique sur leur revenu net global (*CGI, art. 157 bis*).

Les bénéficiaires de l'abattement sont les contribuables âgés de plus de 65 ans au 31 décembre de l'année d'imposition, ou remplissant l'une des conditions d'invalidité mentionnées à l'article 195 du CGI.

L'abattement est applicable aux contribuables, quels que soient leur âge et leur situation de famille, invalides titulaires :

- soit de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du Code de l'action sociale et des familles ;
- soit d'une pension militaire d'invalidité pour une invalidité d'au moins 40 % ;
- soit d'une pension d'invalidité pour accident du travail d'au moins 40 %.

Le montant de l'abattement dépend de l'importance du revenu net global de ces personnes.

Ainsi, pour l'imposition des revenus de l'année 2011, le montant de l'abattement est égal à :

- 2 312 € si leur revenu net global n'excède pas 14 220 € ;
- 1 156 € si leur revenu net global est compris entre 14 220 € et 22 930 €.

En ce qui concerne les contribuables mariés ou liés par un PACS, la condition d'âge ou d'invalidité doit être appréciée distinctement pour chaque époux ou partenaire. Si chacun des conjoints ou partenaire est âgé de plus de 65 ans ou invalide, l'abattement est doublé.

**2. Limites d'exonération d'impôt sur le revenu** - Les contribuables dont le revenu net de frais professionnels n'excède pas, par foyer fiscal, 8 440 €, ou 9 220 € s'ils sont âgés de plus de 65 ans sont exonérés d'impôt sur le revenu (*CGI, art. 5, 2° bis*).

Ces limites sont identiques, quelle que soit la nature des revenus perçus. La condition d'âge ci-dessus mentionnée est considérée comme remplie si l'un des époux soumis à une imposition commune est âgé de plus de 65 ans.

Les montants de ces abattements et plafonds de revenus sont relevés, chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (*CGI, art. 5, 2° bis et 157 bis, dernier alinéa*). Toutefois, l'article 16 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 prévoit expressément que le barème prévu à l'article 197 du CGI, pour l'imposition des revenus de 2010, s'applique pour l'imposition des revenus de l'année 2011 et des années suivantes (*L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 2, § 1 et s.*).

## RÉGIME NOUVEAU

**3.** Afin de compléter la mesure de neutralisation des effets du gel du barème (*V. n° 2, § 3*) sur les ménages les plus modestes, l'article 2, II et III de la loi de finances pour 2013 revalorise du niveau prévisionnel de l'inflation, soit 2 %, le montant des plafonds :

► de ressources des personnes âgées et invalides pour l'application de l'abattement spécifique sur le revenu net global (*CGI, art. 157 bis, al. 2 et 3 modifiés*) ;

Selon le rapporteur général de la commission des finances du Sénat, l'indexation des plafonds a été préférée à celle des abattements en raison du risque pour un contribuable modeste de perdre totalement le bénéfice de l'abattement dans le cas d'un revenu qui viendrait à dépasser le plafond du fait d'une simple indexation d'un revenu



# Impôt sur le revenu

(pension, etc.). En revanche, la non indexation de l'abattement conduit à une légère augmentation du revenu imposable qui pourra être compensée par l'effet de la revalorisation de la décote (V. n° 3, § 1 et s.) (Débats Sénat, 23 nov. 2012).

► **de revenus nets de frais professionnels par foyer fiscal conditionnant l'exonération d'impôt sur le revenu pour les contribuables les plus modestes (CGI, art. 5, 2° bis, al. 1<sup>er</sup> modifié).**

**4. Entrée en vigueur** - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 1° de la présente loi, ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus perçus en 2012.

## Plafonds des ressources des personnes âgées et invalides pour l'application de l'abattement

**5.** Pour l'imposition des revenus de 2012, le montant de ces seuils et plafonds de revenu net global sont relevés à :

- 14 510 € (au lieu de 14 220 € pour l'imposition des revenus de 2011) ;

- et 23 390 € (au lieu de 22 930 € pour l'imposition des revenus de 2011).

Années	Limites de revenu	Montant de l'abattement	
		Seul le contribuable ou un des époux (1) est âgé de plus de 65 ans ou invalide	Foyers où chacun des conjoints (1) est âgé de plus de 65 ans ou invalide
2011	Revenu global net de 2011		
	- inférieur ou égal à 14 220 €	2 312 €	4 624 €
	- compris entre 14 220 € et 22 930 €	1 156 €	2 312 €
2012	Revenu global net de 2012		
	- inférieur ou égal à 14 510 €	2 312 €	4 624 €
	- compris entre 14 510 € et 23 390 €	1 156 €	2 312 €

(1) Concerne également les partenaires liés par un PACS et soumis à imposition commune.

## Limites d'exonération d'impôt sur le revenu

**6.** Les limites d'exonération d'impôt sur le revenu applicables à compter de l'impôt sur le revenu dû au titre de 2012 sont revalorisées à :

- 8 610 € pour les contribuables âgés de 65 ans ou moins (au lieu de 8 440 €) ;

- et 9 410 € pour les contribuables âgés de plus de 65 ans au 31 décembre 2012 (au lieu de 9 220 €). ■

## 5 CALCUL DE L'IMPÔT

### Quotient familial

Étude F-10 500

## Réduction du plafond de l'avantage en impôt procuré par le quotient familial

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 4*

L'avantage en impôt procuré par le quotient familial de droit commun est réduit afin de renforcer la progressivité de l'impôt sur le revenu des contribuables les plus aisés.

Ainsi, le plafonnement général des effets du quotient familial est abaissé de 2 336 € à 2 000 € pour chaque demi-part accordée pour charge de famille.

Les plafonds spécifiques (contribuables veufs ayant des enfants à charge, anciens combattants, invalides, parents isolés et contribuables vivant seuls ayant élevé seuls des enfants) restent inchangés.

Cette réduction s'applique à compter de l'imposition des revenus perçus en 2012.

## RÉGIME ACTUEL

1. L'objet du quotient familial est d'atténuer la progressivité du barème de l'IR en fonction du nombre de personnes composant le foyer fiscal exprimé en nombre de parts de quotient familial.

Le mécanisme du quotient familial consiste à diviser le revenu net global imposable de chaque foyer en un certain nombre de parts qui est fonction de la situation de famille (célibataire, marié, pacsé, séparé, divorcé, veuf) et du nombre de personnes à charge (enfants, invalides).

Dans un souci de justice fiscale, la loi a limité l'avantage que présente le quotient familial en plafonnant, dans certains cas, la réduction d'impôt qui résulte de son application.

Ainsi, l'avantage en impôt résultant de l'application du quotient familial est limité pour chacune des demi-parts ou quart de parts qui s'ajoutent au nombre de part du droit commun ; soit une part pour les contribuables célibataires, divorcés, séparés ou veufs et deux parts pour les contribuables mariés (*CGI, art. 197, I, 2*).

Le plafonnement concerne les contribuables dont le niveau de revenu est tel que, à défaut du plafonnement, l'avantage en impôt afférent aux majorations de quotient familial dépasserait la limite maximale de l'avantage fiscal. Le mécanisme du plafonnement consiste à calculer deux fois l'impôt. Une première fois en fonction du nombre de parts, sans plafonnement. Une seconde fois, en calculant l'impôt sans prendre en compte le nombre de parts additionnelles et en diminuant le résultat obtenu par le montant des plafonds correspondant à chaque attribution de demi-part supplémentaire. Si le premier résultat est inférieur au second, cela signifie que le plafonnement est applicable et que l'impôt à acquitter est celui issu du second calcul.

2. Pour l'imposition des revenus de 2010 et 2011, le plafond de droit commun de l'avantage en impôt s'établit à :

- 2 336 € pour chaque demi-part additionnelle,
- et 1 168 € pour chaque quart de part additionnelle.

En pratique, les revenus imposables au titre desquels le plafond commence à jouer sont relativement élevés, si bien que seuls 2 % des contribuables voient leur avantage en impôt plafonné au titre du quotient familial (*Rapp. AN n° 251, tome II, 10 oct. 2012*).

Le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de mai 2011 intitulé « Prélèvements obligatoires sur les ménages – Progressivité et effets redistributifs » établit ainsi que le bénéfice du quotient est particulièrement concentré sur les ménages les plus aisés comme l'illustre la répartition suivante :

- les foyers appartenant aux cinq premiers déciles de revenu brut bénéficient de 10 % du total de l'avantage en impôt ;
- ceux appartenant aux 6<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> déciles de 14 % de ce total ;
- ceux appartenant au 8<sup>e</sup> décile de 12 % de ce total ;
- ceux appartenant au 9<sup>e</sup> décile de 18 % de ce total ;
- ceux appartenant au dernier décile de revenu de 46 % du total de l'avantage en impôt.

3. Des plafonds spécifiques sont également prévus pour les situations suivantes :

- 4 672 € pour les contribuables veufs en cas d'enfant à charge (*CGI, art. 194, I. – CGI, art. 197, I, 2, al. 1<sup>er</sup>*) ;
- 4 040 € au titre du premier enfant à charge pour la demi-part attribuée aux contribuables célibataires, divorcés ou séparés vivant seuls qui supportent à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant (*CGI, art. 197, I, 2, al. 2. – CGI, art. 194, II*) ;
- 897 € pour la demi-part supplémentaire dont bénéficient les contribuables célibataires, divorcés, séparés ou veufs sans personne à charge et ayant élevé seuls un ou plusieurs enfants pendant 5 ans (*CGI, art. 197, I, 2, al. 3. – CGI, art. 195, 1, a, b ou e*) ;
- 2 997 € pour la demi-part afférente aux anciens combattants, invalides et enfants ou personnes à charge invalides (1 498 € par quart de part) (*CGI, art. 197, I, 2, al. 4*).

## RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 4 de la loi de finances pour 2013 réduit l'avantage procuré par le quotient familial de droit commun afin de renforcer la progressivité de l'impôt sur le revenu des contribuables disposant des revenus les plus élevés.

Ainsi, le plafonnement général des effets du quotient familial est abaissé de 2 336 € à 2 000 € pour chaque demi-part accordée pour charge de famille.

Des mesures d'accompagnement sont également prévues afin de neutraliser les effets de cette réduction sur le calcul de certains plafonds spécifiques pour les veufs et les demi-parts attribuées aux anciens combattants, invalides et enfants ou personnes à charge invalides (CGI, art. 197, I, 2 modifié).

5. **Entrée en vigueur** - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 1<sup>o</sup> de la présente loi, ces dispositions s'appliquent à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2012 et des années suivantes.

### ► Abaissement du plafond applicable aux demi-parts de droit commun

6. Pour l'imposition des revenus de 2012, le plafond de droit commun s'établit :

► pour chaque demi-part additionnelle à 2 000 € (au lieu de 2 336 € pour l'imposition des revenus de 2011) ;

► pour chaque quart de part additionnelle à 1 000 € (au lieu de 1 168 € pour l'imposition des revenus de 2011).

Cette mesure a pour conséquence :

– de limiter la redistribution horizontale pour les contribuables aisés qui n'étaient pas déjà soumis au plafond ; d'après le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, 862 000 foyers fiscaux seront dorénavant plafonnés contre 772 000 auparavant (Rapp. AN n° 251, tome II, 10 oct. 2012) ;

– et de diminuer de 336 € par demi-part l'avantage fiscal de ceux qui étaient déjà soumis au plafond.

7. L'abaissement du seuil de revenus imposables soumis au plafond pour les contribuables mariés ou pacsés est illustré par le tableau ci-après.

Revenus imposables à partir desquels s'applique le plafond du quotient familial (en euros)					
	2,5 parts (1 enfant)	3 parts (2 enfants)	4 parts (3 enfants)	5 parts (4 enfants)	6 parts (5 enfants)
Avant réforme	69 584	81 042	103 955	126 835	149 781
Après réforme	67 953	77 193	95 171	114 149	132 627

Source : DGFIP

8. Les foyers fiscaux concernés par la réforme sont, par tranche d'imposition, les suivants :

Répartition des foyers fiscaux perdants par tranche d'imposition		
Tranches d'imposition	Nombre de foyers fiscaux perdants	Perte moyenne par contribuable (en euros)
0 %	0	0
5,5 %	0	0
14 %	118 626	328
30 %	598 430	539
41 %	141 381	763
45 %	24 164	827
Ensemble	862 600	555

Source : DLF

### ► Maintien des plafonds spécifiques

9. L'abaissement du plafonnement du quotient familial se répercutant sur le calcul de certains plafonds spécifiques pour les veufs et les demi-parts attribuées aux anciens combattants, invalides et enfants ou personnes à charge invalides, il est prévu, à titre de mesure d'accompagnement, de :

► rehausser la réduction d'impôt complémentaire de 661 à 997 € pour maintenir le plafond du quotient familial au niveau actuel de 2 997 € par demi-part pour les anciens combattants, invalides et enfants ou personnes à charge invalides (CGI, art. 197, I, 2, al. 4 modifié) ;

► créer une réduction d'impôt complémentaire de 672 € pour la part supplémentaire de quotient familial attribuée aux contribuables veufs ayant des enfants à charge (CGI, art. 194, I. – CGI, art. 197, I, 2, al. 5 nouveau).

Cette disposition a pour effet de maintenir le plafond du quotient familial de ces contribuables au niveau actuel de 4 672 €.

Ces réductions d'impôt ne peuvent toutefois excéder l'augmentation de la cotisation d'impôt résultant du plafonnement.

10. Restent également inchangés, les plafonds spécifiques prévus pour :

– les contribuables célibataires, divorcés ou séparés vivants seuls et ayant à charge un ou plusieurs enfants (« parents isolés ») (CGI, art. 197, I, 2, al. 2. – CGI, art. 194, II) ;

– et les contribuables vivants seuls sans personne à charge et ayant élevé un ou plusieurs enfants pendant 5 ans (« vieux parents ») (CGI, art. 197, I, 2, al. 3. – CGI, art. 195, 1, a, b ou e).

### ► Tableau comparatif avant et après réforme des plafonds des différentes catégories de demi-part du quotient familial

11. Le tableau de synthèse ci-après présente les effets de la réforme sur les différentes catégories de demi-part du quotient familial.

# Impôt sur le revenu

Dispositif	Avantage maximal en impôt	
	Régime actuel	Régime nouveau
<b>Demi-part « enfant à charge »</b> (CGI, art. 197, I, 2, al. 1 <sup>er</sup> . – CGI, art. 194) – enfant à charge exclusive ou principale :  – enfant à charge partagée (garde alternée) :	2 336 € par ½ part  1 168 € (soit 2 336/2) par ¼ part	2 000 € par ½ part  1 000 € (soit 2 000/2) par ¼ de part
<b>Maintien du quotient conjugal des veufs ayant des enfants à charge</b> (CGI, art. 197, I, 2, al. 1 <sup>er</sup> . – CGI, art. 194)	4 672 € (soit 2 336 + 2 336)	Inchangé (soit 2 000 + 2 000 + 672) <b>Création d'une réduction d'impôt complémentaire de 672 €</b> (V. § 9)
<b>Demi-part « parents isolés »</b> (CGI, art. 197, I, 2, al. 2. – CGI, art. 194, II) – enfant à charge exclusive ou principale :  – enfant à charge partagée (garde alternée) :	4 040 € pour la part entière accordée au titre du 1 <sup>er</sup> enfant à charge  2 020 € (soit 4 040/2) pour la ½ part accordée au titre de chacun des 2 premiers enfants à charge	Inchangé
<b>Demi-part « vieux parents »</b> (CGI, art. 197, I, 2, al. 3. – CGI, art. 195, 1, a, b ou e) – cas général :  – dispositif transitoire (contribuables ne remplissant pas la condition d'avoir élevé seul un enfant pendant au moins 5 ans) :	897 €  400 € (2011), 120 € (2012)	Inchangé  Inchangé
<b>Demi-part « anciens combattants »</b> (CGI, art. 197, I, 2, al. 4. – CGI, art. 195, 1, f et 6) Demi-part « invalides » (CGI, art. 197, I, 2, al. 4. – CGI, art. 195, 1, c, d et d bis et 3,4,5)  Demi-part « enfants ou personnes à charge invalides » (CGI, art. 197, I, 2, al. 4. – CGI, art. 195, 2 et 196 A bis)	2 997 € (soit 2 336 + 661)	Inchangé (soit 2 000 + 997) <b>Majoration de la réduction d'impôt complémentaire de 661 à 997 €</b> (V. § 9)
<b>Pensions alimentaires versées aux enfants majeurs</b> (CGI, art. 156, II, 2) – montant maximum déductible : <b>Abattements enfants mariés ou chargés de famille</b> (CGI, art. 196 B)	5 698 € par enfant ou personne rattachée Soit un avantage maximal en impôt de 2 336 € (5 698 × 41 %)	Inchangé

## 6 CALCUL DE L'IMPÔT

### Plafonnement global

*Études* F-10 550, F-10 625, F-10 645, F-10 655, F-10 667, F-10 668, F-10 670, F-10 671, F-10 675, F-10 677, F-10 770, F-10 775, F-10 780, F-10 785, F-10 795, F-10 800, F-10 807, F-11 720, F-11 790, F-24 800-61 et F-93 100

## Abaissement à 10 000 € du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 73*

**Le plafond global applicable à certains avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu fait l'objet d'une nouvelle réduction de son montant et son champ d'application est aménagé :**

- le montant total des avantages fiscaux dont peut bénéficier un contribuable au titre d'une même année est désormais limité à 10 000 € (au lieu de 18 000 € + 4 % du revenu imposable) ;
- le plafond antérieur de 18 000 € est maintenu pour les réductions d'impôt en faveur des investissements outre-mer et des souscriptions au capital de SOFICA ;
- la réduction d'impôt Malraux n'est plus prise en compte dans le plafonnement global.

**La nouvelle limite du plafonnement global s'applique à compter de l'imposition des revenus perçus en 2013. Elle concerne les avantages accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.**

**Toutefois, des dispositions spécifiques d'entrée en vigueur sont prévues pour certains investissements locatifs et ultra-marins afin de ne pas pénaliser les décisions d'investissement engagées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013.**

## RÉGIME ACTUEL

1. L'article 84 de la loi de finances pour 2012 prévoit que l'avantage en impôt procuré à un foyer fiscal, quelle que soit sa composition, au titre d'une même année par certaines déductions au titre de l'amortissement et certains crédits et réductions d'impôt sur le revenu est limité à la somme :

- d'un montant fixe de 18 000 € ;
- et d'un montant variable de 4 % du revenu imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu, pour les revenus de l'année 2012 (*CGI, art. 200-0 A ; L. fin. 2012, n° 2011-1977, 28 déc. 2011 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 4, § 1 et s.*).

On rappelle que le revenu imposable à prendre en compte pour le calcul du plafonnement s'entend du revenu net global imposable soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, à l'exclusion par conséquent des revenus ou profits imposables à un taux forfaitaire, telles les plus-values immobilières ou mobilières, et des revenus soumis à un prélèvement ou à une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu.

Il s'agit en pratique du revenu net imposable après déduction des déficits globaux des années antérieures, des charges déductibles du revenu global et des abattements spéciaux (abattement pour enfants à charge mariés, liés par un PACS ou chargés de famille, abattement en faveur des personnes âgées ou invalides de condition modeste).

Les revenus soumis à l'impôt sur le revenu, à la demande du contribuable, selon une base moyenne ou fractionnée ou selon le système du quotient (tels que les revenus exceptionnels ou différés) sont pris en compte pour leur montant soumis au barème progressif.

Au-delà, ces avantages fiscaux font l'objet d'un plafonnement global, qui se traduit par un supplément d'imposition (« plafonnement des niches fiscales »).

Seuls sont visés, les avantages fiscaux accordés en contrepartie d'un investissement ou d'une prestation dont bénéficie le contribuable.

Sont en revanche exclus, les avantages fiscaux liés à la situation personnelle du contribuable (déduction des pensions alimentaires, avantages liés à une situation de dépendance ou de handicap, etc.)

ou à la poursuite d'un objectif d'intérêt général sans contrepartie (mécénat, préservation du patrimoine, etc.).

2. Ce dispositif, institué par l'article 91 de la loi de finances pour 2009, s'est appliqué pour la première fois au titre de l'imposition des revenus de 2009 (*L. fin. 2009, n° 2008-1425, 27 déc. 2009, art. 91*). Il concerne les avantages fiscaux octroyés à raison des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, à l'exclusion toutefois des avantages fiscaux procurés par certains investissements dont la réalisation a été décidée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009.

Depuis 2009, les limites du plafonnement global ont fait l'objet de réductions successives :

► au titre de l'imposition des revenus de l'année 2009, le plafond des avantages fiscaux concernés était fixé à 25 000 €, majorés de 10 % du montant du revenu imposable ;

Des dispositions d'entrée en vigueur différées ont été retenues afin d'éviter tout effet rétroactif susceptible de pénaliser les décisions d'investissement prises avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009 pour les déductions au titre de l'amortissement Robien, Borloo neuf et réductions d'impôt sur le revenu accordées au titre des investissements outre-mer (Girardin locatif et Girardin industriel) (*V. D.O Actualité 47/2008, n° 6, § 19*). Ces avantages n'étaient pas plafonnés.

► l'article 81 de la loi de finances pour 2010 a abaissé, à compter de l'imposition des revenus de 2010, le plafond à 20 000 €, majorés de 8 % du montant du revenu imposable (*L. fin. 2010, n° 2009-1673, 30 déc. 2009, art. 81*) ; cette diminution du plafond s'est appliquée aux avantages fiscaux octroyés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 ;

Des dispositions d'entrée en vigueur différées ont été retenues afin d'éviter tout effet rétroactif susceptible de pénaliser les décisions d'investissement prises avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour les avantages procurés par les réductions d'impôt Scellier, en faveur de la location meublée non professionnelle et outre-mer (Girardin locatif, Girardin

locatif social et Girardin industriel) (V. D.O Actualité 47/2009, n° 5, § 4). Ces avantages demeurent donc soumis au plafond de 25 000 € et 10 % du montant du revenu imposable.

► la loi de finances pour 2011 a abaissé de nouveau, à compter de l'imposition des revenus de 2011, le plafond à 18 000 €, majorés de 6 % du montant du revenu imposable (L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 106, I : V. D.O Actualité 47/2010, n° 8, § 1 et s.).

Cette diminution du plafond s'applique aux avantages fiscaux octroyés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

Toutefois, elle ne concerne pas les avantages fiscaux procurés par les investissements immobiliers Scellier, les investissements locatifs non professionnels dans des résidences meublées et les investisse-

ments outre-mer (Girardin locatif, Girardin locatif social et Girardin Industriel) dont la réalisation définitive est intervenue en 2011 mais pour lesquels la décision d'investissement a été prise avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Ces avantages demeurent donc soumis au plafond de 20 000 € et 8 % du montant du revenu imposable (V. D.O Actualité 47/2010, n° 8, § 11 et s.).

**3.** Ces dispositions ont fait l'objet de commentaires administratifs intégrés dans la base documentaire BOFiP-Impôts (BOI-IR-LIQ-20-20-10-20, 12 sept. 2012).

Des précisions sont notamment apportées sur les modalités de calcul du plafonnement au titre de l'imposition des revenus de 2012 en cas de superposition des plafonds (V. D.O Actualité 37/2012, n° 3, § 1 et s.).

L'Administration avait commenté les dispositions initiales complétées par l'article 81 de la loi de finances pour 2010 dans une instruction du 26 juillet 2010 (Instr. 26 juill. 2010 : BOI 5 B-19-10, 9 août 2010 : V. D.O Actualité 32/2010, n° 1, § 1 et s.).

## RÉGIME NOUVEAU

**4.** L'article 73 de la loi de finances pour 2013 abaisse une nouvelle fois le plafond global de certains avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu par l'effet :

– de la diminution de la part forfaitaire désormais fixée à 10 000 € (au lieu de 18 000 €) ;

– et de la suppression de la part proportionnelle de 4 % (CGI, art. 200-0 A, 1 et 2, b modifiés).

**5.** Le plafond antérieur de 18 000 € et 4 % du revenu imposable est toutefois maintenu pour :

– les réductions d'impôt en faveur des investissements immobiliers, productifs et dans le logement social outre-mer (CGI, art. 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C) ;

– la réduction d'impôt au titre du financement en capital d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (réduction d'impôt SOFICA) (CGI, art. 199 undecies ; V. étude F-10 775).

**6.** En outre, la réduction d'impôt accordée au titre des dépenses supportées en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti (dispositif Malraux) (CGI, art. 199 terdecies : V. étude F-10 668) n'est plus prise en compte dans le plafonnement global.

**7. Entrée en vigueur** - Le nouveau plafond s'applique à compter de l'imposition des revenus perçus en 2013. Il concerne les avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Les reports et étalements de réductions d'impôt acquises pour la première fois au titre d'années antérieures ne sont pas concernés par cette mesure.

En revanche, les nouvelles réductions d'impôt, à l'instar de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif neuf dans le secteur intermédiaire (réduction d'impôt « Duflo ») introduite à l'article 80 de la présente loi de finances pour 2013 (V. n° 14, § 1 et s.), entrent de plein droit dans le champ d'application du nouveau plafonnement.

**Ne sont toutefois pas concernés** par le durcissement du plafonnement et restent soumis aux plafonds antérieurs les avantages fiscaux acquis à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013, mais qui trouvent leur fondement dans une décision d'investissement immobilier antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2013 (V. § 14 et s.).

Ces modalités particulières d'entrée en vigueur du nouveau plafond prévues pour certains investissements immobiliers en métropole et les investissements outre-mer sont de même nature que celles

retenues lors des trois dernières réductions du plafond global (V. § 2).

### ► Modalités d'application du nouveau plafond

#### Nouvelles limites du plafonnement global applicables au 1<sup>er</sup> janvier 2013

**8. Cas général** - Le total des avantages retenus pour l'application du plafonnement global au titre de l'année d'imposition à l'exception de la réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer et de la réduction d'impôt au titre de souscriptions au capital de SOFICA ne peut pas procurer une réduction de l'impôt dû supérieure à un montant de 10 000 € (CGI, art. 200-0 A, 1, al. 1<sup>er</sup> nouveau).

**9. Sur-plafonnement global** - En présence de dépenses fiscales éligibles aux réductions d'impôt au titre des investissements outre-mer ou de souscriptions au capital de SOFICA, le plafonnement global s'applique en deux temps :

– dans un premier temps, le total des dépenses des avantages fiscaux mentionnés dans le cas général (V. § 8) est soumis au nouveau plafond de 10 000 € ;

– dans un second temps, ces dépenses fiscales retenues dans la limite de 10 000 € sont ajoutées aux dépenses fiscales obtenues au titre des investissements outre-mer ou de souscriptions au capital de SOFICA et sont soumises à un sur-plafond fixé à 18 000 € et 4 % du revenu imposable du contribuable (CGI, art. 200-0 A, 1, 2<sup>e</sup> al. nouveau).

On rappelle que le revenu imposable à prendre en compte pour le calcul du plafonnement s'entend du revenu net global imposable soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu (V. § 1).

**Exemple** : Au titre de l'année 2013, un contribuable disposant d'un revenu imposable de 150 000 € effectue les dépenses suivantes :

– 9 000 € de rémunération éligible à la réduction d'impôt accordée au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile ;

– 3 000 € d'achat de matériel éligible au crédit d'impôt au titre des équipements en faveur du développement durable et des économies d'énergie ;

– et 22 000 € de travaux éligible à la réduction d'impôt accordée au titre de certains investissements réalisés outre-mer.

Soit un montant de 12 000 € (9 000 + 3 000) soumis au plafond de 10 000 €.

La somme de ces dépenses retenues dans la limite de 10 000 € et des dépenses éligibles à la réduction d'impôt accordée au titre des investissements réalisés outre-mer d'un montant de 22 000 € ne peut excéder 18 000 € + 4 % du montant du revenu imposable du

# Impôt sur le revenu

contribuable, soit un sur-plafond de 24 000 € (18 000 + 150 000 × 4 / 100).

## Avantages fiscaux concernés par le plafonnement global à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013

**10.** L'article 73 de la loi de finances pour 2013 ne prévoit pas d'étendre le champ d'application du plafonnement à de nouveaux avantages fiscaux, à l'exception de la nouvelle réduction d'impôt « Duflot » en faveur de l'investissement locatif intermédiaire.

**11.** La réduction d'impôt accordée au titre des dépenses supportées en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti (dispositif Malraux) (CGI, art. 199 terdecies : V. étude F-10 668) est désormais exclue du champ d'application du plafonnement global.

Selon l'étude d'impact précitée, la réduction d'impôt « Malraux » nécessite des niveaux de dépenses qui ne seraient pas compatibles avec le nouveau plafond.

**12.** Des dispositions particulières sont également prévues afin d'atténuer les effets du nouveau plafonnement global pour certains avantages fiscaux. Il en va ainsi pour la réduction d'impôt pour souscription au capital de PME non cotées et des souscriptions de parts de FCPI et de parts de FIP (dispositif Madelin) (CGI, art. 199 terdecies-0 A) afin de préserver le montant maximum de cette réduction d'impôt pouvant atteindre 18 000 € (V. n° 12, § 12 et s.).

Tableau récapitulatif

Avantages soumis au plafonnement global de 10 000 €	
Réductions d'impôt accordées au titre des souscriptions au capital des sociétés non cotées et des souscriptions de parts de FCPI et de parts de FIP (dispositif « Madelin »)	CGI, art. 199 terdecies-0 A
Réduction d'impôt accordée au titre des investissements forestiers	CGI, art. 199 decies H
Réduction d'impôt au titre des travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés	CGI, art. 199 duovicies
Réduction d'impôt au titre des investissements immobiliers dans le secteur de la location meublée non professionnelle (réduction d'impôt « LMNP »)	CGI, art. 199 sexvicies
Réduction d'impôt au titre des dépenses effectuées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel (espaces naturels classés et assimilés)	CGI, art. 199 octovicies
Réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (réduction d'impôt « Duflot »)	CGI, art. 199 novovicies
Réduction d'impôt accordée au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile	CGI, art. 199 sexdecies
Crédit d'impôt accordé au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile	CGI, art. 199 sexdecies
Crédit d'impôt au titre des équipements en faveur du développement durable et des économies d'énergie	CGI, art. 200 quater
Crédit d'impôt au titre des frais de garde des jeunes enfants	CGI, art. 200 quater B
Crédit d'impôt au titre des contrats d'assurance pour loyers impayés des logements locatifs conventionnés	CGI, art. 200 nonies
Avantages soumis au sur-plafonnement global de 18 000 € + 4 %	
Réduction d'impôt accordée au titre de certains investissements réalisés outre-mer (y compris les créances reportées)	CGI, art. 199 undecies A à CGI, art. 199 undecies D
Réduction d'impôt au titre des souscriptions au capital de SOFICA	CGI, art. 199 unvicies
Avantages fiscaux exclus du champ d'application du plafonnement global	
Réduction d'impôt au titre des dépenses supportées en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti (réduction d'impôt « Malraux »)	CGI, art. 199 terdecies

## ► Dispositions spécifiques d'entrée en vigueur

**13.** Les nouvelles limites du plafonnement global concernent les avantages accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (V. § 7).

Toutefois, des modalités particulières d'entrée en vigueur du nouveau plafond sont prévues pour certains investissements immobiliers en métropole et les investissements outre-mer afin de ne pas pénaliser les investissements dont la réalisation effective intervient en 2013 mais pour lesquels la décision d'investissement a été prise avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

### 14. Investissements locatifs immobiliers en métropole

- Les investissements ouvrant droit aux réductions d'impôt suivantes ne sont pas soumis au nouveau plafond lorsqu'ils ont été initiés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 :

► la réduction d'impôt au titre des souscriptions au capital de SOFICA (CGI, art. 199 unvicies) accordée au titre des souscriptions réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 ;

► la réduction d'impôt accordée au titre des dépenses de restauration immobilière des immeubles bâtis (dispositif Malraux) (CGI, art. 199 terdecies) pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 ;

► la réduction d'impôt accordée au titre de l'acquisition de logements dans le secteur de la location meublée non professionnelle (réduction d'impôt « LMNP ») (CGI, art. 199 sexvicies) pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 ;

► la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif (dispositif Scellier) (CGI, art. 199 septvicies) accordée au

titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 (V. n° 15, § 1 et s.).

**15. Investissements dans les DOM-COM** - Les réductions d'impôt sur le revenu pour investissements outre-mer (CGI, art. 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C) demeurent soumises à l'ancien plafond lorsque les investissements ont été initiés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Relèvent ainsi des anciennes limites (18 000 € + 4 %) :

- les investissements productifs, pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'Administration avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 ;
- les acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 ;
- les acquisitions de biens meubles corporels commandés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés ;
- les travaux de réhabilitation d'immeuble pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

► **Cas particulier de superposition des plafonds 2009, 2010, 2011, 2012 et 2013**

**16.** À compter de l'imposition des revenus de 2013, les modalités d'entrée en vigueur des modifications successives du plafond (V. § 2) peuvent avoir pour conséquence qu'un contribuable bénéficie simultanément, au titre d'une année d'imposition :

- d'avantages fiscaux auxquels le plafond n'est pas applicable (avantage obtenu en 2009 dont le principe a été acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009),
- d'avantages fiscaux auxquels le plafond de 25 000 € et 10 % du revenu est applicable,

- d'avantages fiscaux auxquels le plafond de 20 000 € et 8 % du revenu est applicable,
- d'avantages fiscaux auxquels le plafond de 18 000 € et 6 % du revenu est applicable,
- d'avantages fiscaux auxquels le plafond de 18 000 € et 4 % du revenu est applicable,
- d'avantages fiscaux auxquels le plafond de 10 000 € est applicable.

Les investissements réalisés en 2009, 2010, 2011 ou 2012 qui donnent lieu à un étalement de l'avantage fiscal dans le temps demeurent soumis pour les années 2013 et suivantes aux règles de plafonnement en vigueur à la date de réalisation de l'investissement en faisant application, le cas échéant, des dispositions spécifiques d'entrée en vigueur prévues pour certains investissements immobiliers en métropole ou ultra-marins. L'application de cette règle pouvait déjà conduire pour les impositions établies en 2010 à la superposition des plafonds de deux années (2009 et 2010), pour les impositions établies en 2011 à la superposition des plafonds de 3 années et pour les impositions établies en 2012 à la superposition des plafonds de 4 années (2009 à 2012) selon la date et la nature des investissements réalisés. À compter de 2013, ce sont cinq plafonds globaux qui seront susceptibles de se superposer.

**17.** Pour calculer le plafonnement dans cette situation, l'Administration suivra, selon toute vraisemblance, la méthode qu'elle a exposée dans sa base documentaire BOFiP-Impôts (BOI-IR-LIQ-20-20-10-20, 12 sept. 2012 : V. D.O Actualité 37/2012, n° 3, § 1 et s.).

Cette méthode consiste :

- d'abord à pratiquer dans les conditions de droit commun la double liquidation de manière à identifier les avantages fiscaux susceptibles d'être plafonnés ;

La double liquidation consiste à calculer en premier lieu la liquidation ordinaire de l'impôt tous avantages fiscaux confondus puis la liquidation théorique de l'impôt sans les avantages fiscaux plafonnables.

- à déterminer le plafonnement applicable en appliquant en premier lieu le plafond aux avantages fiscaux qui relèvent du plafond le plus récent (et donc le plus rigoureux).■



## 7 CALCUL DE L'IMPÔT

Contributions sur les hauts revenus  
Étude F-10 550

### Institution d'une contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 12*

La fraction des revenus d'activité nets imposables d'une personne physique qui excède 1 000 000 € est soumise à une contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité.

Le taux de la contribution, fixé à 18 %, tend à assurer que le taux global d'imposition applicable à la fraction des revenus d'activité qui excède le seuil de 1 million d'euros par personne physique soit égal à 75 %.

La contribution est due par le contribuable déclarant et/ou son conjoint ou partenaire et/ou chaque personne à charge. Le seuil d'imposition de 1 million d'euros s'apprécie distinctement pour chaque personne physique, en tenant compte uniquement de ses propres revenus d'activité.

Les revenus d'activité s'entendent des revenus imposables dans les catégories suivantes :

- traitements et salaires ;
- rémunérations des gérants et associés de sociétés visés à l'article 62 du CGI ;
- bénéfices provenant d'activités agricoles, industrielles et commerciales ou non commerciales exercées à titre professionnel.

Les revenus d'activité retenus pour le calcul de la contribution sont pris en compte pour leur montant net imposable à l'impôt sur le revenu.

Les revenus exonérés d'impôt sur le revenu sont exclus de l'assiette de la contribution.

Sont également expressément exclus de l'assiette de la contribution :

- les allocations de chômage et de préretraite ;
- les gains et distributions afférents à des parts ou actions de carried interest ;
- les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites soumis à la contribution salariale ;
- les plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

Les plus-values et moins-values nettes à court terme sont prises en compte dans l'assiette de la contribution lorsqu'elles résultent d'une activité exercée à titre professionnel. En revanche, il n'est pas tenu compte des déficits des années antérieures.

La contribution exceptionnelle de solidarité est déclarée, établie, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

Comme l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, l'assiette de la contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité est déterminée par l'administration fiscale, l'année qui suit celle de la perception des revenus, à partir des éléments figurant sur la déclaration d'ensemble des revenus.

Afin de tenir compte des spécificités liées à l'assiette de la contribution, l'Administration envisage toutefois de mettre en place un nouvel imprimé fiscal, en sus de la déclaration d'ensemble des revenus et de ses annexes.

La contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité s'applique au titre des revenus des années 2012 et 2013.

1. L'article 12 de la loi de finances pour 2013 institue une contribution exceptionnelle de solidarité à la charge des personnes physiques qui disposent de revenus d'activité professionnelle supérieurs à 1 000 000 € (*CGI, art. 223 sexies A nouveau*).

Selon le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale, la nouvelle contribution concernerait environ 1 500 personnes et produirait des recettes supplémentaires de 210 millions d'euros. Les personnes physiques concernées par cette contribution devraient s'acquitter d'un montant moyen d'imposition supplémentaire de 139 579 € au titre d'une fraction de revenu imposable moyenne de 775 440 €. La contribution exceptionnelle de solidarité s'inscrit donc pleinement dans la réforme d'ampleur de l'imposition des ménages les plus aisés, avec le renforcement de l'impôt de solidarité sur la fortune et l'assujettissement des revenus du capital au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Cette nouvelle contribution se distingue de l'impôt sur le revenu et de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (*V. étude F-10 560*) sur deux points essentiels :

► le calcul de la contribution est « individualisé » et elle est établie pour chaque personne physique, sans application des règles du quotient familial ni de celles du quotient conjugal ;

► la contribution n'est pas assise sur les revenus nets imposables à l'impôt sur le revenu ou sur le revenu fiscal de référence, mais sur une assiette plus étroite : les revenus d'activité nets imposables.

2. Le taux de la contribution, fixé à 18 %, tend à assurer que le taux global d'imposition applicable à la fraction des revenus d'activité qui excède le seuil de 1 000 000 € par personne physique est égal à 75 %.

L'institution de cette nouvelle contribution a été préférée à la création d'une tranche supplémentaire au barème progressif de l'impôt sur le revenu, qui aurait eu pour effet de porter à un niveau particulièrement élevé l'imposition globale des revenus du capital (compte tenu du taux de prélèvements sociaux de 15,5 %).

# Impôt sur le revenu

## Taux global d'imposition des revenus d'activité supérieurs à 1 000 000 €

Impôts, contributions et prélèvements à la charge des personnes physiques titulaires de revenus d'activité supérieurs à 1 000 000 €	Taux d'imposition maximal
Impôt sur le revenu	45 %
Prélèvements sociaux sur les revenus d'activité (CSG et CRDS)	7,5 % + 0,5 %
Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus	4 %
Contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité	18 %
<b>Taux global d'imposition</b>	<b>75 %</b>

**3. Entrée en vigueur et durée d'application** - La contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité présente un caractère temporaire puisqu'elle s'applique exclusivement au titre de l'imposition des revenus des années 2012 et 2013 (Art. 8, II).

### ► Champ d'application

**4.** La contribution exceptionnelle de solidarité est instituée à la charge des personnes physiques, dans les conditions de l'article 4 A du CGI (Art. 8, I).

### Personnes assujetties

**5.** La contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité est due par chaque personne physique dont les revenus d'activité sont supérieurs à 1 000 000 €, sans prise en compte de sa situation familiale et de ses charges de famille.

Il peut ainsi s'agir du contribuable (déclarant et/ou son conjoint ou partenaire) et/ou d'une personne à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

L'activité professionnelle peut être salariée ou non salariée (artisans, commerçants, agriculteurs, professions libérales...), exercée à temps complet, à temps partiel ou une partie de l'année seulement.

Le seuil d'imposition de 1 million d'euros s'apprécie distinctement pour chaque personne physique, en tenant uniquement compte de ses propres revenus d'activité. Ce montant est déterminé, par membre du foyer fiscal, en faisant masse de l'ensemble des revenus d'activité professionnelle déclarés par chacun d'eux.

### Territorialité

**6.** Comme l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle de solidarité est due, en application de l'article 4 A du CGI, par les personnes physiques domiciliées fiscalement en France, à raison de leurs revenus d'activité de source française ou étrangère, et par les non-résidents disposant de revenus d'activité de source française (au titre de ces seuls revenus).

**Remarque :** Ces règles de territorialité devraient normalement s'appliquer sous réserve des stipulations des conventions fiscales internationales. L'Administration devrait en effet confirmer que le dispositif prévu à l'article 223 sexies A du CGI se situe dans le champ d'application des conventions fiscales destinées à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune. Par suite, les modalités d'élimination des doubles impositions prévues par les conventions fiscales devraient s'appliquer dans les conditions de droit commun.

### ► Assiette de la contribution

**7.** La contribution exceptionnelle de solidarité est assise sur la somme des revenus d'activité de chaque personne physique.

Les revenus d'activité s'entendent des revenus imposables dans les catégories suivantes :

- traitements et salaires ;
- rémunérations des gérants et associés de sociétés visés à l'article 62 du CGI ;
- bénéfices provenant d'activités agricoles, industrielles et commerciales ou non commerciales exercées à titre professionnel.

Les revenus d'activité retenus pour le calcul de la contribution sont pris en compte pour leur montant net imposable à l'impôt sur le revenu.

Les revenus exonérés d'impôt sur le revenu sont exclus de l'assiette de la contribution.

### Revenus d'activité imposables

#### 8. Revenus tirés d'activités professionnelles salariées

- Il s'agit des traitements et salaires, tels qu'ils sont définis par l'article 79 du CGI (CGI, art. 223 sexies A, I, a).

Sont ainsi notamment concernés :

- les rémunérations versées à des personnes placées dans un état de subordination envers leur employeur (existence d'un contrat de travail) ;
- les traitements publics et privés (rémunération principale, indemnités, émoluments, gratifications, congés payés, avantages en argent ou en nature...) ;
- les rémunérations des personnes titulaires d'un statut particulier (en particulier les artistes du spectacle, les journalistes et les mannequins) ;
- les revenus assimilés aux salaires en application d'une disposition légale (exemple : gains réalisés par les gérants non salariés des succursales des commerces de détail alimentaires ou des coopératives de consommation, CGI, art. 80, al. 2) ;
- les revenus divers déterminés suivant les règles applicables aux traitements et salaires (exemple : les produits de droits d'auteur perçus par les auteurs des œuvres de l'esprit mentionnées à l'article L. 112-2 du Code de la propriété intellectuelle lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers).

Par ailleurs, l'article 223 sexies A du CGI inclut expressément dans l'assiette de la contribution les indemnités de fonction perçues par les élus locaux soumises à la retenue à la source prévue au I de l'article 204-0 bis du CGI pour leur montant net de la fraction représentative de frais d'emploi. Ces indemnités entrent également dans l'assiette de la contribution lorsque l'élu opte pour leur imposition selon les règles applicables aux traitements et salaires (CGI, art. 204-0 bis, II).

Sont également concernées les indemnités (de base et de résidence) perçues par les parlementaires, les députés européens, les membres du Conseil économique, social et environnemental et ceux du Conseil constitutionnel.

**9.** Il s'agit également des rémunérations perçues par les gérants et associés des sociétés passibles de l'impôt sur le revenu sous le régime de l'article 62 du CGI (CGI, art. 223 sexies A, I, a).

Cette catégorie de revenus vise plus particulièrement les gérants majoritaires des SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, les gérants de SCA, les associés ou membres de certaines sociétés qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés (sociétés de personnes, EURL, EARL, sociétés en partici-

pation ou de fait) ainsi que les associés de certaines sociétés civiles qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés.

**10.** Sont également visés les gains de levée d'options sur titres (CGI, art. 80 bis) et l'avantage résultant des attributions gratuites d'actions (CGI, art. 80 quaterdecies), qu'ils soient imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou à un taux forfaitaire (CGI, art. 223 sexies A, I, d, al. 1), à l'exception des gains et des avantages soumis à la contribution salariale mentionnée à l'article L. 137-14 du Code de la sécurité sociale (V. § 12).

Le régime d'imposition des gains de levée d'option sur titres et des attributions gratuites d'actions est modifié par l'article 7 de la loi de finances pour 2013 (V. n° 21, § 1 et s.).

**11. Revenus tirés d'activités professionnelles non salariées** - Sont pris en compte les bénéficiaires des activités exercées exclusivement à titre professionnel déclarés dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires non commerciaux (CGI, art. 223 sexies A, I, c).

Il est rappelé qu'en application de l'article 155, IV du CGI, l'exercice d'une activité à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à cette activité.

Par exception, l'activité de loueur en meublé est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont remplies :

- un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;
- les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;
- ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Sont ainsi visés :

- ▶ les bénéfices industriels et commerciaux professionnels définis aux articles 34 et 35 du CGI, déclarés et imposés selon le régime du bénéfice réel ou selon le régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0) ;
- ▶ les bénéfices agricoles professionnels mentionnés à l'article 63 du CGI, déclarés et imposés selon le régime du forfait ou selon le régime du bénéfice réel ;
- ▶ les bénéfices non commerciaux professionnels définis au 1 de l'article 92 du CGI, imposés selon le régime déclaratif spécial (CGI, art. 102 ter) ou selon le régime de la déclaration contrôlée ;
- ▶ les revenus des auto-entrepreneurs ayant opté pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 151-0).

**Revenus d'activité exclus de l'assiette de la contribution**

**12.** Les revenus de remplacement, (pensions, retraites, rentes) ne sont pas pris en compte dans l'assiette de la contribution. En outre, sont expressément exclus de l'assiette de la contribution :

- ▶ les allocations chômage et de préretraite (CGI, art. 223 sexies A, I, a) ;
- ▶ les gains et distributions afférents aux parts ou actions de carried interest (CGI, art. 80 quindecies), qu'ils soient imposables selon le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières ou celui des traitements et salaires (CGI, art. 223 sexies A, I, a) ;
- ▶ les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites soumis à la contribution salariale prévue à l'article L. 137-14 du Code de la sécurité sociale (CGI, art. 223 sexies A, I, d, al. 1).

L'intégration dans l'assiette de la contribution des gains de levée d'options et des gains d'acquisition soumis à la contribution salariale aurait porté à un niveau particulièrement élevé le taux global d'imposition applicable à raison de ces revenus. Ajouté au taux marginal de l'impôt sur le revenu (45 %), au taux maximal de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (4 %), au taux des prélèvements sociaux sur les revenus d'activité (8 %) et au taux de la contribution salariale (22,5 %), l'application de la contribution exceptionnelle de 18 % aurait porté à 97,5 % le taux global d'imposition applicable aux gains de levée d'options sur titres et aux gains d'acquisition d'actions gratuites issus d'options attribuées à compter du 28 septembre 2012, en cas de cession dans le délai d'indisponibilité ou de conservation. En pratique, sont donc exclus de l'assiette de la contribution exceptionnelle les gains de levée d'option ou d'acquisition d'actions gratuites provenant des options sur titres et des actions gratuites attribuées :

- entre le 16 octobre 2007 et le 28 septembre 2012, lorsque le délai d'indisponibilité ou de conservation a été respecté ;
- à compter du 28 septembre 2012, en cas de cession avant ou après la fin du délai d'indisponibilité ou de conservation.

Cette exclusion ne bénéficie toutefois qu'aux personnes affiliées à un régime obligatoire français d'assurance maladie à la date de la cession des titres.

Il est également rappelé que la plus-value constatée lors de la cession des titres n'est pas prise en compte pour l'établissement de la contribution, cette plus-value ayant la nature d'un gain en capital. Par ailleurs, les bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) ne sont pas retenus dans l'assiette de la contribution. Tel est également le cas des jetons de présence ordinaires, imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine. En revanche, les jetons de présence spéciaux sont inclus dans l'assiette de la contribution dès lors qu'ils sont imposables selon les règles des traitements et salaires.

▶ les plus-values et moins-values professionnelles à long terme (CGI, art. 223 sexies A, I, d, al. 2) ;

▶ les revenus non professionnels imposés dans les catégories des bénéfices agricoles, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, comme par exemple :

- les revenus des loueurs en meublé non professionnels ;
- dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux non professionnels, les revenus des copropriétaires de parts de cheval de course ou d'étalon non professionnels ;
- dans la catégorie des bénéfices non commerciaux non professionnels, les revenus provenant d'une activité qui n'est pas exercée à titre habituel, constant et dans un but lucratif et qui ne résulte pas de l'exercice d'une profession libérale ou de charges et offices (commissions ou honoraires rémunérant des prestations occasionnelles d'entremise ou d'études...).

▶ **Modalités de prise en compte des revenus d'activité imposables**

**13.** La contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité est assise sur le montant net imposable à l'impôt sur le revenu des revenus d'activité. Pour les personnes qui exercent plusieurs activités (salarisées ou non salariées), le revenu à prendre en compte est égal à la somme des différents revenus d'activité nets imposables.

**14. Revenus tirés d'activités professionnelles salariées** - Les traitements et salaires ainsi que les revenus des gérants et associés des sociétés visés à l'article 62 du CGI sont pris en compte pour leur montant net, après déduction des frais professionnels, c'est-à-dire, selon les cas :

- après application de la déduction forfaitaire de 10 % ;
- ou après déduction des frais réels justifiés.

Lorsqu'elles sont soumises à la retenue à la source prévue au I de l'article 204-0 bis du CGI, les indemnités de fonction perçues par les

élus locaux sont retenues pour leur montant net, minoré de la fraction représentative de frais d'emploi.

**15. Revenus tirés d'activités professionnelles non salariées** - Les revenus d'activités non salariées exercées à titre professionnel sont retenus pour leur montant net déclaré correspondant, en principe, au résultat de l'exercice comptable clos au cours de l'année d'imposition.

Pour l'établissement de la contribution, les plus-values et moins-values nettes à court terme sont prises en compte lorsqu'elles résultent d'une activité exercée à titre professionnel. Les déficits de l'année d'imposition s'imputent sur le montant de la base dans les conditions prévues au I de l'article 156, I du CGI. En revanche, il n'est pas tenu compte des déficits des années antérieures (CGI, art. 223 sexies A, I, d, al. 2).

Les revenus professionnels des auto-entrepreneurs et des exploitants relevant du régime de la micro-entreprise soumis aux versements libératoires prévus par l'article 151-0 du CGI sont retenus pour leur montant diminué, selon le cas, de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 pour les bénéfices industriels et commerciaux (71 % ou 50 % selon l'activité exercée) ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 ter du même code pour les bénéfices non commerciaux (34 %) (CGI, art. 223 sexies A, I, c, al. 2).

**Remarque :** Selon nos informations, l'administration fiscale devrait vraisemblablement appliquer la majoration de 25 % prévue en matière d'impôt sur le revenu au 7 de l'article 158 du CGI, aux bénéfices réalisés par des personnes soumises au régime forfaitaire agricole ainsi qu'aux revenus d'activités non salariées réalisés par des personnes soumises à un régime réel d'imposition et qui ne sont pas adhérentes d'un centre de gestion ou association agréés ou qui ne font pas appel au visa d'un expert-comptable.

**16. Mécanismes visant à atténuer l'imposition** - Le législateur a expressément écarté l'application du système de la moyenne prévu aux articles 75-0 B (moyenne triennale en faveur des revenus agricoles), 84 A (moyenne triennale ou quinquennale en faveur des salaires imposables des artistes du spectacle et des sportifs) et 100 bis (moyenne triennale ou quinquennale en faveur des bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique ou provenant de la pratique d'un sport) du CGI (CGI, art. 223 sexies A, I, al. 2).

Dès lors, pour la détermination des revenus d'activité servant de base à la contribution exceptionnelle, les revenus bénéficiant du système de la moyenne sont retenus pour leur montant total, c'est-à-dire avant application de la moyenne.

Les revenus d'activité qualifiés d'exceptionnels ou de différés et bénéficiant du système de quotient mentionné à l'article 163-0 A du CGI sont pris en compte dans l'assiette de la contribution pour leur montant net imposable déterminé selon les règles prévues pour la catégorie de revenus à laquelle ils appartiennent.

Par ailleurs, les revenus d'activité ouvrant droit, sur option, à l'application d'un dispositif de fractionnement, comme par exemple celui de l'article 75-0 A du CGI (étalement des revenus exceptionnels perçus par les exploitants agricoles), sont retenus pour leur montant soumis à l'impôt dans les conditions mentionnées au I de l'article 197 du CGI. Ainsi, les revenus qui font l'objet d'une répartition sur plusieurs années sont pris en compte pour la fraction afférente à l'année considérée.

**17. Incidences d'un changement de situation matrimoniale** - Comme en matière d'impôt sur le revenu, les changements de situation matrimoniale en cours d'année

n'ont aucune incidence sur le calcul de la contribution. Ainsi, l'année du mariage, de la conclusion du pacte civil de solidarité, du divorce ou de la séparation, l'assiette de la contribution à la charge de chacun des époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires est déterminée en fonction du montant des revenus d'activité perçus par chacun d'entre eux.

**Remarque :** On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur les modalités d'imposition applicables l'année du décès de l'un des conjoints ou partenaires. Si la solution retenue en matière d'impôt sur le revenu et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus était transposée, la contribution serait établie à partir du montant des revenus d'activité déterminé sur chacune des périodes avant et après décès du conjoint ou du partenaire. Ainsi, une contribution serait calculée sur la base des revenus d'activité perçus par chacun des conjoints ou des partenaires avant la date du décès, puis une deuxième sur la base des revenus d'activité perçus par le conjoint ou le partenaire survivant à compter de la date du décès. Le seuil d'assujettissement applicable serait alors égal à 1 000 000 € par personne physique et pour chacune des périodes d'imposition.

## ► Liquidation de la contribution

**18.** La contribution exceptionnelle de solidarité est calculée en appliquant un taux de 18 % à la fraction des revenus d'activité des personnes physiques qui excède 1 000 000 € (CGI, art. 223 sexies A, I, al. 2).

Le montant obtenu après application du taux de 18 % est arrondi à l'euro le plus proche, la fraction d'euro égale à 0,50 étant comptée pour 1.

Ainsi, la contribution due par les personnes physiques composant le foyer fiscal est égale au total des contributions à la charge de chaque membre du foyer fiscal disposant de revenus d'activité supérieurs à 1 000 000 €.

**19. Exemple** - M. et M<sup>me</sup> Dupont déclarent, au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012, les revenus suivants :

**Pour M. Dupont :**

- un bénéfice moyen de 900 000 € au titre d'une activité agricole exercée à titre professionnel, avec option pour le dispositif prévu à l'article 75-0 B du CGI (980 000 € de bénéfices réellement perçus au titre de l'année d'imposition) et adhésion à un centre de gestion agréé ;
- un bénéfice de 40 000 € au titre d'une activité industrielle et commerciale exercée sous le régime de l'auto-entrepreneur, avec option pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu (vente de marchandises ouvrant droit à l'abattement de 71 %) ;

**Pour M<sup>me</sup> Dupont :**

- un salaire de 1 300 000 € avec un montant total de frais réels de 80 000 € ;
- des gains provenant de la levée d'options sur titres attribués en 1996, soumis au taux forfaitaire de 30 % (pas d'application de la contribution salariale mentionnée à l'article L. 137-14 du Code de la sécurité sociale), pour un montant de 100 000 € ;
- une plus-value de cession de titres pour un montant de 30 000 €.

La situation de M. et M<sup>me</sup> Dupont au regard de la contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité est résumée dans le tableau suivant :

# Impôt sur le revenu

Personne concernée	Revenus déclarés	Assiette de la contribution	Montant de la contribution
M. Dupont	BNC réel = 980 000 €	980 000 € + 11 600 €	0 €
	BIC Auto-entrepreneur = 40 000 €	= 991 600 €	
M <sup>me</sup> Dupont	Salaire = 1 300 000 € Frais réels = 80 000 €	1 300 000 € - 80 000 € + 100 000 € + 0 €	320 000 € x 18 %
	Stock options = 100 000 €		= 57 600 €
	Plus-value de cession = 30 000 €	= 1 320 000 €	
Montant total de contribution à la charge du foyer			57 600 €

## ► Déclaration, paiement, contrôle et sanctions

**20.** La contribution exceptionnelle de solidarité est déclarée, établie, contrôlée et recouvrée selon les **mêmes règles** et sous les **mêmes garanties et sanctions** qu'en matière d'impôt sur le revenu (*CGI, art. 223 sexies A, II*).

### Déclaration

**21.** Comme l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, l'assiette de la contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité est **déterminée par les services de la Direction générale des finances publiques, l'année qui suit celle de la perception des revenus, à partir des éléments figurant sur la déclaration d'ensemble des revenus.**

Afin de tenir compte des spécificités liées à l'assiette de la contribution, l'Administration envisage toutefois de mettre en place un **nouvel imprimé fiscal**, en sus de la déclaration d'ensemble des revenus et de ses annexes. Seraient ainsi soumises à cette nouvelle obligation déclarative les personnes physiques qui disposent de revenus d'activité professionnelle supérieurs à 1 000 000 €.

### Paiement

**22.** Selon nos informations, la contribution devrait probablement figurer sur le **même rôle que l'impôt sur le revenu.**

Si tel était le cas, son montant serait individualisé sur l'avis d'impôt sur le revenu au niveau du « net à payer », après la taxe exceptionnelle sur l'indemnité compensatrice des agents généraux d'assurances (*CGI, art. 151 septies A, V*), le prélèvement libératoire sur les pensions de retraite versées sous forme de capital (*CGI, art. 163 bis, II*), la taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface (*CGI, art. 234*) et la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (*CGI, art. 223 sexies*).

Les crédits d'impôt et les prélèvements ou retenues non libératoires de l'impôt sur le revenu devraient également s'imputer sur la contribution exigible.

En raison de son caractère temporaire, la contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité ne devrait pas donner lieu au paiement des acomptes provisionnels (*CGI, art. 1664*). De même, elle ne devrait pas être comprise dans la base des prélèvements mentionnés aux articles 1681 A à 1681 E du CGI pour les contribuables qui ont opté pour la mensualisation du paiement de l'impôt sur le revenu.

### Contrôle et contentieux

**23.** La contribution sur les très hauts revenus d'activité est contrôlée **dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu.** Le délai de reprise de l'Administration est celui prévu à l'article L. 169 du LPF qui, sauf exceptions, expire à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

**24.** Les règles de contentieux de l'impôt sur le revenu s'appliquent au contentieux relatif à la contribution exceptionnelle sur les très hauts revenus d'activité. Les réclamations contentieuses sont adressées, dans le délai prévu aux articles R. 196-1 et R. 196-3 du LPF, au service des impôts dont le contribuable relève au titre de l'impôt sur le revenu.

**25.** Les compléments de contribution peuvent être assortis des **intérêts de retard** et des **majorations** prévus aux articles 1727, 1728 et 1729 du CGI. En outre, le retard dans le paiement de la contribution donne lieu à l'application de la majoration prévue à l'article 1730 du CGI. ■

## Aménagement du régime de déductibilité partielle de la CSG

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 9, I, G et VI, art. 10, I, H et V, 7, I, D et IV, et art. 15, I, G et IV, C*

L'application de la déductibilité du revenu imposable de la CSG est étendue aux revenus nouvellement soumis au barème progressif, à savoir :

- le gain résultant de la levée d'options de souscription ou d'achat d'actions et celui résultant de l'attribution gratuite d'actions, pour les options et actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012,
- les plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, sauf lorsque le contribuable « entrepreneur » aura opté pour la taxation au taux proportionnel de 19 %,
- les revenus de capitaux mobiliers qui pouvaient faire l'objet du prélèvement forfaitaire libératoire, à l'exception des produits de contrats d'assurance-vie, versés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Par ailleurs, le taux de déductibilité de la CSG afférente aux revenus du patrimoine et de placement versés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 et soumis au barème progressif, fixé à 5,8 points, est aligné sur celui applicable aux revenus d'activité et de remplacement, fixé à 5,1 points.

Enfin, aux plus-values de cession de terrains à bâtir réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

## RÉGIME ACTUEL

### 1. Déductibilité partielle de la CSG sur les revenus d'activité ou de remplacement

Pour la détermination des bases d'imposition à l'impôt sur le revenu, la contribution sociale généralisée au taux de 7,5 % (CSS, art. L. 136-1) au titre des revenus d'activité (traitements et salaires, BIC, BNC, BA) est, à hauteur de 5,1 points, admise en déduction du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés, ou du bénéfice imposable, au titre desquels la contribution a été acquittée (CGI, art. 154 quinquies, I. – BOI-RSA-BASE-30-30, 27 nov. 2012).

Pour les revenus de remplacement, ce taux est fixé à :

- 4,2 points pour les pensions de retraite et d'invalidité et les allocations de préretraite (CSS, art. L. 136-8, II, 2°) ;
- 3,8 points pour les allocations de chômage et certaines indemnités journalières de Sécurité sociale (CSS, art. L. 136-8, II, 1° et III).

Ces règles sont récapitulées au BOI-ANX-000063, 12 sept. 2012 (V. étude F-10 380, annexe 1).

### 2. Déductibilité partielle de la CSG sur les revenus du patrimoine et sur les revenus de placement

La contribution sociale généralisée au taux de 8,2 % est admise en déduction du revenu imposable de l'année de son paiement, à hauteur de 5,8 points lorsqu'elle est afférente (CGI, art. 154 quinquies, II. – BOI-IR-BASE-20-20, 12 sept. 2012) :

► aux revenus du patrimoine suivants :

- revenus fonciers (CSS, art. L. 136-6, I, a) ;
- rentes viagères constituées à titre onéreux (CSS, art. L. 136-6, I, b) ;
- revenus de capitaux mobiliers autres que ceux soumis au prélèvement libératoire, à l'exception des produits de placement à revenu fixe, des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie et des dividendes et assimilés, qui sont assujettis à la CSG au titre des produits de placement (V. ci-dessous) (CSS, art. L. 136-6, I, c) ;
- revenus qui entrent dans la catégorie des BIC, des BNC ou des BA au sens du CGI, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement (CSS, art. L. 136-6, I, f) ;

► aux revenus assujettis à la CSG comme des revenus du patrimoine (CSS, art. L. 136-6, II), c'est-à-dire :

– les sommes taxées d'office à l'impôt sur le revenu en l'absence de réponse du contribuable à une demande d'éclaircissements ou de justifications (LPF, art. L. 69) ou pour défaut de production de la déclaration d'ensemble (LPF, art. L. 66, 1°) ;

– les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et qui n'ont pas supporté la contribution sur les revenus d'activité ou de remplacement ;

– les revenus taxés forfaitairement, en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, d'après certains éléments de train de vie (CGI, art. 168) ou en fonction de certains éléments du train de vie liés à des activités occultes ou illégales du contribuable (CGI, art. 1649 quater-0 B bis et CGI, art. 1649 quater-0 B ter) ;

– les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger, par l'intermédiaire de comptes non déclarés (transferts de capitaux par l'intermédiaire de comptes non déclarés) (CGI, art. 1649 A, al. 2) ;

– les versements faits à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de contrats d'assurance-vie non déclarés (CGI, art. 1649 AA, al. 1<sup>er</sup>) ; cette disposition est applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012 (V. D.O Actualité 12/2012, n° 16) ;

– les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger, sans l'intermédiaire d'un établissement de crédit, ou d'un organisme ou service autorisé à effectuer des opérations de banque, et en l'absence de déclarations en douane (sont ici visés les transferts physiques de capitaux, réalisés par des personnes domiciliées en France, pour des montants supérieurs ou égaux à 10 000 €, V. CGI, art. 1649 quater A) ;

► aux revenus de placement suivants :

– les produits de placement à revenu fixe ou des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie (lorsque

l'établissement payeur est établi en France), lorsqu'ils sont imposables à l'impôt sur le revenu au barème progressif (absence du prélèvement libératoire de l'article 125 A) (CSS, art. L. 136-7, al. 1<sup>er</sup>);

– les revenus distribués imposables à l'impôt sur le revenu au barème progressif (absence du prélèvement libératoire de l'article 117 quater du CGI), dont le paiement est

assuré par une personne établie en France, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des revenus d'activité et de remplacement et des revenus perçus dans un PEA (CSS, art. L. 136-7, 1<sup>o</sup>).

**3.** La CSG sur les revenus du capital ayant fait l'objet d'un prélèvement forfaitaire ou taxés à un taux proportionnel n'est pas déductible.

## RÉGIME NOUVEAU

**4.** Dans le cadre de la barémisation des revenus du capital, les articles 9, 10 et 11 de la loi de finances pour 2013 :  
– étendent la déductibilité partielle de la CSG aux revenus nouvellement soumis au barème progressif ;  
– fixent un taux unique de déductibilité partielle de la CSG applicable à l'ensemble des revenus.

Par ailleurs, l'article 15 de la loi de finances pour 2013 étend la déductibilité partielle de la CSG aux plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant.

### Extension de la déductibilité partielle de la CSG aux revenus nouvellement soumis au barème progressif

**5. Revenus concernés** - La déductibilité partielle de la CSG bénéficie désormais aux revenus suivants :

► les gains résultant de la levée d'options de souscription ou d'achat d'actions (CGI, art. 80 bis, I), et ceux résultant de l'attribution gratuite d'actions (CGI, art. 80 quaterdecies) (Sur la barémisation de ces revenus, V. n° 21) (CGI, art. 154 quinquies, I complété) ;

Ces gains relevant désormais du régime des revenus d'activité, la CSG sera donc perçue au taux de 7,5 % et déductible du revenu imposable à hauteur de 5,1 points.

► les plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, ainsi que sur les marchés d'options négociables, ou lors de la distribution d'une fraction des actifs d'un FCPR ou de la cession de parts de *carried interest* (CGI, art. 150-0 A, II, 7 et 8), et les gains réalisés en cas de donation de titres cotés de sociétés à certains organismes d'intérêt général (CGI, art. 150 duodécies) ;

Ces plus-values, gains et profits, visés à l'article L. 136-6, I, e du Code de la sécurité sociale, relevant du régime des revenus du patrimoine, la CSG, perçue au taux de 8,2 %, sera donc désormais déductible du revenu imposable à hauteur de 5,1 points (CGI, art. 154 quinquies, II complété). En revanche, la CSG ne sera pas déductible lorsque le contribuable « entrepreneur » aura opté pour la taxation au taux proportionnel de 19 % (Sur la barémisation des plus-values et l'exception précitée, V. n° 19 et 20).

► les revenus de capitaux mobiliers qui pouvaient faire l'objet du prélèvement forfaitaire libératoire : revenus distribués (CGI, art. 117 quater) et produits de placements à revenu fixe (CGI, art. 125 A) ;

Ces revenus relevant du régime des revenus de placement, la CSG, perçue au taux de 8,2 %, sera donc désormais déductible du revenu imposable à hauteur de 5,1 points (CGI, art. 154 quinquies, II modifié). Pour les produits qui demeurent soumis à un prélèvement forfaitaire libératoire, la CSG reste non déductible : sont ainsi concernés :

- les produits des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature (assurance-vie) (CGI, art. 125-0 A, II),
- les produits de placements à revenu fixe dont le montant au niveau du foyer fiscal n'excède pas 2000 € (CGI, art. 125 A, I bis),
- les produits de placements à revenu fixe donnés au profit d'un organisme d'intérêt général (épargne solidaire) (CGI, art. 125 A, II),
- les produits de placements à revenu fixe versés dans un État ou territoire non coopératif (CGI, art. 125 A, III),

– les produits des bons et titres anonymes (CGI, art. 125 A, III bis, 4<sup>o</sup>, al. 2 et 9<sup>o</sup>, al. 2).

Sur la barémisation des revenus de capitaux mobiliers et les exceptions précitées, V. n° 23.

**6. Entrée en vigueur** - La déductibilité de la CSG aux revenus nouvellement soumis au barème progressif s'applique :

► aux options sur titres et aux actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 (Art. 11, IV) ;

Pour ces options et actions, la CSG sera admise en déduction, lors de la levée de l'option ou de la vente des actions, dans les mêmes conditions que les cotisations de la sécurité sociale. La déduction s'effectue donc au niveau du revenu catégoriel, c'est-à-dire avant la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % ou, le cas échéant, la déduction des frais professionnels pour leur montant réel (V. en sens BOI-RSA-BASE-30-30, § 150, 27 nov. 2012).

► aux revenus de capitaux mobiliers versés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (Art. 9, VI) ;

Acquittée à la source, la CSG sur ces revenus est admise en déduction du revenu imposable de l'année de son paiement. La CSG payée au titre des revenus 2012 sera donc déductible du revenu 2012, déclaré en 2013.

► aux gains nets et profits réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 et aux distributions perçues à compter de cette même date (Art. 10, V).

**Exemple :** Un contribuable qui réalise une plus-value sur valeurs mobilières en 2012 sera taxé à un taux proportionnel et la CSG ne sera pas déductible. S'il réalise cette plus-value en 2013, la CSG sera déclarée et payée en 2014, et déductible des revenus 2014 (déclarés en 2015) à hauteur de 5,1 points.

### Fixation d'un taux unique de déductibilité partielle de la CSG applicable à l'ensemble des revenus

**7.** Le taux de déductibilité de la CSG afférente aux revenus du patrimoine et de placement soumis au barème progressif, fixé à 5,8 points (V. § 2), est aligné sur celui applicable aux revenus d'activité et de remplacement, fixé à 5,1 points (V. § 1).

**Un taux unique de déductibilité partielle de la CSG, fixé à 5,1 points, est donc désormais applicable pour l'ensemble des revenus.**

Cette dernière mesure, qui vise à compenser partiellement le coût de la CSG déductible résultant de l'augmentation de la part des revenus du capital soumis au barème, a un impact non seulement sur les revenus nouvellement soumis au barème (V. ci-dessus), mais aussi sur les revenus du capital qui étaient déjà soumis au barème progressif (par exemple les revenus fonciers).

Elle a par ailleurs pour effet d'introduire pour la première fois une différence de part de CSG non déductible entre revenus : celle-ci demeure fixée à 2,4 points (7,5 – 5,1) pour les revenus d'activité et de remplacement, et est désormais fixée à 3,1 points (8,2 – 5,1) pour les revenus du capital. Rappelant une décision du Conseil constitutionnel n° 97-395 DC du 30 décembre 1997 sur la loi de finances pour 1998, qui avait relevé que l'augmentation alors réalisée de la part de la CSG déductible « n'a ni pour objet, ni pour effet de traiter les revenus et produits du patrimoine différemment des autres revenus

au regard de la déductibilité de la contribution sociale généralisée ; qu'en effet, ces revenus et produits, dans leur ensemble, bénéficient de cette déductibilité dès lors qu'ils sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu », le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale s'est interrogé « sur une éventuelle rupture d'égalité entre catégories de revenus, qui désavantagerait les revenus du capital au regard de l'impôt sur le revenu alors que la barémisation est censée permettre de les traiter à égalité avec les revenus du travail » (*Comm. fin. AN, rapp. n° 251, 10 oct. 2012*).

**8. Entrée en vigueur** - La diminution du taux de déductibilité de la CSG afférente aux revenus du patrimoine et de placement soumis au barème progressif s'applique aux revenus versés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (*Art. 9, VI*).

Exemple : 1) Un contribuable ayant perçu des revenus fonciers en 2012 ne pourra déduire de ses revenus 2013 que 5,1 points de la CSG acquittée en 2013 au titre de ces revenus 2012.

2) Un contribuable ayant perçu des dividendes en 2012, non soumis au prélèvement forfaitaire libérateur, ne pourra déduire que 5,1 points de la CSG payée au titre de ces dividendes.

**Extension de la déductibilité partielle de la CSG aux plus-values sur terrains à bâtir**

**9.** Dans le cadre de la réforme des plus-values immobilières, il est prévu que les plus-values de cession de

terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant soient soumises à des règles d'imposition spécifiques (suppression de l'abattement pour durée de détention à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 et imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015) (*V. n° 18, § 5 et s.*).

Corrélativement à cet assujettissement au barème progressif, la déduction du revenu imposable de la CSG acquittée sera admise à hauteur de 5,1 points (*CGI, art. 154 quinquies, II modifié*).

**10. Entrée en vigueur** - La déductibilité partielle de la CSG s'applique aux plus-values de cession de terrains à bâtir réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (*Art. 15, IV, C*). ■

## 9

### TERRITORIALITÉ

#### Retenues à la source

Études F-10 180 et F-10 185

## Relèvement du taux de la retenue à la source applicable à certains revenus d'activité versés aux personnes domiciliées dans un ETNC

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 9, I, T*

**À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, le taux de la retenue à la source applicable à certains revenus d'activité d'origine française versés à des personnes fiscalement domiciliées dans un ETNC est relevé de 50 à 75 %.**

**1.** Sous réserve des dispositions des conventions internationales, une retenue à la source s'applique aux revenus d'activité suivants perçus par les personnes fiscalement domiciliées hors de France :

► les salaires correspondant à des prestations artistiques ou sportives, fournies ou utilisées en France (*CGI, art. 182 A bis ; V. étude F-10 187*) ;

► certains revenus non salariaux ainsi que les rémunérations (y compris salariales) payées aux sportifs n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente (*CGI, art. 182 B ; V. étude F-10 185*) ;

► les gains résultant de certains dispositifs d'actionnariat salarié (*CGI, art. 182 A ter*).

Sont concernés les revenus suivants : rabais sur le prix de souscription et gain de levée d'options de souscription ou d'achat d'actions (stock-options), gain d'acquisition d'actions gratuites, gain net de cession de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE) et certains avantages salariaux de source française servis sous forme d'attributions de titres à des conditions préférentielles qui n'ont pas été réalisées dans les conditions juridiques définies par le Code de commerce.

Le taux de ces trois retenues à la source est majoré à 50 % lorsque les revenus sont perçus par des personnes domiciliées dans un État ou territoire non coopératif (ETNC).

**2.** L'article 9, I, T de la loi de finances pour 2013 relève de 50 à 75 % le taux de ces différentes retenues à la source lorsqu'elles s'appliquent aux revenus perçus par les personnes domiciliées dans un ETNC (*CGI, art. 182 A bis, VI modifié ; CGI, art. 182 A ter, V, 1<sup>re</sup> phr. modifiée ; CGI, art. 182 B, III, al. 1<sup>er</sup> modifié*).

Comme auparavant, une dispense de majoration est susceptible de s'appliquer pour certains revenus si le débiteur apporte la preuve que les sommes versées correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.

On rappelle par ailleurs que la liste des ETNC comprend, au 1<sup>er</sup> janvier 2012, les 8 États ou territoires suivants : Botswana, Brunei, Guatemala, îles Marshall, Montserrat, Nauru et Philippines (*A. 4 avr. 2012 : V. D.O Actualité 16/2012, n° 4, § 1 et s.*).

**3. Entrée en vigueur** - Le taux de 75 % s'applique aux retenues à la source portant sur les revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 par les personnes domiciliées dans un ETNC (*Art. 9, VI*). ■



## 10 REVENU FISCAL DE RÉFÉRENCE

### Composition du revenu fiscal de référence

Études F-10 560 (à paraître), F-12 260, F-12 265, F-11 885-62, F-50 100 et F-51 300-13

## Élargissement de la composition du revenu fiscal de référence

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 9, I, H, 2° et VI, art. 10, I, P et V et art. 15, I, N et III, A

La liste des éléments qui doivent être intégrés au revenu fiscal de référence est élargie :

– à compter de 2012, à l'abattement pour durée de détention sur les plus-values des dirigeants de PME partant à la retraite, aux plus-values des non-résidents qui cèdent des participations substantielles (soumises au prélèvement de 19 %) et aux plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel par les non-résidents (soumises au prélèvement de 33,1/3) ;

– à compter de 2013, à l'abattement pour durée de détention nouvellement institué sur les plus-values de cession de valeurs mobilières désormais soumises au barème progressif (V. n° 19, § 11 et s.).

## RÉGIME ACTUEL

1. Le revenu fiscal de référence, défini à l'article 1417, IV, 1° du CGI, reconstitue une assiette de revenus représentative de la capacité contributive réelle du contribuable, obtenue en opérant :

– l'agrégation de différentes catégories de revenus (revenus d'activité, du capital et du patrimoine),

– la réintégration de certains revenus exonérés d'impôt sur le revenu,

– la neutralisation d'une partie des niches minorant le montant de cet impôt.

Il permet ainsi d'appréhender la plupart des ressources effectivement perçues par un foyer fiscal au cours d'une année civile, ce qui explique qu'il soit de plus en plus utilisé comme un critère déterminant le bénéfice de dispositifs fiscaux dérogatoires du droit commun ou comme une assiette pour certaines impositions.

2. **Composition du revenu fiscal de référence** - Le revenu fiscal de référence s'entend du montant net des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, majoré :

– de certaines charges déductibles du revenu imposable constituant des dépenses d'ordre personnel ;

– de certains revenus et profits exonérés d'impôt sur le revenu ou faisant l'objet d'un report ou d'un sursis d'imposition ;

– de certains abattements appliqués pour la détermination du revenu catégoriel ;

– des revenus et profits soumis aux prélèvements ou versements libératoires.

Pour les personnes domiciliées fiscalement hors de France, le revenu fiscal de référence ne comprend pas les revenus de source étrangère qui sont exclus du champ d'application de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 4 A).

La composition du revenu fiscal de référence a fait l'objet de commentaires détaillés par l'Administration dans la base BOFiP-Impôts (BOI-IF-TH-10-50-30-20, § 100 à 260, 27 nov. 2012).

Les revenus exonérés, les abattements ainsi que les charges déductibles du revenu global ne doivent être réintégrés dans la composition du revenu fiscal de référence que s'ils sont expressément mentionnés au IV de l'article 1417 du CGI (BOI-IR-CHR, § 50, 27 nov. 2012).

A contrario, les éléments non mentionnés par cette disposition sont exclus du revenu fiscal de référence. Ils ont été listés au 31 décembre 2011, de manière non exhaustive,

dans l'annexe III de l'instruction du 3 août 2012 relative à la contribution sur les hauts revenus (BOI 5 I-2-12, 10 août 2012 : V. étude F-10 560). Cette annexe mentionne notamment les plus-values mobilières et immobilières des non-résidents (CGI, art. 244 bis A et 244 bis B) et les plus-values sur cessions de valeurs mobilières en cas de départ à la retraite des dirigeants de PME, qui bénéficient d'un abattement pour durée de détention (CGI, art. 150-0 D ter).

3. **Utilisation du revenu fiscal de référence** - Le revenu fiscal de référence est utilisé :

► comme un critère déterminant le bénéfice de certains dispositifs ;

Sont concernés :

– les exonérations et dégrèvements de taxe foncière en faveur des personnes âgées de plus de 75 ans (CGI, art. 1391), des personnes âgées de plus de 65 ans et de moins de 75 ans (CGI, art. 1391 B), des personnes âgées nécessitant des soins de longue durée hébergées dans certains établissements (CGI, art. 1391 B bis) et, par mesure de tolérance administrative, des titulaires de l'allocation aux adultes handicapés (BOI-IF-TH-10-50-30-20, § 70, 27 sept. 2012) ;

– le plafonnement de la taxe foncière afférente à l'habitation principale en fonction du revenu (CGI, art. 1391 B ter) ;

– divers abattements et exonérations en matière de taxe d'habitation (CGI, art. 1411, II, 3 et III ; CGI, art. 1414, I, 1° bis, 2° et 3° ; CGI, art. 1414, V et 1414 B) ;

– le plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu (CGI, art. 1414 A) ;

– une exonération de contribution à l'audiovisuel public (CGI, art. 1605 bis) ;

– le crédit d'impôt en faveur des jeunes salariés exerçant un métier connaissant des difficultés de recrutement (CGI, art. 200 decies) ;

– la prime pour l'emploi (CGI, art. 200 sexies) ;

– l'exonération des plus-values immobilières réalisées par les titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité (CGI, art. 150 U, II, 1° ter) ;

– l'exonération de CSG et de CRDS prévue en faveur de certains revenus de remplacement (CSS, art. L. 136-2, III, 2°) ;

– la réduction d'impôt Scellier dans le secteur intermédiaire pour l'appréciation des plafonds de ressources des locataires (CGI, art. 199 septuies) ;

– et, désormais, l'exonération des prélèvements forfaitaires libératoires effectués à titre d'acompte sur les revenus de capitaux mobiliers, instituée par la présente loi (V. n° 23, § 18).

► comme assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus instituée par la loi de finances pour 2012 (CGI, art. 223 sexies ; L. n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 2 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 40, § 1 et s. ; BOI-IR-CHR, § 50 à 100, 27 nov. 2012).

Remarque : Pour l'établissement de la contribution exceptionnelle due au titre des revenus de 2011, le montant de l'abattement pour durée de détention des dirigeants partant à la retraite (CGI, art. 150-0 D ter) n'a pas été exclu, par erreur, du revenu fiscal de

référence. Les contribuables peuvent demander auprès de leur service des impôts, par voie de réclamation, le dégrèvement de la fraction de contribution correspondante (BOI-IR-CHR, § 50 in fine, 27 nov. 2012 : V. D.O Actualité 46/2012, n° 3, § 1).

## RÉGIME NOUVEAU

4. Les articles 9 et 10 de la loi de finances pour 2013 élargissent la composition du revenu fiscal de référence en y ajoutant trois éléments (CGI, art. 1417, IV, 1°, a bis modifié).

5. À compter de l'année 2012, doivent être intégrés au revenu fiscal de référence :

► l'abattement pour durée de détention en faveur des dirigeants de PME partant à la retraite (CGI, art. 150-0 D ter) ;

Ce dispositif transitoire, qui devait s'éteindre le 31 décembre 2013, est prorogé jusqu'au 31 décembre 2017 (V. n° 22, § 3 et s.).

► les plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel par les non-résidents, soumises au prélèvement de 33, 1/3 (CGI, art. 244 bis A) ;

► les plus-values sur valeurs mobilières réalisées par les non-résidents détenant des participations substantielles

en France, soumises au prélèvement de 19 % (CGI, art. 244 bis B).

Par ailleurs, l'abattement de 40 % sur les dividendes (CGI, art. 158, 3, 2°) doit désormais être intégralement réintégré au revenu fiscal de référence, et non plus à hauteur de sa seule fraction qui excède l'abattement annuel forfaitaire non utilisé de 1 525 € ou 3 050 € (selon la situation familiale du contribuable) prévu par l'article 158, 3, 5° (CGI, art. 1417, IV, 1°, a bis). En effet, ce dernier abattement est supprimé pour les revenus versés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (Art. 9, I, H, 2° et VI).

6. À compter de l'année 2013, devra être intégré au revenu fiscal de référence l'abattement pour durée de détention nouvellement institué sur les plus-values de cession de valeurs mobilières désormais soumises au barème progressif (CGI, art. 150-0 D, 1 modifié ; V. n° 19, § 11 et s.). ■

## 11 RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

### Crédit d'impôt pour travaux en faveur de l'aide aux personnes

Études F-10 660, F-10 655 et F-11 640

## Aménagement du crédit d'impôt pour travaux en faveur de l'aide aux personnes

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 7

Le crédit d'impôt accordé au titre des dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes fait l'objet de plusieurs aménagements.

Le taux du crédit d'impôt au titre des dépenses de travaux prescrits par un plan de prévention des risques technologiques (PPRT) est porté de 30 à 40 %. En outre, pour les logements achevés avant l'approbation du PPRT, que le propriétaire doit louer ou s'engager à louer pour bénéficier du crédit d'impôt, le point de départ de l'engagement de location est expressément fixé à la date de réalisation des dépenses ou, lorsque le logement n'est pas loué à cette date, à celle de la mise en location.

Par ailleurs, il est expressément prévu que les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes :

- ne peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable ;
- ne sont pas déductibles des revenus fonciers.

Par ailleurs, la reprise du crédit d'impôt consécutive au remboursement de tout ou partie des dépenses y ayant ouvert droit est désormais égale au montant de l'avantage fiscal accordé à raison de la somme remboursée.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses payées du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014.

## RÉGIME ACTUEL

1. Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France qui exposent certaines dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes les plus fragiles ou des dépenses de travaux prescrits par un plan de prévention des risques technolo-

giques peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt (CGI, art. 200 quater A).

Ce dispositif, prorogé plusieurs fois depuis sa création, est applicable pour les dépenses éligibles payées jusqu'au 31 décembre 2014, à l'exception des dépenses d'acquisition d'ascenseurs, qui

ont cessé d'être éligibles le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (*V. D.O Actualité 47/2011, n° 6, § 5*).

## 2. Ouvrent droit à ce crédit d'impôt :

► au taux de 25 %, les dépenses d'installation ou de remplacement d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées (*CGI, art. 200 quater A, 1, a*) payées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et le 31 décembre 2014 ;

► au taux de 30 %, les dépenses payées pour la réalisation de travaux de protection contre les risques technologiques prescrits au propriétaire de l'habitation par un plan de prévention des risques technologiques (PPRT) (*C. env., art. L. 515-16*) :

– entre le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et le 31 décembre 2014 (*CGI, art. 200 quater A, 1, b*) ;

– ou entre le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et le 31 décembre 2014 au titre de logements achevés avant l'approbation du PPRT, que le contribuable loue ou s'engage à louer pendant une durée de 5 ans à des personnes (autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal) qui en font leur habitation principale (*CGI, art. 200 quater A, 1, al. 1<sup>er</sup> modifié par L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 99 : V. D.O Actualité 47/2010, n° 10, § 5*).

Pour un même contribuable et une même habitation, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt est plafonné à :  
– 5 000 € pour une personne seule ;

– 10 000 € pour un couple soumis à imposition commune.

Une majoration de ce plafonnement a été instituée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, pour les dépenses de travaux prescrits par un PPRT (*V. D.O Actualité 47/2011, n° 6, § 6 et s.*).

Le plafond doit être apprécié sur une période « glissante » de cinq années consécutives comprises entre le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et le 31 décembre 2014 (*CGI, art. 200 quater A, 4*).

**3.** Lorsque le contribuable est remboursé, dans un délai de cinq ans à compter de la date de leur paiement, de tout ou partie des dépenses ayant ouvert droit au crédit d'impôt, il fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de remboursement.

Il en est ainsi notamment lorsque les travaux trouvent leur origine dans un sinistre qui donne lieu à une indemnisation ou lorsqu'un locataire obtient le remboursement des dépenses par son propriétaire. La reprise intervient quel que soit l'emploi du remboursement ou de l'indemnité d'assurance par le bénéficiaire.

Cette reprise est égale, selon le taux du crédit d'impôt qui s'est appliqué, à 15 % ou 25 % de la somme remboursée, dans la limite du crédit d'impôt obtenu (*CGI, art. 200 quater A, 8*).

Cette disposition ne tient pas compte du taux de 30 % applicable au titre des dépenses de travaux prescrits par un PPRT, qui a été introduit par la loi de finances pour 2011 (*V. § 2*) et de l'exclusion des dépenses d'acquisition d'ascenseurs qui ouvraient droit au crédit d'impôt au taux de 15 % mais qui ont cessé d'être éligibles le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (*V. § 1*).

## RÉGIME NOUVEAU

**4.** L'article 7 de la loi de finances pour 2013 apporte plusieurs aménagements au crédit d'impôt accordé au titre des dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes et notamment pour les travaux prescrits par un PPRT.

**5. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux dépenses payées du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014 (*Art. 7, IV*).

### Aménagement du crédit d'impôt pour travaux prescrits par un PPRT

**6. Augmentation du taux** - Le taux du crédit d'impôt au titre des dépenses de travaux prescrits par un plan de prévention des risques technologiques (PPRT) est porté de 30 à 40 % (*CGI, art. 200 quater A, 5, a bis modifié*).

**7. Précision sur l'engagement de location** - Pour les logements achevés avant l'approbation du PPRT, que le propriétaire doit louer ou s'engager à louer pour bénéficier du crédit d'impôt, (*V. § 2*), le point de départ de l'engagement de location est précisé (*CGI, art. 200 quater A, 9 nouveau*). La durée de l'engagement de location doit ainsi s'apprécier :

– à compter de la date de réalisation des dépenses ;  
– ou, lorsque le logement n'est pas loué à cette date, à compter de la mise en location qui doit prendre effet, pour chaque logement concerné, dans les 12 mois qui suivent la réalisation des dépenses.

En cas de non-respect de l'engagement de location, le ou les crédits d'impôt obtenus pour chaque logement concerné font l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle l'engagement n'est pas respecté.

### Règles de non-cumul

**8.** Il est désormais expressément précisé que :

► pour une même dépense, le crédit d'impôt ne peut être cumulé avec le crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable (*CGI, art. 200 quater : V. étude F-10 655*) (*CGI, art. 200 quater A, 10 nouveau*) ;

► les dépenses au titre desquelles le propriétaire bénéficie du crédit d'impôt ne constituent pas des charges de propriété déductibles en matière de revenus fonciers (*CGI, art. 31, I, 1°, b modifié*).

Il s'agit d'une mesure de cohérence permettant d'aligner les conditions d'application de ce crédit d'impôt sur celles du crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable (CIDD) au regard des charges déductibles en matière de revenus fonciers (*V. D.O Actualité 47/2008, n° 10, § 31*).

### Montant de la reprise en cas de remboursement des dépenses

**9.** La reprise du crédit d'impôt consécutive au remboursement de tout ou partie des dépenses y ayant ouvert droit est désormais égale au montant de l'avantage fiscal accordé à raison de la somme qui a été remboursée (*CGI, art. 200 quater A, 8 modifié*).

Jusqu'à présent, le texte prévoyait que la reprise était égale, selon le taux du crédit d'impôt qui s'est appliqué, à 15 % ou 25 % de la somme remboursée, dans la limite du crédit d'impôt obtenu. Cette rédaction ne tenait pas compte du taux applicable au titre des dépenses de travaux prescrits par un PPRT et de l'exclusion des dépenses d'acquisition d'ascenseurs depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (*V. § 3*). ■

## 12 RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

Réduction « IR-PME »  
Étude F-10 770

### Prorogation et aménagement de la réduction d'impôt pour souscription au capital de PME non cotées

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 74, 75 et 76*

La réduction d'impôt pour souscription au capital de PME non cotées est prorogée jusqu'au 31 décembre 2016. Par ailleurs, le délai au cours duquel l'avantage fiscal accordé peut faire l'objet d'une reprise en cas de remboursement des apports aux souscripteurs est ramené à 5 ans (au lieu de 10) lorsque les souscriptions éligibles concernent :

– des entreprises solidaires agréées avant le 31 décembre 2012 ;  
– des établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur des entreprises solidaires.

Enfin, la réduction d'impôt est désormais soumise au plafonnement global des avantages fiscaux, lesquels sont, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, limités au titre d'une année d'imposition à la somme de 10 000 € (V. n° 6, § 8). Il est toutefois prévu que, dès lors que le seuil de 10 000 € est atteint, l'éventuel excédent puisse être reporté sur les cinq années suivantes.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

## RÉGIME ACTUEL

1. Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France bénéficient, sous certaines conditions, d'une réduction d'impôt sur le revenu, dite réduction d'impôt « Madelin » ou réduction « IR-PME » (CGI, art. 199 terdecies-0 A), laquelle s'applique aux versements effectués au titre des souscriptions au capital d'entreprises :

- non cotées sur un marché réglementé ;
  - répondant à la définition des « petites entreprises » au sens communautaire ;
  - créées depuis moins de cinq ans ;
  - en phase de démarrage, d'amorçage ou d'expansion.
- Sont prises en compte les souscriptions directes et celles effectuées par l'intermédiaire d'une société holding.

2. La réduction d'impôt est égale à 18 % des versements éligibles effectués jusqu'au 31 décembre 2012, retenus dans la limite annuelle de 50 000 € pour une personne seule et de 100 000 € pour un couple soumis à imposition commune. La fraction des versements excédant cette

limite ouvre droit à la réduction d'impôt sur le revenu au cours des quatre années suivantes, sous les plafonds annuels précités.

3. Pour que la réduction d'impôt ainsi accordée ne soit pas remise en cause, une « clause anti-abus » a été instaurée ; ainsi, les conditions suivantes doivent notamment être respectées :

- le souscripteur doit conserver les titres obtenus, lorsqu'ils existent, pendant une période minimale de cinq années suivant celle de la souscription ;
- l'entreprise bénéficiaire des souscriptions ne doit procéder à aucun remboursement des apports pendant une période minimale de 10 années, sauf en cas de liquidation judiciaire.

Ainsi, il résulte de la combinaison de ces deux dispositions que le souscripteur ne peut céder les titres reçus en contrepartie de la souscription avant l'expiration du délai de 5 ans et ne peut pas, en outre, récupérer ses apports pendant une période de 5 années supplémentaires.

## RÉGIME NOUVEAU

4. La loi de finances pour 2013 prévoit :

- la prorogation pour 4 ans de la réduction d'impôt « Madelin » (ou réduction « IR-PME ») ;
- la réduction de 10 à 5 ans du délai au cours duquel l'avantage fiscal accordé au titre des souscriptions au capital de certaines entreprises solidaires peut faire l'objet d'une reprise en cas de remboursement des apports aux souscripteurs ;

Une mesure similaire est prise pour la réduction d'ISF accordée au titre des mêmes souscriptions (V. n° 43, § 1).

► pour tenir compte de l'intégration de la réduction d'impôt dans le plafonnement global des avantages fiscaux, le report, par les redevables dont le montant total de la réduction n'aurait pu être totalement imputé, du montant non imputable sur les 5 années suivantes.

5. **Entrée en vigueur** - L'assouplissement des modalités de remboursement des apports de certaines entreprises solidaires s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013.

La possibilité de report de la réduction d'impôt excédentaire résultant du plafonnement global de certains avantages fiscaux s'applique aux versements effectués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

## ► Prorogation du dispositif

6. L'article 74 de la loi de finances pour 2013 proroge le dispositif de réduction d'impôt pour souscription au capital de PME non cotées pour une période de quatre années. Sont désormais éligibles à la réduction d'impôt les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2016 au titre de la souscription au capital d'une PME non cotée.

Remarque : L'article 199 terdecies-0 A du CGI a été institué temporairement, pour une période de quatre années, par la loi n° 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle. Depuis, le dispositif a été continuellement prorogé par le législateur.

## ► Réduction à 5 ans de l'interdiction du remboursement des apports pour les entreprises solidaires

7. L'article 76 de la loi de finances pour 2013 réduit à 5 ans (au lieu de 10) la durée pendant laquelle certaines entreprises solidaires ne peuvent procéder au remboursement des apports de leurs souscripteurs (CGI, art. 199 terdecies-0 A, IV, al. 2 modifié).

### Entreprises concernées

8. Sont visées par cette mesure d'assouplissement :

► les entreprises solidaires au sens de l'article L. 3332-17-1 du Code du travail agréées avant le 31 décembre 2012 ;

On rappelle que, pour être agréées, ces entreprises doivent remplir les conditions suivantes :

► les titres en capital, lorsqu'ils existent, ne doivent pas être admis aux négociations sur un marché réglementé ;

► elles doivent :

– soit employer des salariés dans le cadre de contrats aidés ou en situation d'insertion professionnelle ;

– soit, si elles sont constituées sous forme d'associations, de coopératives, de mutuelles, d'institutions de prévoyance ou de sociétés dont les dirigeants sont élus par les salariés, les adhérents ou les sociétaires, remplir certaines règles en matière de rémunération de leurs dirigeants et salariés.

► les établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur des entreprises solidaires.

9. En revanche, les organismes dont l'actif est composé pour au moins 35 % de titres émis par des entreprises solidaires ne bénéficient pas de cette mesure d'assouplissement, bien qu'ils soient assimilés aux entreprises solidaires pour les autres conditions d'application du dispositif.

Le législateur a en effet souhaité ne pas affaiblir indument la clause anti-abus.

### Portée de la mesure

10. La durée pendant laquelle les entreprises concernées ne peuvent procéder à aucun remboursement de leurs apports est réduite à 5 ans.

Cette mesure a pour objectif de rendre plus attractifs les investissements dans le secteur social et solidaire. En effet, dès lors que la sortie des structures d'économie sociale telles que coopérative, société coopérative d'intérêt collectif (SCIC) ou union d'économie sociale (UES), en SA ou SARL à capital variable, dont les statuts sont retenus par la plupart des entreprises solidaires, se fait par le remboursement des apports, la durée d'interdiction de remboursement pendant 10 ans minimum, alors que ces entreprises ne rémunèrent que très peu la souscription à

leur capital, rendait la rentabilité financière de ce placement extrêmement faible.

Ainsi à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, le remboursement ne pourra être réalisé avant le 31 décembre de la cinquième année seulement (et non plus de la dixième) qui suit celle de la souscription.

11. En calant la durée d'interdiction de remboursement des apports sur celle prévue pour l'obligation de conservation des titres reçus lors de la souscription, les entreprises solidaires deviennent plus attractives, par rapport notamment aux investissements réalisés dans des PME classiques. En effet, dans ce dernier cas, le souscripteur peut, pour retrouver son investissement, vendre ses parts à l'achèvement de la période de conservation des titres, soit au bout la 5<sup>e</sup> année suivant celle de la souscription, ce qu'il ne pouvait faire dans le cadre d'une entreprise solidaire.

## ► Possibilité de report de l'excédent de réduction d'impôt résultant de l'application du plafonnement global

12. La réduction d'impôt pour souscription au capital de PME non cotées est, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, soumise au plafonnement global de certains avantages fiscaux, qui est aménagé par l'article 73 de la présente loi de finances (V. n° 6, § 8). En particulier, le montant maximal de la réduction d'impôt résultant du total des avantages fiscaux soumis au plafond est fixé à la somme forfaitaire de 10 000 € (au lieu d'un montant de 18 000 € et d'un montant égal à 4 % du revenu imposable auparavant).

13. Afin de préserver l'avantage acquis au titre de la fraction de réduction d'impôt non imputable l'année du versement, l'article 75 de la loi de finances pour 2013 prévoit que le contribuable puisse reporter la réduction d'impôt excédant le plafond de 10 000 € sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement (CGI, art. 199 terdecies-0 A, II, dernier al. nouveau).

Cette disposition est favorable au contribuable puisqu'elle vise à ne lui faire perdre aucun avantage fiscal lié à son investissement.

14. Aucun ordre d'imputation des avantages fiscaux n'est prévu dans le cadre du plafonnement global en cas de pluralité d'avantages fiscaux relevant du plafond. Une interprétation favorable serait de considérer que l'imputation de la réduction d'impôt « Madelin » puisse s'effectuer en dernier lieu, afin que la possibilité de report soit effective.

Exemple : Soit un couple de contribuables qui emploie en 2013 une personne à son domicile et bénéficie en principe à ce titre d'une réduction d'impôt de 5 000 €. Si ce couple réalise, cette même année, un investissement de 50 000 €, lui ouvrant droit à une réduction d'impôt « Madelin » de 9 000 €, le plafond global de 10 000 € trouvera à s'appliquer.

Selon l'interprétation favorable évoquée ci-dessus, la présente mesure pourrait conduire à ce que l'excédent de 4 000 € de réduction d'impôt soit imputable sur l'impôt sur le revenu des années 2014 à 2018 inclusivement, sous réserve de respecter le plafond global de 10 000 €.

Selon nos informations, cette interprétation favorable ne serait pas retenue par l'Administration, qui considérerait que la possibilité de report ne joue que lorsque le montant de la réduction d'impôt « Madelin » excède à lui seul le plafond de 10 000 €.

Ainsi, si l'on reprend l'exemple précédent, la réduction d'impôt « Madelin » étant inférieure à 10 000 €, aucun montant n'est reportable. La réduction d'impôt de 5 000 € pour emploi d'un salarié

à domicile ne pourra s'imputer qu'à hauteur de 1 000 €, l'excédent de 4 000 € étant définitivement perdu.

**15.** Le nouveau texte précise que, pour la détermination de l'excédent au titre d'une année, il est tenu compte :

- de la réduction d'impôt accordée au titre des versements réalisés au cours de l'année concernée ;
- des versements en report au titre des souscriptions ayant excédé la limite de 50 000 € ou 100 000 € visée au § 2 ;
- des reports de la réduction d'impôt constatés au titre d'années antérieures.

**Exemple :** Un couple soumis à imposition commune réalise en 2013, des souscriptions éligibles pour un montant de 300 000 €.

► Au titre de l'année 2013, ils bénéficient en principe d'une réduction d'impôt d'un montant de 18 000 € (100 000 × 18 %). Toutefois, compte tenu de l'intégration du dispositif dans le champ du plafonnement global, seuls 10 000 € sont effectivement imputables en 2014 sur l'IR 2013. Il leur reste à reporter :

– pendant 4 ans, 200 000 € de versements ouvrant droit à crédit d'impôt ;

– pendant 5 ans, 8 000 € de réduction d'impôt.

► Au titre de l'année 2014, il convient de procéder au calcul suivant :

– l'excédent de versements en report (200 000 €) ouvre droit à une réduction d'impôt à hauteur de 18 000 € (100 000 × 18 %) (il restera à reporter pendant 3 ans 100 000 € d'excédent de versements) ;

– il convient d'ajouter à celle-ci les 8 000 € de réduction d'impôt reportable, soit un total théorique de réduction d'impôt au titre de 2014 égal à 26 000 € ;

– l'imputation est plafonnée à 10 000 € : se pose alors la question, non tranchée par l'Administration selon nos informations, des modalités d'imputation de l'excédent de réduction d'impôt, un suivi complexe devrait probablement être mis en place, avec une imputation prioritaire des réductions d'impôts les plus anciennes. Dans notre exemple, il faudrait ainsi considérer que les 8 000 € d'excédent s'imputent en priorité, auxquels s'ajoutent 2 000 € de la réduction d'impôt calculée au titre de 2014 ; l'excédent de 16 000 € pourrait s'imputer pendant les cinq années suivantes.

► Au titre de l'année 2015 : il conviendrait de procéder au calcul suivant :

– l'excédent de versements en report (100 000 €) ouvre droit à une réduction d'impôt à hauteur de 18 000 € (100 000 × 18 %) (il ne leur reste plus d'excédents de versements à reporter) ;

– il convient d'ajouter à celle-ci les 16 000 € de réduction d'impôt reportable, soit un total théorique de réduction d'impôt au titre de 2015 égal à 34 000 € ;

– l'imputation étant plafonnée à 10 000 €, il leur restera à reporter : pendant 4 ans 6 000 € de la réduction d'impôt constatée au titre de 2014, pendant 5 ans, les 18 000 € de la réduction d'impôt constatée au titre de 2015.

Bien entendu, la question du suivi des excédents se complique si un nouvel investissement ouvrant droit à réduction d'impôt est réalisé en cours de période d'imputation des excédents de réduction d'impôt. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point. ■

## 13 RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

### Réduction d'impôt pour investissement dans certains fonds

Études F-10 780 et F-10 785

## Prorogation et aménagement des réductions d'impôt pour souscription de parts de FCPI, de FIP, FIP Corse et FIP DOM

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 74 et 75

**Les réductions d'impôt pour souscription de parts de FCPI, de FIP et FIP Corse sont prorogées jusqu'au 31 décembre 2016.**

**Par ailleurs, le délai pour que les fonds atteignent leur quota d'investissement est allongé de 8 mois, pour les versements afférents aux souscriptions effectuées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.**

**1.** Les contribuables domiciliés fiscalement en France peuvent bénéficier, sous certaines conditions :

► pour les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2012 :

– d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 18 % des souscriptions en numéraire de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) (CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI : V. étude F-10 780) ;

– d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 18 % des souscriptions en numéraire de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) (CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI bis : V. étude F-10 785) ;

► pour les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2014 par des contribuables domiciliés dans les DOM-COM :

– d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 38 % des souscriptions en numéraire de parts de fonds d'investissement de proximité en Corse (FIP Corse) (CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI ter) ;

– d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 50 % des souscriptions en numéraire de parts de fonds d'investissement de proximité dans les DOM-COM (FIP DOM) (CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI ter A).

Pour que ces fonds ouvrent droit au dispositif, ils ont notamment l'obligation d'atteindre leur quota d'investissement respectif dans des sociétés éligibles :

– à hauteur de 50 % dans les 8 mois qui suivent la date de clôture de la période de souscription ;

– à hauteur de 100 % dans les 16 mois qui suivent cette même date (CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI, 1, c).

**2.** Les articles 74 et 75 de la loi de finances pour 2013 :

► prolongent l'application de ces quatre réductions d'impôt aux versements effectués jusqu'au 31 décembre 2016 ;

► portent le délai global d'investissement de ces fonds dans des sociétés éligibles de 16 à 24 mois, décomptés comme suit :

– 12 mois (au lieu de 8) pour atteindre 50 % de leur quota ;

– et 12 mois supplémentaires (au lieu de 8) pour atteindre 100 % de ce quota.

**3. Entrée en vigueur** - Les dispositions sur le délai d'investissement par les fonds s'appliquent aux versements afférents aux souscriptions effectuées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (Art. 75, II). ■

## 14 RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

Réduction d'impôt Duflot  
Études F-10 667 et F-10 600

### Institution d'une réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 80

Un nouveau dispositif est institué en faveur des investissements locatifs réalisés dans le secteur intermédiaire à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 et jusqu'au 31 décembre 2016. Ce nouveau dispositif, dit « Duflot », prend le relais du dispositif « Scellier » qui s'éteint au 1<sup>er</sup> janvier 2013, sous réserve d'une période de maintien transitoire (V. n° 15, § 1 et s.).

Les contribuables domiciliés en France qui acquièrent ou font construire des logements neufs situés en métropole ou en outre-mer et qui s'engagent à les donner en location nue à usage d'habitation principale pour une durée minimale de 9 ans peuvent bénéficier d'une nouvelle réduction d'impôt.

L'engagement de location doit comporter une mention prévoyant que le loyer et les ressources du locataire ne peuvent pas excéder certains plafonds fixés par décret.

Au titre d'une même année d'imposition, deux logements maximum par contribuable peuvent ouvrir droit à l'avantage fiscal.

Les logements doivent être situés dans les communes se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. Il s'agit des logements situés dans les communes des zones A, A bis et B1. Les investissements afférents à des logements situés dans les communes de la zone B2 seront éligibles :

– sans condition jusqu'au 30 juin 2013 ;

– et, sous condition d'agrément par le préfet de région, pour les acquisitions et les demandes de permis de construire déposés après cette date.

Les logements devront, par ailleurs, respecter un niveau de performance énergétique globale variable en fonction du type de logement concerné, qui sera déterminé par décret.

Un quota de logements éligibles au sein d'un même immeuble est instauré afin qu'au sein d'un même immeuble neuf comportant au moins cinq logements, au minimum 20 % des logements ne donnent pas droit à la réduction d'impôt. La réduction d'impôt s'applique également aux souscriptions de parts de SCPI. La souscription doit être affectée à hauteur de 95 % au financement d'un logement éligible à la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est calculée sur le prix de revient du logement ou 95 % du montant des souscriptions, dans la limite annuelle de 300 000 € par contribuable. Son taux est fixé à :

– 18 % pour les investissements réalisés en métropole ;

– 29 % pour ceux réalisés dans les départements et collectivités d'outre-mer.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut pas donner lieu à un report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

1. L'article 80 de la loi de finances pour 2013 institue un nouveau dispositif en faveur de l'investissement locatif recentré sur secteur locatif intermédiaire (dit « réduction d'impôt Duflot ») en remplacement du dispositif « Scellier » qui s'éteint le 1<sup>er</sup> janvier 2013, sous réserve d'une période de maintien transitoire (V. n° 15, § 1 et s.).

La réduction d'impôt Duflot s'applique aux contribuables domiciliés en France qui acquièrent ou font construire des logements neufs situés en métropole, dans un département d'outre-mer ou dans une collectivité d'outre-mer (CGI, art. 199 novovicies nouveau).

Le dispositif Duflot devra faire l'objet d'une évaluation préalable au dépôt du projet de loi de finances pour 2015 en vue de déterminer les conditions de son évolution. Cette évaluation devra rendre compte du coût de la réduction d'impôt, de son impact sur le nombre de logements neufs construits et des caractéristiques des locataires des logements au titre desquels l'avantage fiscal a été octroyé (Art. 80, II).

2. Les principales caractéristiques du dispositif qui reprend, pour l'essentiel, les conditions d'application du dispositif Scellier sont les suivantes :

► la réduction Duflot est exclusivement centrée sur les logements donnés en location dans le secteur intermédiaire ;

Le dispositif Scellier comprenait deux volets : un dédié au secteur libre, l'autre au secteur intermédiaire.

Outre des conditions de loyer plus restrictives que celles prévues dans le cadre du dispositif « Scellier libre », ce recentrage opéré dans le dispositif Duflot a également pour effet d'exiger que les logements soient donnés en location à des locataires satisfaisant à certaines conditions de ressources. Cette dernière condition de ressource était seulement exigée dans le cadre du dispositif « Scellier intermédiaire ».

► les logements situés dans les communes de la zone A (comprenant la zone A bis) et B1 sont éligibles comme pour le dispositif Scellier ;

Les investissements afférents à des logements situés dans les communes de la zone B2 seront, sous certaines conditions, également admis au bénéfice de la réduction d'impôt Duflot. Cela étant, les investissements afférents à des logements situés dans les communes de la zone C sont exclus du nouveau dispositif sans pouvoir y déroger.

► le nombre d'investissements éligibles à la réduction d'impôt est fixé à deux logements par contribuable et par année d'imposition ;

Cette limite était fixée à un seul logement pour ce qui concerne le dispositif Scellier.

► l'instauration d'un quota de logements éligibles au sein d'un même immeuble a pour effet de limiter, au sein d'un même immeuble, le nombre de logements pouvant être commercialisés sous le régime de la réduction d'impôt ;

► aucun avantage fiscal complémentaire n'est prévu ;

À cet égard, il est rappelé que s'agissant de la réduction d'impôt Scellier, une déduction spécifique des revenus fonciers fixée à 30 % est prévue en cas de location dans le secteur intermédiaire ainsi qu'un complément de réduction d'impôt en cas de maintien du logement en location dans ce secteur après la période d'engagement initiale. Une déduction spécifique des revenus fonciers applicable aux logements situés dans une zone de revitalisation rurale fixée à 26 % est également prévue dans le cadre du dispositif Scellier.

► concernant les souscriptions de parts de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), la base de l'avantage est calculée sur 95 % du montant total de la souscription ;

Ce montant est fixé à 100 % s'agissant du dispositif Scellier.

► dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut pas donner lieu à un report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

**3. Entrée en vigueur** - Cette nouvelle réduction d'impôt s'applique aux investissements réalisés du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2016.

### ► Bénéficiaires de la réduction d'impôt

**4. La réduction d'impôt sur le revenu s'applique aux contribuables personnes physiques fiscalement domiciliés en France** au sens de l'article 4 B du CGI (*V. étude F-10 120*).

Il s'agit :

– des contribuables soumis en France à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leur revenu, qu'il s'agisse de revenus de source française ou étrangère ;

Dans la généralité des cas, il s'agit de personnes résidant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer de Guadeloupe, Guyane, Martinique ou Réunion (et, en principe, Mayotte, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, date d'entrée en vigueur du CGI dans ce nouveau département d'outre-mer.

– des agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble des revenus (*V. étude F-10 140*).

**Remarque :** Un commentaire de l'Administration est toutefois attendu sur la question des résidents monégasques et des contribuables non résidents (dits « non résidents Schumacker »), assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France au sens de la jurisprudence de la CJUE (*CJUE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, Schumacker*). Il est en effet rappelé que ces deux catégories de contribuables sont éligibles au bénéfice de la réduction d'impôt Scellier (*BOI-IR-RICI-230-10-10, § 20, 12 sept. 2012*).

En revanche, **ne peuvent bénéficier du dispositif les personnes fiscalement domiciliées hors de France** qui sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française (*CGI, art. 4 A, al. 2*).

Il en est notamment ainsi des contribuables qui ont leur domicile fiscal en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte jusqu'au 31 décembre 2013, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et en Nouvelle-Calédonie.

**5. L'investissement peut être réalisé par :**

► l'acquisition directe d'un logement ;

► l'acquisition indirecte par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une société civile de placement immobilier ;

Il devrait pouvoir s'agir notamment d'une société civile immobilière de gestion, d'une société immobilière de copropriété relevant de l'article 1655 ter du CGI ou de toute autre société de personnes telles que les sociétés en nom collectif, les sociétés en participation. Dans ce cas, l'avantage fiscal s'applique à l'associé personne physique de la société non soumise à l'impôt sur les sociétés.

► la souscription de parts de certaines SCPI répondant à certains critères (*V. § 13*).

### ► Nature des investissements éligibles

**6. La réduction d'impôt s'applique, sous certaines conditions, au titre de l'acquisition directe ou indirecte d'un logement ainsi qu'aux souscriptions de parts de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI).**

### Mode de réalisation de l'investissement

**7. Que l'acquisition soit réalisée directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'IS, le logement doit être acquis à titre onéreux.**

À cet égard, l'Administration a précisé dans ses commentaires sur le dispositif Scellier que sont considérés comme une acquisition à titre onéreux, et donc éligibles à la réduction d'impôt :

– l'apport en nature, c'est-à-dire l'apport à titre onéreux ou l'apport à titre pur et simple, d'un immeuble par un associé personne physique à une société civile immobilière ;

– l'acquisition d'un immeuble par remise d'un terrain (dation en paiement) (*en ce sens, Instr. 12 mai 2009, BOI 5 B-17-09, Fiche n° 1, § 4, 15 mai 2009. – BOI-IR-RICI-230-10-20, § 30, 12 sept. 2012*).

Cette solution devrait logiquement être transposée à la nouvelle réduction d'impôt. On attendra donc avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

**Les immeubles acquis à titre gratuit n'ouvrent donc pas droit à l'avantage fiscal.**

Toutefois, lorsque l'acquisition à titre gratuit d'un immeuble ou de droits sociaux résulte du décès de l'un des membres d'un couple (ou les partenaires d'un PACS) soumis à imposition commune, le conjoint survivant attributaire du logement ou de titres ayant ouvert droit à la réduction d'impôt peut demander la reprise du dispositif à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la période restant à courir à la date du décès (*CGI, art. 199 novovicies, XI, A, b*).

**8. Acquisition directe** - Lorsque le logement est acquis directement par le contribuable, les revenus provenant de sa location doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

La réduction d'impôt ne s'applique donc pas aux logements inscrits à l'actif d'une entreprise individuelle.

Comme cela était prévu dans le cadre du dispositif Scellier, l'immeuble devrait pouvoir être la propriété des deux membres d'un couple soumis à imposition commune (ou des partenaires d'un PACS), d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI (*V. étude F-10 100*).

**9. Le logement peut être acquis en indivision**, chaque indivisaire bénéficie alors de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient correspondant à ses droits dans l'indivision (*CGI, art. 199 novovicies, V, B, al. 1*).

Sur les modalités de calcul de la réduction d'impôt lorsque le logement est détenu en indivision, *V. § 45*.

**10. En revanche, les logements dont le droit de propriété est démembré** ne sont pas éligibles à l'avantage fiscal (*CGI, art. 199 novovicies, I, D, al. 3*).

**11. Acquisition par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'IS** - Lorsque les logements sont la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une société civile de placement immobilier, le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient correspondant à ses droits



sur les logements concernés (CGI, art. 199 novovicies, V, B, al. 2).

Les revenus tirés de la location des logements doivent être imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers.

Les parts des sociétés doivent donc être détenues dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du contribuable et ne peuvent donc pas figurer à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle.

**12.** Les parts des sociétés dont le droit de propriété est démembré ne peuvent pas ouvrir droit à la réduction d'impôt (CGI, art. 199 novovicies, I, D, al. 3).

Si le porteur détient à la fois des parts sociales dont la propriété est démembrée et des parts en pleine propriété, il ne devrait pouvoir bénéficier de l'avantage fiscal que sur les titres acquis en pleine propriété. Il conviendra toutefois d'attendre les commentaires de l'Administration pour confirmer ce point.

## Souscriptions de parts de SCPI

**13.** La réduction d'impôt est applicable, dans les mêmes conditions, à l'associé d'une société civile de placement immobilier (C. monét. et fin., art. L. 214-50 à L. 214-84-3) dont la quote-part de revenu est, en application de l'article 8 du CGI, soumise en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 199 novovicies, VIII, A).

Les parts souscrites peuvent être la propriété des deux membres du couple (ou partenaires d'un PACS) soumis à imposition commune, d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

Il s'agit des SCPI instaurées par la loi modifiée n° 70-1300 du 31 décembre 1970 qui ont pour objet exclusif l'acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif à l'exclusion de toutes souscriptions de parts d'autres types de sociétés (société civile d'attribution, société civile de location).

Dans ses commentaires sur le dispositif Scellier, l'Administration a précisé que l'investissement réalisé consiste en la souscription de parts en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de SCPI et qu'en revanche, sont exclues du bénéfice de l'avantage fiscal les souscriptions de parts émises en rémunération d'apports en nature. Cette solution devrait logiquement être transposée à la nouvelle réduction d'impôt. Il conviendra toutefois d'attendre les commentaires de l'Administration pour confirmer ce point.

**14.** Pour être éligibles à l'avantage fiscal, les souscriptions réalisées du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2016 doivent, à hauteur de 95 %, servir exclusivement à financer un immeuble éligible. La réduction d'impôt n'est pas applicable aux titres dont le droit de propriété a été démembré. Le produit de la souscription annuelle doit, par ailleurs, être intégralement investi dans les 18 mois qui suivent la clôture de celle-ci (CGI, art. 199 novovicies, VIII, B).

**Remarque :** L'Administration devrait admettre, comme elle l'avait fait pour l'application du dispositif Scellier, que les parts de SCPI puissent également être souscrites par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'IS autre qu'une SCPI. Dans ce cas, les revenus de ces immeubles doivent être imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers.

Les parts des sociétés devraient être détenues dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du contribuable et ne pourraient donc pas figurer à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle (BOI-IR-RICI-230-10-20-20, § 70 et § 80, 12 sept. 2012).

## ► Nature des logements éligibles

**15.** La réduction d'impôt s'applique aux seules acquisitions de biens ayant la nature de « logements », ne faisant pas l'objet d'une mesure d'exclusion et situés dans une zone éligible.

Comme pour l'application de la réduction Scellier, la réduction Duflot devrait s'appliquer aux immeubles à usage de logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du Code de la construction et de l'habitation. Le bien devrait par conséquent satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions. La circonstance que le logement constitue également le domicile commercial de l'entreprise du locataire ne devrait pas être de nature à faire obstacle à l'application de l'avantage fiscal, dès lors que ce logement est totalement affecté à usage d'habitation. Les locaux à usage mixte ne devraient en principe pas ouvrir droit au bénéfice de l'avantage fiscal. Toutefois, l'Administration pourrait admettre que la partie du logement louée à usage d'habitation ouvre droit à la réduction d'impôt si le local est affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie.

Pour les travailleurs à domicile, aucune réfaction ne devrait être appliquée dès lors qu'aucune pièce n'est aménagée spécifiquement à l'exercice de la profession.

Sur l'ensemble de ces points il convient, d'attendre les commentaires définitifs de l'Administration.

## Logements exclus

**16.** La loi prévoit expressément que la réduction d'impôt ne s'applique pas (CGI, art. 199 novovicies, I, D, al. 4) :

► aux logements situés dans des immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la « Fondation du patrimoine » (CGI, art. 156, I, 3<sup>e</sup>, al. 1<sup>er</sup>) (immeubles bénéficiant du régime dérogatoire de prise en compte des charges foncières) ;

Il est rappelé que les propriétaires de ces immeubles bénéficient de dispositions fiscales spécifiques (V. étude F-10 400).

► aux logements financés au moyen d'un prêt locatif social (PLS) mentionné à l'article R. 331-1 du Code de la construction et de l'habitation.

## Logements situés dans une zone tendue

**17. Zones éligibles sans condition (A, A bis et B1) -** La réduction d'impôt s'applique exclusivement aux logements situés dans des communes classées, par arrêté des ministres chargés du Budget et du Logement, dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés d'accès au logement sur le parc locatif existant (CGI, art. 199 novovicies, IV).

Il s'agit, en pratique, des communes des zones A (agglomération parisienne, Côte d'Azur, Genevois français), A bis (Paris et communes limitrophes) et B1 (agglomérations de plus de 250 000 habitants, grande couronne autour de Paris, pourtour de la Côte d'Azur, quelques agglomérations chères, communes d'outre-mer, de Corse et des îles).

Pour l'application du dispositif Scellier, le classement des différentes communes a été réalisé par l'arrêté ministériel du 29 avril 2009 pour les zones A, B1, B2 et C, et par l'arrêté ministériel du 22 décembre 2010 pour la zone A bis (V. D.O Actualité 1/2011, n° 72, § 1).

En toute hypothèse, pour connaître précisément le classement des communes applicable à la réduction d'impôt Duflot, il convient d'attendre la publication des arrêtés ministériels qui, à la date de rédaction du présent commentaire, n'ont pas été publiés au Journal officiel.

**18. Éligibilité sous conditions de la zone B2 -** S'agissant des logements situés dans les communes de la zone B2 (autres agglomérations de plus de 50 000 habitants et certaines communes en zones littorales ou frontalières ou proches de la région Île-de-France), deux périodes doivent être distinguées :

– du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin 2013 les investissements afférents à des logements situés en zone B2 ouvriront droit à la réduction d'impôt, toutes conditions étant par ailleurs remplies ;

– à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2013, ces mêmes investissements continueront également d'être éligibles, sous

réserve, toutefois, que la commune dans laquelle ils se situent fasse l'objet d'un agrément du préfet de région après avis du comité régional de l'habitat.

Les conditions de délivrance de l'agrément sont définies par un décret qui, à la date de rédaction du présent commentaire, n'a pas été publié au Journal officiel.

Alors que le traitement des demandes d'agrément déposées par les communes concernées était effectué par le ministère chargé du Logement dans le dispositif Scellier, ce traitement sera réalisé par les préfetures régionales dans le nouveau dispositif, après avis préalable du comité régional de l'habitat. Cette évolution devrait permettre de ramener les délais de traitement des demandes d'agréments entre 6 à 8 mois au lieu de 15 mois en moyenne actuellement (*Rapp. AN n° 251, T. III, 10 oct. 2012*).

**Remarque :** En réponse à une question orale d'un parlementaire sur l'application du dispositif Duflot dans les communes situées en zone B2, la ministre déléguée chargée de la Décentralisation a précisé ce qui suit : « les logements situés dans certaines communes de la zone B2, où existent des tensions locales et qui ont fait l'objet d'un agrément du préfet de région après avis du comité régional de l'habitat, pourront ouvrir droit au bénéfice de l'avantage fiscal. Cette disposition est destinée à garantir l'efficacité du dispositif et à s'assurer de la nécessité de l'aide de la puissance publique pour la réalisation de logements locatifs intermédiaires. [...] le Gouvernement a bien conscience que la procédure d'agrément pourra parfois prendre plusieurs mois et que, dès lors, de nombreuses communes dont les besoins sont réels pourraient ne pas bénéficier du dispositif avant la fin du premier semestre 2013. La volonté de revoir et d'affiner les zonages pour tenir compte des réalités locales a, par ailleurs, été rappelée à plusieurs reprises. Dans l'attente de cette révision qui sera lancée dans les mois qui viennent, les logements acquis dans des communes situées en zone B2 avant le 30 juin 2013 seront éligibles au nouveau dispositif. À l'issue de cette période, les agréments préfectoraux auront été délivrés et le zonage aura été révisé » (*Rép. min, JOAN CR 4 déc. 2012*).

**19. Exclusion des zones C -** À la différence du dispositif Scellier, aucun dispositif d'agrément n'est prévu pour les logements situés dans les communes classées en zone C. Les investissements réalisés dans cette zone C ne sont donc pas éligibles à la réduction d'impôt.

## ► Caractéristiques des logements éligibles

**20. Les logements éligibles à la réduction Duflot sont identiques à ceux ouvrant droit au bénéfice de la réduction Scellier dans sa version applicable du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2012.** Certaines différences existent cependant, notamment au regard de la date de réalisation des travaux.

Ainsi, la nouvelle réduction d'impôt s'applique :

► aux logements neufs ou en l'état futur d'achèvement (*CGI, art. 199 novovicies, I, A, al. 1*) ;

► ainsi qu'aux catégories suivantes de logements (*CGI, art. 199 novovicies, I, B*) :

- les logements que le contribuable fait construire ;
- les logements qui font ou ont fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA ;
- les logements réhabilités ou acquis en vue de leur réhabilitation ;
- les locaux affectés à un usage autre que l'habitation et qui font ou qui ont fait l'objet de travaux de transformation en logement.

**21. À l'exception des logements que le contribuable fait construire (V. § 30), l'article 80 de la présente loi prévoit que la réduction d'impôt s'applique aux logements acquis du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2016 (V. § 3).**

La date d'acquisition s'entend de la signature de l'acte authentique d'achat. Ainsi, la réduction d'impôt n'est pas accordée au titre de l'acquisition d'un logement pour lequel une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été conclue avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

## Acquisition de logements ou de locaux

**22. Acquisitions de logements neufs -** Le texte n'apporte pas de précision particulière sur les caractéristiques des logements neufs. L'Administration devrait préciser, comme pour l'application de la réduction Scellier, qu'il s'agit des immeubles à usage d'habitation dont la construction est achevée et qui n'ont jamais été habités ou utilisés sous quelque forme que ce soit.

Pour l'application de la réduction Scellier, l'Administration a admis les mesures de tempérament suivantes sur l'appréciation de la notion de logement neuf (*BOI-IR-RICI-230-10-30-10, § 30, 12 sept. 2012*) :

– la circonstance qu'un logement ait fait l'objet d'une précédente mutation (à titre onéreux ou à titre gratuit) ne suffit pas à elle seule à lui faire perdre le caractère de logement neuf pour le bénéfice de l'avantage fiscal (en revanche, ne peuvent pas être considérés comme neufs les logements dont la première location a pris effet avant la date de leur acquisition, même lorsque cette dernière s'accompagne du transfert au profit de l'acquéreur du bail conclu par le vendeur) ;

– les logements mis en location au cours de la première année d'application du dispositif par les sociétés de construction-vente, ont été assimilés à des logements neufs à condition que l'acquisition desdits logements intervienne avant l'expiration du douzième mois suivant celui au cours duquel le bail a été conclu ;

– les appartements témoins d'un programme immobilier sont également assimilés à des logements neufs sous réserve des autres conditions d'application du dispositif.

On attendra cependant les commentaires définitifs de l'Administration pour déterminer si ces mesures de tempérament sont maintenues pour l'application de la réduction Duflot.

**23. Acquisitions de logements en état futur d'achèvement -** Pour cette catégorie d'investissement, les logements doivent être achevés dans les trente mois qui suivent la date de la déclaration d'ouverture de chantier (*CGI, art. 199 novovicies, I, C, al. 1*).

La vente en l'état futur d'achèvement est un contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution. L'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux par l'acquéreur (*CCH, art. L. 261-3*).

**24. Acquisitions de logements ayant fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA -** Il s'agit des logements ayant fait l'objet de travaux avant l'acquisition du logement par le contribuable (*CGI, art. 199 novovicies, I, B, b*). La réduction d'impôt s'applique aux logements qui n'ont pas été utilisés ou occupés à quelque titre que ce soit depuis l'achèvement des travaux (*CGI, art. 199 novovicies, I, C, al. 3*).

L'Administration ne reconnaît le caractère d'immeuble neuf, lorsque les travaux portent sur l'ensemble des éléments de second œuvre d'un immeuble existant, qu'à la condition que les travaux rendent à l'état neuf l'ensemble de ces éléments, y compris les planchers non porteurs (*BOI-TVA-IMM-10-10-10-20, 12 sept. 2012*).

**25. Acquisitions de logements qui font l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA -** Il s'agit des logements qui font l'objet de travaux après l'acquisition par le contribuable (*CGI, art. 199 novovicies, I, B, b*). L'achèvement des travaux doit intervenir au plus tard, le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'acquisition du logement (*CGI, art. 199 novovicies, I, C, al. 2*).

**26. Acquisitions de logements réhabilités -** Il s'agit des logements qui ne satisfont pas aux caractéristiques de décence, et qui ont fait l'objet, avant l'acquisition du logement, de travaux de réhabilitation, définis par décret,

leur permettant d'acquérir des performances techniques voisines de celles des logements neufs (*CGI, art. 199 novovicies, I, B, c*).

La réduction d'impôt s'applique aux logements qui n'ont pas été utilisés ou occupés à quelque titre que ce soit depuis l'achèvement des travaux (*CGI, art. 199 novovicies, I, C, al. 3*).

Les caractéristiques de décence sont celles prévues à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986.

Les travaux de réhabilitation sont définis par décret. Les performances techniques visées devraient être identiques à celles mentionnées pour le bénéfice du dispositif « Scellier réhabilitation » à l'article 4 de l'arrêté du 19 décembre 2003.

**27. Acquisitions de logements en vue de leur réhabilitation** - Il s'agit des logements destinés à être réhabilités qui ne satisfont pas aux caractéristiques de décence (*V. § 26*) et qui font l'objet de travaux après l'acquisition du logement par le contribuable.

L'achèvement des travaux doit intervenir au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'acquisition du logement (*CGI, art. 199 novovicies, I, C, al. 2*).

**28. Acquisitions de logements issus de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entrent ou non dans le champ de la TVA** - Sont concernés les locaux affectés à un usage autre que l'habitation qui ont fait l'objet de travaux de transformation en logement avant l'acquisition du logement par le contribuable (*CGI, art. 199 novovicies, I, B, d*).

La réduction d'impôt s'applique aux logements qui n'ont pas été utilisés ou occupés à quelque titre que ce soit depuis l'achèvement des travaux (*CGI, art. 199 novovicies, I, C, al. 3*).

Il s'agit notamment des locaux commerciaux, professionnels, à usage de bureau, d'entrepôt, de grange ou de hangar. Les travaux de transformation devraient s'entendre, quant à eux, des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation et d'amélioration ayant pour effet de rendre habitable des locaux qui ne l'étaient pas auparavant.

**29. Acquisitions de locaux que le contribuable transforme en logement** - Sont concernés les locaux affectés à un usage autre que l'habitation qui font l'objet après leur acquisition par le contribuable de travaux de transformation en logement (*CGI, art. 199 novovicies, I, B, d*). L'achèvement des travaux doit intervenir au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'acquisition du logement (*CGI, art. 199 novovicies, I, C, al. 2*).

## Logements que le contribuable fait construire

**30.** La réduction d'impôt s'applique aux logements que le contribuable fait construire (*CGI, art. 199 novovicies, I, B, a*). Il devrait s'agir de constructions *ex nihilo* ou d'additions de construction ou de surélévations.

Pour cette catégorie d'investissement, les logements doivent :

– avoir fait l'objet d'une demande de permis de construire entre le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et le 31 décembre 2016 (*CGI, art. 199 novovicies, I, B, a*) ;

– et être achevés dans les 30 mois qui suivent la date de la déclaration d'ouverture du chantier (*CGI, art. 199 novovicies, I, C, al. 1*).

Remarque : Un commentaire de l'Administration est attendu sur la situation des locaux inachevés acquis en vue de leur achèvement par le contribuable. À cet égard, il est rappelé que ces investissements sont éligibles au dispositif Scellier.

## ► Éco-conditionnalité

**31.** La réduction d'impôt s'applique aux logements pour lesquels le contribuable justifie du respect d'un niveau de performance énergétique globale, fixé par décret, qui varie en fonction du type de logement concerné (*CGI, art. 199 novovicies, II*).

Selon nos informations, le niveau de performance énergétique exigé devrait être :

► s'agissant des constructions neuves (logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement, logements que le contribuable fait construire) :

– soit la réglementation thermique 2012 (RT 2012) ;

– soit le label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 », défini dans l'arrêté du 3 mai 2007 relatif au contenu et aux conditions d'attribution du label « haute performance énergétique » ;

► s'agissant des constructions anciennes (logements autres que ceux mentionnés ci-dessus) :

– soit le label « haute performance énergétique rénovation, HPE rénovation 2009 » mentionné au 1<sup>o</sup> de l'article 2 de l'arrêté du 29 septembre 2009 relatif au contenu et aux conditions d'attribution du label « haute performance énergétique rénovation » ;

– soit le label « bâtiment basse consommation énergétique rénovation, BBC rénovation 2009 » mentionné au 2<sup>o</sup> du même arrêté.

## ► Conditions relatives à la mise en location

**32.** Pour les investissements réalisés par voie d'acquisition ou de construction d'un logement, le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'engagement du propriétaire de louer le logement nu pendant une durée minimale de 9 ans à usage d'habitation principale du locataire (*CGI, art. 199 novovicies, I, A*), en respectant certains plafonds de loyers et de ressources des locataires.

**33.** En cas de souscription de parts de SCPI, la société doit prendre l'engagement de louer, dans les mêmes conditions que pour les investissements directs, les logements financés au moyen de cette souscription et l'associé de la SCPI qui entend bénéficier de la réduction d'impôt doit s'engager à conserver la totalité de ses titres jusqu'au terme de l'engagement de location pris par la SCPI (*CGI, art. 199 novovicies, I, A*).

## Engagement de location

**34. Contenu de l'engagement de location** - L'engagement de location doit comporter une mention prévoyant que le loyer et les ressources du locataire, appréciées à la date de conclusion du bail, ne peuvent pas excéder certains plafonds (*CGI, art. 199 novovicies, III al. 1*).

Les plafonds de loyer et de ressources des locataires qui, d'après le texte de loi, varient en fonction du lieu de situation de l'immeuble et selon le type de logement, seront fixés par décret.

Selon le Rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, ces plafonds devraient demeurer relativement proches de ceux prévus dans le cadre du dispositif « Scellier intermédiaire ».

En tout état de cause, l'objectif est de permettre aux locataires de ressources modestes de bénéficier de loyers inférieurs de 20 % en moyenne aux loyers du marché (*Rapp. AN n° 251, tome III, 10 oct. 2012*).

**35.** Les plafonds de loyer peuvent être réduits par le préfet de région après avis du comité régional de l'habitat afin d'être adaptés aux particularités des marchés locatifs locaux (*CGI, art. 199 novovicies, III, al. 2*).

# Impôt sur le revenu

Les modalités d'application de cette disposition seront fixées par décret.

**36. Qualité du locataire** - Pour le bénéfice de la réduction d'impôt, le titulaire du bail doit être une personne physique. La location ne peut pas être conclue avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable ou, lorsque le logement est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une SCPI, avec l'un des associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant de l'un des associés (CGI, art. 199 novovicies, I, D, al. 1).

**37.** La réduction d'impôt est également accordée dans le cas où la location est consentie à un organisme public ou

privé à la condition que cet organisme donne le logement en sous-location nue à usage d'habitation principale et qu'il ne fournisse aucune prestation hôtelière ou parahôtelière (CGI, art. 199 novovicies, I, D, al. 2).

## Modalités de mise en location

**38. Délai de mise en location** - e logement doit être donné en location dans certains délais qui dépendent de la nature du logement ou du local qui ouvre droit à la réduction d'impôt. Ces délais sont récapitulés dans le tableau ci-après (CGI, art. 199 novovicies, III, al. 1).

Nature de l'investissement	Délai de mise en location
Acquisition d'un logement neuf achevé	12 mois qui suivent la date d'acquisition
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation	12 mois suivant la date d'achèvement de l'immeuble
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement	
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement	
Acquisition d'un logement qui fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf	
Construction d'un logement par le contribuable	

**39. Durée minimale de location** - La durée minimale de l'engagement de location est fixée à 9 ans. Cette durée devrait être calculée de date à date, à compter de celle de la prise d'effet du bail initial.

## Conditions supplémentaires en cas de location via une société : engagement de conservation des parts

**40.** Les associés de sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés et les souscripteurs de parts de SCPI qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt doivent s'engager à conserver la totalité de leurs titres

jusqu'au terme de l'engagement de location pris par la société ou la SCPI (CGI, art. 199 novovicies, I, A, al. 2).

## ► Modalités d'application de la réduction d'impôt

### Fait générateur

**41.** La première année au titre de laquelle la réduction d'impôt est accordée (fait générateur) dépend de la nature de l'investissement. Le tableau ci-dessous présente, en fonction des différents types d'investissement, la première année d'application de la réduction d'impôt.

Nature de l'investissement	Fait générateur
Acquisition d'un logement neuf achevé	Année d'acquisition du logement
Acquisition d'un logement issu de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entre ou non dans le champ de la TVA	
Acquisition d'un logement qui a fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA	
Acquisition d'un logement réhabilité	Année d'achèvement des travaux
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation	
Acquisition d'un logement qui fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA	Année d'achèvement du logement
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement	
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement	Année de réalisation de la souscription
Construction d'un logement par le contribuable	
Souscriptions de parts de SCPI	

## Base de calcul de la réduction d'impôt

**42. Investissements directs** - Lorsque l'investissement prend la forme d'une acquisition, la base de la réduction d'impôt est constituée par le prix de revient du logement.

Le prix de revient s'entend du prix d'acquisition du local ou du logement augmenté du prix des travaux lorsque la réduction d'impôt est obtenue au titre :

– de l'acquisition d'un logement qui fait ou qui a fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf,

– de l'acquisition d'un logement réhabilité ou d'un logement en vue de sa réhabilitation,

– de l'acquisition d'un local affecté à un usage autre que l'habitation pour transformation en logement (CGI, art. 199 novovicies, V, A, al. 2).

La base ainsi déterminée ne peut toutefois pas excéder la somme de 300 000 € par contribuable et pour une même année d'imposition.

**43.** Pour la détermination de la base de la réduction d'impôt, il est appliqué un **plafond de prix de revient par mètre carré de surface habitable** (CGI, art. 199 novovicies, V, A).

Ces plafonds seront précisés par décret.

**Remarque :** L'application des plafonds de prix de revient par mètre carré de surface habitable n'a pas pour effet de modifier la limite annuelle de la base de la réduction d'impôt qui reste, en tout état de cause, fixée à 300 000 €.

Le plafond de prix de revient par mètre carré de surface habitable s'applique avant la limitation annuelle de la base de la réduction d'impôt.

**44.** Lorsque les logements sont la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une SCPI, le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient correspondant à ses droits sur les logements concernés (CGI, art. 199 novovicies, V, B).

**45.** Lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient correspondant à ses droits dans l'indivision (CGI, art. 199 novovicies, V, B).

**46. Investissements indirects** - Lorsque l'investissement prend la forme d'une souscription de parts de SCPI, la base de la réduction d'impôt est calculée sur 95 % du montant total de la souscription effectivement versée par le contribuable au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la souscription a été effectuée.

Le montant de la souscription pris en compte pour la détermination de la réduction d'impôt ne peut excéder, pour un même contribuable, la somme de 300 000 €.

**47.** Comme pour le dispositif Scellier, les plafonds de prix de revient par mètre carré de surface habitable ne devraient pas s'appliquer aux investissements prenant la forme d'une souscription de parts de SCPI. Sur ce point, il convient cependant d'attendre la confirmation de l'Administration.

**48. Investissements mixtes** - Lorsqu'au titre d'une même année d'imposition, le contribuable réalise à la fois une ou plusieurs acquisitions de logements (deux au maximum) ainsi qu'une souscription de parts de SCPI, le montant retenu pour la détermination de la base de la réduction d'impôt ne peut excéder 300 000 €.

## Taux de la réduction d'impôt

**49.** Le taux de la réduction d'impôt est fixé à 18 % pour les investissements afférents à des logements situés en métropole (CGI, art. 199 novovicies, VI).

## Modalités d'imputation

**50. Règles d'imputation** - La réduction d'impôt est imputée pour la première fois sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle le fait générateur est intervenu (V. § 41). Elle est répartie sur 9 années, à raison d'un neuvième de son montant chaque année (CGI, art. 199 novovicies, VII).

**Exemple :** Un contribuable souhaite investir 300 000 € dans un logement destiné à la location intermédiaire en zone A. La taille minimale du logement qu'il doit acquérir pour bénéficier de la réduction d'impôt maximale est de 60 m<sup>2</sup>.

Au titre de cet investissement, il bénéficiera d'une réduction d'impôt totale de 54 000 € (soit 300 000 × 18 %) répartie sur les neuf années de l'engagement de location à raison d'un neuvième de son montant (soit 6 000 €).

**51. Impossibilité de report** - Le dispositif ne prévoit pas de mesure de report sur les années suivantes de la fraction de réduction d'impôt non imputée. Ainsi, lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, le solde ne peut pas être imputé sur l'impôt dû au titre des années suivantes. Les fractions qui n'ont ainsi pas pu être reportées sont définitivement perdues.

## Limitation du nombre d'investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt

**52. Limitation à l'acquisition de deux logements par an** - Le foyer fiscal d'un contribuable peut bénéficier de la réduction d'impôt au titre d'une même année d'imposition à raison de l'acquisition de deux logements.

Le foyer fiscal peut être composé d'une personne seule, veuve ou divorcée ou des conjoints ou partenaires pour les personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité (PACS) et soumises à imposition commune ainsi que des personnes à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

**53. Quota de logements éligibles au sein d'un même immeuble** - Il est prévu qu'au sein d'un même immeuble neuf comportant au moins cinq logements, un décret fixe au minimum à 20 % la part des logements ne donnant pas droit à la réduction d'impôt (CGI, art. 199 novovicies, IX).

Ainsi, au sein d'un immeuble neuf comportant 100 logements, seuls 80 d'entre eux au plus peuvent ouvrir droit au bénéfice de l'avantage fiscal.

Des précisions de l'Administration sont attendues sur la notion d'immeuble neuf qui doit être retenue pour l'application de cette mesure.

La limitation du nombre de logements éligibles au sein d'un même immeuble vise d'une part, à assurer une mixité sociale au sein des futurs immeubles commercialisés et, d'autre part, à garantir à l'investisseur une construction de qualité et une moindre concurrence lors de la mise sur le marché locatif. L'objectif poursuivi par le Gouvernement est également de s'assurer que la totalité des logements ne sera pas occupée par des locataires, mais également par des propriétaires, de façon à garantir une meilleure gestion des immeubles concernés.

Cette disposition ne s'applique pas aux d'immeubles dont l'ensemble des logements est acquis par une SCPI (CGI, art. 199 novovicies, IX, al. 3).

Cette décision serait justifiée par le fait que les SCPI, qui sont également gestionnaires des immeubles qu'elles possèdent, ont intérêt à les entretenir.

**54.** Le respect du quota est garanti par la personne commercialisant les logements (en général, un promoteur).

Pour ce faire, le promoteur doit faire figurer, dans l'acte d'acquisition, une mention spécifique certifiant au contribuable que l'investissement réalisé peut ouvrir droit au bénéfice de l'avantage fiscal.

L'éligibilité du logement est donc conditionnée par cette mention spécifique. Bien entendu, toutes les autres conditions d'application du dispositif doivent être par ailleurs remplies pour ouvrir droit au bénéfice de l'avantage fiscal.

Le respect de ce quota s'apprécie à la date de la signature de l'acte authentique d'achat du dernier logement acquis au sein des immeubles concernés.

**55. En cas de non-respect du quota, le promoteur est passible d'une amende** qui peut aller jusqu'à 18 000 € par logement excédentaire commercialisé sous le régime « Duflot » (c'est-à-dire un logement ayant fait l'objet de la mention spécifique dans l'acte d'acquisition). L'Administration lui notifie alors le montant de l'amende dont il est passible et sollicite ses observations.

Dans l'hypothèse où un promoteur ne respecte pas le quota lors de la commercialisation et qu'à ce titre, il porte à tort, dans l'acte d'acquisition, la mention spécifique garantissant l'éligibilité de l'investissement réalisé, aucune remise en cause de la réduction d'impôt ne devrait, en toute logique, intervenir à l'endroit du contribuable investisseur.

Ce point doit cependant être confirmé par l'Administration.

Ce quota s'applique aux immeubles faisant l'objet d'un permis de construire accordé à compter de la publication du décret devant fixer ses conditions et ses modalités d'application.

Ce texte réglementaire n'est pas encore publié à la date de parution du présent commentaire.

## Articulation avec d'autres dispositifs

**56. Règles de non cumul** - Un contribuable ne peut, pour un même logement ou une même souscription de parts, bénéficier à la fois de la réduction d'impôt Duflot et :

► de la réduction d'impôt accordée au titre des investissements outre-mer (CGI, art. 199 undecies A, art. 199 undecies C : V. étude F-93 100) ;

► de la réduction d'impôt en faveur des dépenses de restauration immobilière des immeubles bâtis situés en secteur protégés (dispositif Malraux) (CGI, art. 199 terdecies : V. étude F-10 668).

De même, un contribuable ne peut, pour un même logement, bénéficier de la réduction d'impôt Duflot et de la déduction spécifique des revenus fonciers en faveur des propriétaires bailleurs qui donnent en location des logements à loyers maîtrisés, en application d'une convention conclue avec l'Agence nationale de l'habitat (dispositif « Borloo ancien ») (CGI, art. 31, I, 1°, m : V. étude F-11 730) (CGI, art. 199 novovicies, I, E).

Enfin, il est précisé que les dépenses de travaux ayant ouvert droit au bénéfice de la réduction d'impôt Duflot ne peuvent être admises en charges déductibles des revenus fonciers (CGI, art. 199 novovicies, I, F).

**57. Plafonnement global des niches fiscales** - L'article 200-0 A du CGI prévoit un plafonnement global des avantages fiscaux, parmi lesquels la réduction d'impôt Duflot. En application de ces dispositions, ce nouvel avantage fiscal est pris en compte pour la détermination du plafonnement global tel que modifié à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (V. n° 6, § 1).

## ► Remise en cause de la réduction d'impôt

**58. Cas de remise en cause** - Les principaux cas de remise en cause de la réduction d'impôt Duflot concernent :

– le non-respect des conditions de mise en location (exemples : non-respect des conditions de loyer ou de ressources des locataires, absence totale de mise en location, mise en location hors délai, mise en location à un descendant) ;

– la cession du logement pendant la période d'engagement de location ou la cession des titres pendant la période d'engagement de conservation de parts ;

– le non-respect des conditions relatives à la souscription de parts de SCPI (exemples : défaut d'affectation du montant de la souscription dans le délai de 18 mois) ;

– le démembrement du droit de propriété de l'immeuble concerné ou des parts ; toutefois, aucune remise en cause n'est effectuée lorsque le démembrement de ce droit ou le transfert de la propriété du bien résulte du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune et que le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit s'engage à respecter l'engagement de location ou, le cas échéant, de conservation des parts, pour la période restant à courir à la date du décès (CGI, art. 199 novovicies, XI, A, b).

**59. En toute hypothèse, aucune remise en cause de l'avantage** n'est effectuée lorsque le contribuable ou l'un des membres du couple soumis à imposition commune :

► est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du Code de la sécurité sociale ;

Sont visés ici les invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque et les invalides qui sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes de la vie ordinaire.

► est licencié ;

Les personnes licenciées s'entendent de celles dont le contrat de travail est rompu à l'initiative de leur employeur.

Cette qualité est également reconnue aux salariés de moins de 60 ans licenciés pour motif économique et bénéficiaires d'une convention de coopération du Fonds national de l'emploi qui leur assure le paiement de l'allocation spéciale du Fonds national de l'emploi et d'une allocation conventionnelle.

► décède.

**60. Modalités de remise en cause** - La réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient un cas de remise en cause (V. § 65).

## ► Modalités d'application de la réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer

**61.** Afin de préserver une attractivité du logement locatif intermédiaire neuf dans les départements et collectivités d'outre-mer, il est également prévu que la réduction d'impôt s'applique aux mêmes logements situés en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion, à Mayotte, à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna.

Les investissements réalisés dans ces territoires au titre de l'acquisition ou de la construction de logements et de la souscription de parts de SCPI ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions que celles applicables en métropole (V. § 4 et s.), sous réserve de quelques adaptations.

**62. Éco-conditionnalité** - Il est expressément prévu que le niveau de performance énergétique globale exigé pour

les investissements réalisés en métropole n'est pas applicable aux logements situés à Mayotte (*CGI, art. 199 novovicies, XII, 1°*).

Un niveau de performance énergétique globale (qui devrait être distinct de celui exigé en métropole) est toutefois exigible pour les investissements afférents à des logements situés à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna dans des conditions fixées par décret.

Cette condition de performance énergétique globale sera exigible à compter de l'entrée en vigueur de ce texte réglementaire.

Remarque : Compte tenu des spécificités relatives à la réglementation thermique applicable outre-mer, il convient d'attendre la publication de ce décret pour connaître le niveau de performance énergétique globale qui sera exigé pour ces collectivités d'outre-mer (ce texte n'est pas publié à la date de parution du présent commentaire).

**63. Conditions relatives à la mise en location** - Les plafonds des loyers et des ressources des locataires peuvent être adaptées par décret qui, à la date de rédaction du présent commentaire, n'a pas été publié au Journal officiel (*CGI, art. 199 novovicies, XII, I, 2°*).

**64. Taux particulier** - Par dérogation au taux de droit commun (*V. § 49*), le taux de la réduction d'impôt est fixé à 29 % pour les investissements afférents à des logements situés en outre-mer (*CGI, art. 199 novovicies, XII, I, 3°*).

**65. Remise en cause des réductions d'impôts** - À l'instar des dispositifs Girardin applicables dans le secteur du logement, l'administration fiscale peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements situés dans les départements d'outre-mer ayant ouvert droit au bénéfice de la réduction d'impôt Duflot (*Art. 80, II*).

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, ces contrôles, prévus à l'article L. 45 F du Livre des procédures fiscales, peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

À titre subsidiaire, cette possibilité de contrôle par l'administration fiscale de la réalité des investissements réalisés outre-mer est également étendue aux investissements réalisés sous le régime Scellier pour lesquels elle n'était pas prévue (*LPF, art. L. 45 F modifié*). ■

## 15 RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

### Réduction d'impôt Scellier Étude F-10 667

## Maintien transitoire de la réduction Scellier pour certains engagements d'investissement au 31 décembre 2012

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 81*

**La réduction d'impôt Scellier s'éteint, en métropole comme en outre-mer, le 31 décembre 2012.**

**Une mesure transitoire prévoit toutefois le maintien de la réduction d'impôt, pour les acquisitions réalisées au plus tard le 31 mars 2013, lorsque le contribuable justifie qu'il a pris l'engagement de réaliser un investissement immobilier au plus tard le 31 décembre 2012.**

**Cet engagement peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts au plus tard le 31 décembre 2012 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2013.**

1. Les contribuables domiciliés en France peuvent bénéficier de la réduction d'impôt Scellier lorsqu'ils acquièrent ou font construire en métropole, entre le 1<sup>er</sup> janvier 2009 et le 31 décembre 2012, un logement neuf ou assimilé, situé dans les zones du territoire se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements, qu'ils s'engagent à donner en location nue à usage d'habitation principale pour une durée minimale de 9 ans à une personne autre qu'un membre de leur foyer fiscal (*CGI, art. 199 septvicies : V. étude F-10 667*).

La réduction d'impôt s'applique également aux contribuables qui souscrivent du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2012 des parts de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) réalisant les mêmes investissements.

Au titre d'une même année d'imposition, un seul logement peut ouvrir droit à la réduction d'impôt.

L'avantage fiscal est calculé sur le prix de revient du logement ou le montant des souscriptions, dans la limite annuelle de 300 000 €. Son taux varie selon la date de réalisation de l'investissement.

La réduction d'impôt Scellier s'applique également pour les logements situés outre-mer mais à des conditions et taux spécifiques.

La période d'application supplémentaire de la réduction d'impôt prévue pour les investissements réalisés outre-

mer ayant été supprimée, l'ensemble du dispositif Scellier s'éteint, en métropole comme en outre-mer, le 31 décembre 2012 (*L. fin. 2012, n° 2011-1977, 28 déc. 2011 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 7, § 16 et s.*).

2. Afin de préserver l'équilibre financier des investissements engagés au plus tard le 31 décembre 2012 mais dont la réalisation effective n'interviendra qu'au cours de l'année 2013, l'article 81 de la loi de finances pour 2013 maintient à titre transitoire la réduction d'impôt Scellier au taux en vigueur au 31 décembre 2012.

L'article 80 de la présente loi de finances pour 2013 prévoit la création d'un nouveau dispositif d'incitation à l'investissement locatif intermédiaire pour les investissements réalisés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et le 31 décembre 2016, afin de soutenir la production de logements neufs et le secteur du bâtiment en métropole et outre-mer (*V. n° 14, § 1 et s.*).

### Investissements concernés par la mesure transitoire

3. La mesure transitoire peut bénéficier aux acquisitions de logements achevés ou en l'état futur d'achèvement (VEFA).

En revanche, la mesure transitoire ne concerne pas :

## – la construction d'un logement par le contribuable ;

Soit la demande de permis de construire a été déposée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et l'investissement est éligible à la réduction Scellier ; soit elle a été déposée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 et l'investissement n'est pas éligible à la réduction Scellier.

## – la souscription de parts de SCPI.

Soit la souscription a été réalisée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et l'investissement est éligible à la réduction Scellier ; soit elle a été réalisée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 et l'investissement n'est pas éligible.

### Conditions d'application de la mesure transitoire

**4.** Le texte prévoit que l'engagement peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts au plus tard le 31 décembre 2012 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2013.

Dans ses commentaires de l'article 75 de la loi de finances pour 2012 apportant plusieurs aménagements à la réduction d'impôt Scellier pour la dernière année d'application du dispositif, l'Administration a précisé la notion d'engagement de réaliser un investissement immobilier. (*Instr. 17 avr. 2012, BOI 5 B-19-12, 27 avr. 2012 : V. D.O Actualité 19/2012, n° 4, § 1 et s. – V. désormais BOI-IR-RICI-230, 12 sept. 2012*). Elle devrait en principe reprendre la même définition pour l'application de la présente mesure transitoire.

**5.** Dès lors, la date à retenir pour apprécier l'engagement de réaliser un investissement immobilier devrait donc correspondre à la date :

► de la promesse d'achat ou de la promesse synallagmatique de vente, s'agissant des acquisitions de logements achevés ;

Les contribuables devraient tenir à la disposition de l'Administration une copie de la promesse d'achat ou de la promesse synallagmatique de vente concernée afin de lui permettre de s'assurer que

l'engagement est effectivement intervenu au plus tard le 31 décembre 2012.

► de l'enregistrement au service des impôts ou du dépôt au rang des minutes du notaire, du contrat préliminaire de réservation signé, s'agissant des acquisitions de logements en l'état futur d'achèvement (VEFA).

Les contribuables devraient tenir à la disposition de l'Administration une copie du contrat préliminaire de réservation s'y rapportant.

**6.** L'acte authentique d'acquisition du logement achevé ou en l'état futur d'achèvement doit être passé au plus tard le 31 mars 2013. L'appréciation de cette date ne pose pas de difficulté particulière. Les contribuables devraient simplement avoir à tenir à disposition de l'Administration une copie de l'acte authentique d'achat.

### Portée de la mesure transitoire

**7.** Les investissements répondant aux conditions d'application de la mesure transitoire pourront bénéficier de la réduction Scellier au taux de :

– 13 % lorsque le contribuable justifie du niveau de performance énergétique global BBC ;

– 6 % lorsque le contribuable ne justifie pas du niveau de performance énergétique global BBC ;

– 24 % lorsque les investissements sont réalisés outre-mer (*V. D.O Actualité 8/2012, n° 4, § 1 et s.*).

Les avantages fiscaux acquis en 2013 ne sont pas soumis au nouveau plafond global de 10 000 € mais demeurent soumis à l'ancien plafond (18 000 € + 4 % du revenu imposable) (*V. n° 6, § 16*).

**8.** Un contribuable ne peut, pour un même logement, bénéficier à la fois de la réduction d'impôt Scellier et de la nouvelle réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (« Duflot ») (*CGI, art. 199 novovicies nouveau : V. n° 6, § 1 et s.*).■



## 16 REVENU IMPOSABLE

### Charges déductibles

Étude F-11 470-9

## Abaissement du plafond de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 5*

**À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, le plafond de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels est abaissé à 12 000 € (au lieu de 14 157 €).**

1. Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi sont déductibles des revenus imposables au titre des traitements et salaires lorsqu'ils ne sont pas couverts par des allocations spéciales (*CGI, art. 83, 3°, al. 1<sup>er</sup>*). Les salariés ont le choix, à cet effet, entre une déduction forfaitaire et la déduction de leurs frais réels.

Le taux de la déduction forfaitaire est fixé à 10 % pour tous les salariés. Cette déduction est représentative de tous les frais qui se rapportent normalement à l'exercice de l'activité ou de la fonction pour laquelle le salarié, dirigeant ou non, est rémunéré, à l'exclusion des frais de caractère personnel (*CGI, art. 83, 3°, al. 2*).

La déduction est plafonnée à un certain montant, relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Ce dernier a été relevé en dernier lieu à 14 157 €, pour l'imposition des rémunérations perçues en 2010 (*CGI, art. 83, 3°, al. 2*). Le barème ayant été gelé depuis, ce plafond est également valable pour l'imposition des rémunérations perçues en 2011.

2. L'article 5 de la loi de finances pour 2013 minore le plafond de la déduction forfaitaire de 10 % au titre des frais professionnels, en le fixant à 12 000 € (*CGI, art. 83, 3°, al. 2 modifié*).

Le rendement de cette mesure est affecté au financement de la déduction forfaitaire instituée sur la cotisation patronale versée par

les particuliers employeurs (*L. fin. séc. soc. 2013, 3 déc. 2012, art. 15 : V. D.O Actualité, 45/2012, n° 10, § 6 et 7*).

Cette mesure permet de réduire le montant de l'abattement pratiqué sur les hauts revenus, tout en laissant aux contribuables la faculté d'opter pour la déclaration des frais réels, étant précisé que des limitations sont également instaurées dans ce cas (*V. n° 17, § 1*).

Selon le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, la mesure majorerait l'imposition :

– des seuls contribuables célibataires disposant de plus de 130 000 € de revenus professionnels nets de cotisations sociales, pour un montant maximum de 885 € ;

– ou, des contribuables soumis à imposition commune percevant plus de 260 000 € de ces mêmes revenus, pour un montant maximum de 1 769 €.

Seraient ainsi concernés moins de 112 000 contribuables (*AN, Amendement n° I-66, 11 oct. 2012*).

3. **Entrée en vigueur** - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 1° de la présente loi, ces dispositions s'appliquent à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2012 et des années suivantes.

**Remarque :** Le relèvement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'IR n'est pas supprimé. En cas de « dégel » du barème, le plafond de 12 000 € est donc susceptible d'augmenter à l'avenir. ■

## 17 REVENU IMPOSABLE

### Charges déductibles

Études F-11 490 et S-75 300-139

## Institution d'un plafonnement de la déduction des frais de voiture des salariés

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 6

Un nouveau dispositif légal prévoit de plafonner les déductions effectuées par les salariés qui optent pour la déduction des frais réels au titre de l'utilisation de leur véhicule.

Le barème forfaitaire d'évaluation des frais de voiture sera fixé par arrêté et la puissance fiscale maximale prise en compte sera de 7 CV au lieu de 13 CV actuellement.

La loi prévoit désormais expressément la nature des frais non couverts par le barème forfaitaire. Ainsi, le barème forfaitaire est censé couvrir la totalité des frais liés au véhicule par un salarié, à l'exception :

- des frais de péage, de garage ou de parking ;
- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé.

Ces frais peuvent donc être déduits, au prorata de l'usage professionnel du véhicule, pour leur montant réel en sus du montant de la déduction résultant du barème kilométrique forfaitaire.

Lorsque les salariés ne font pas application du barème forfaitaire, les frais autres que les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé sont soumis à un plafonnement. Le plafond de déduction des frais réels est égal au montant qui serait admis en déduction en application du barème forfaitaire, à distance parcourue identique, pour un véhicule de 7 CV.

Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus perçus en 2012.

## RÉGIME ACTUEL

1. Les salariés ayant opté pour la déduction de leurs frais réels (*CGI, art. 83, 3<sup>o</sup>, al. 5*) peuvent déduire les dépenses réellement engagées au titre de l'utilisation à des fins professionnelles de leur véhicule s'ils sont en mesure d'apporter les justificatifs nécessaires (*BOI-RSA-BASE-30-50-30-20, § 380, 12 sept. 2012*).

Sont déductibles dans ce cas la somme correspondant :

- à la dépréciation effective annuelle du véhicule ;
- aux intérêts d'emprunt contracté pour l'achat du véhicule ;
- aux frais d'usage (frais de carburant, de garage, de stationnement, d'assurance) ;
- aux frais de péage d'autoroutes ;
- aux frais d'entretien et de réparations.

2. Les dépenses relatives à l'utilisation d'une voiture peuvent être évaluées par l'application d'un barème kilométrique annuellement publié par l'Administration.

Un barème kilométrique spécifique est également publié chaque année par l'Administration pour l'évaluation forfaitaire des frais des deux roues (vélomoteurs, scooters ou motos).

Ce barème ne peut être utilisé que pour les véhicules dont le salarié lui-même ou, le cas échéant, son conjoint, est personnellement propriétaire. Il peut également être utilisé pour les véhicules dont le salarié est copropriétaire (cas notamment des partenaires d'un pacte civil de solidarité, lorsque le véhicule a été acquis par l'un ou l'autre partenaire après la conclusion du pacte et qu'il est donc présumé, en application de l'article 515-5 du Code civil, indivis par moitié si l'acte d'acquisition n'en dispose autrement).

Il ne peut être utilisé si le véhicule est pris en location avec option d'achat, ni en cas d'utilisation d'un véhicule prêté (*BOI-RSA-BASE-30-50-30-20, § 380, 12 sept. 2012*).

S'agissant des titulaires de BNC, l'Administration a confirmé qu'il n'est pas possible d'appliquer le barème kilométrique à un véhicule pris en crédit-bail lorsque le contribuable n'a pas renoncé à la déduction des loyers (*BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 230, 12 sept. 2012*). A contrario, lorsque le contribuable renonce à la déduction des loyers, il peut utiliser le barème kilométrique. Cette solution prévue pour les titulaires de BNC paraît transposable aux salariés.

3. Le barème kilométrique publié par l'Administration prend en compte notamment les éléments suivants : dépréciation du véhicule, frais de réparation et d'entretien, dépenses de pneumatiques, consommation de carburant et primes d'assurance.

Certains frais ne sont pas pris en compte et peuvent, sous réserve des justifications nécessaires, être ajoutés au montant des frais de transport évalués en fonction du barème kilométrique.

Il s'agit notamment :

- des frais de garage, qui sont essentiellement constitués par les frais de stationnement au sens large (parcmètres, parking de plus ou moins longue durée). En revanche, l'affectation du garage de l'habitation principale à un véhicule qui fait l'objet d'une utilisation professionnelle ne justifie à ce titre aucune dépense supplémentaire ;
- des frais de péage d'autoroute ;
- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule, retenus au prorata de son utilisation professionnelle.

4. Par ailleurs, lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit la puissance administrative ou la cylindrée. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants.

Les intéressés doivent justifier de la fréquence, de l'importance et de la durée de leurs déplacements.

5. Pour l'imposition des revenus de l'année 2011, ce barème est utilisé de la façon suivante :

- les tranches relatives à des distances professionnelles parcourues inférieures à 5 000 km et supérieures à 20 000 km permettent la lecture directe du coût kilométrique ;
- la tranche intermédiaire met en œuvre une formule de calcul simple à appliquer au kilométrage professionnel effectué.

# Traitements et salaires

Tarif du barème kilométrique pour l'imposition des revenus de 2011

Puissance administrative	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au delà de 20 000 km
3 CV	$d \times 0,405$	$(d \times 0,242) + 818$	$d \times 0,283$
4 CV	$d \times 0,487$	$(d \times 0,274) + 1 063$	$d \times 0,327$
5 CV	$d \times 0,536$	$(d \times 0,3) + 1 180$	$d \times 0,359$
6 CV	$d \times 0,561$	$(d \times 0,316) + 1 223$	$d \times 0,377$
7 CV	$d \times 0,587$	$(d \times 0,332) + 1 278$	$d \times 0,396$
8 CV	$d \times 0,619$	$(d \times 0,352) + 1 338$	$d \times 0,419$
9 CV	$d \times 0,635$	$(d \times 0,368) + 1 338$	$d \times 0,435$
10 CV	$d \times 0,668$	$(d \times 0,391) + 1 383$	$d \times 0,46$
11 CV	$d \times 0,681$	$(d \times 0,41) + 1358$	$d \times 0,478$
12 CV	$d \times 0,717$	$(d \times 0,426) + 1 458$	$d \times 0,499$
13 CV et plus	$d \times 0,729$	$(d \times 0,444) + 1 423$	$d \times 0,515$

d représente la distance parcourue

Les éléments figurant dans le barème sont indicatifs, les contribuables conservent le droit de faire état de frais plus élevés, à condition d'apporter les justifications nécessaires.

## RÉGIME NOUVEAU

6. L'article 6 de la loi de finances pour 2013 institue un dispositif légal de plafonnement des déductions effectuées par les salariés qui optent pour la déduction des frais réels au titre de l'utilisation de leur véhicule (CGI, art. 83, 3°, al. 8 et 9 nouveaux). Le dispositif légal offre l'alternative suivante aux salariés :

► soit évaluer les frais de déplacement à partir d'un barème forfaitaire, fixé par arrêté, en fonction de la puissance administrative du véhicule, retenue dans la limite maximale de 7 CV (au lieu de 13 CV actuellement) et de la distance annuelle parcourue ;

L'amendement adopté en première lecture à l'Assemblée nationale prévoyait de plafonner le barème kilométrique à 6 CV. Un amendement adopté à l'Assemblée nationale en nouvelle lecture a finalement porté ce seuil à 7 CV afin de tenir compte, d'une part, des conséquences dommageables à l'égard de certains salariés en particulier ceux de zones rurales n'ayant pas d'autre choix que celui d'utiliser un véhicule et, d'autre part, de la volonté de favoriser le verdissement du parc automobile tout en permettant d'en réduire le coût budgétaire.

► soit retenir les frais de déplacement réellement exposés, dans la limite de la déduction résultant de l'application du barème forfaitaire, à distance parcourue identique, pour un véhicule de la puissance administrative maximale retenue par le barème.

7. **Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 1° de la présente loi, ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus perçus en 2012.

### ► Règles légales d'évaluation forfaitaire des frais de voiture

#### Plafonnement du barème kilométrique

8. Les salariés qui optent pour l'évaluation forfaitaire de leurs frais de véhicules devront utiliser un barème kilométrique forfaitaire plafonné à 7 CV (au lieu de 13 CV actuellement) fixé par arrêté (CGI, art. 83, 3°, al. 8 nouveau).

Le barème kilométrique publié pour les salariés étant également utilisé par les titulaires de BNC, le plafonnement à 7 CV de l'évaluation forfaitaire de leurs frais de véhicules leur est également applicable. En revanche, ils ne sont pas concernés par le dispositif de plafonnement de la déduction de leurs frais réels de véhicules (V. n° 25).

Les règles d'évaluation forfaitaire des frais de voiture de salariés, résultant jusqu'ici uniquement de la doctrine administrative, disposent désormais d'une base légale.

**Remarque :** Cette mesure devrait également avoir des conséquences en matière sociale puisque lorsque le travailleur salarié ou assimilé est contraint d'utiliser son véhicule personnel pour effectuer le trajet domicile-lieu de travail, ou pour effectuer des déplacements professionnels, l'employeur peut déduire l'indemnité forfaitaire kilométrique dans les limites fixées par les barèmes kilométriques annuellement publiés par l'administration fiscale (V. étude S-75 300-139 et s.). On rappelle à cet effet que l'exonération au titre des charges sociales des dépenses exposées par le salarié pour l'utilisation de son véhicule personnel à des fins professionnelles peut être admise dans la limite de ce barème et sous réserve du respect de certaines conditions. Au plan fiscal, la prise en charge des frais de transport domicile/travail des salariés par l'employeur

# Traitements et salaires

est toujours imposable dès lors que les dépenses correspondantes sont soit couvertes par la déduction de 10 %, soit déduites pour leur montant réel. En revanche, la prise en charge par l'employeur des frais de déplacement des salariés, autres que ceux afférents au trajet domicile/travail, constitue une allocation pour frais d'emploi exonérée d'impôt sur le revenu dès lors qu'elle est utilisée conformément à son objet. Les indemnités kilométriques ainsi versées sont réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants résultant de l'application du barème kilométrique.

Puissance administrative	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au delà de 20 000 km
3 CV	$d \times 0,405$	$(d \times 0,242) + 818$	$d \times 0,283$
4 CV	$d \times 0,487$	$(d \times 0,274) + 1 063$	$d \times 0,327$
5 CV	$d \times 0,536$	$(d \times 0,3) + 1 180$	$d \times 0,359$
6 CV	$d \times 0,561$	$(d \times 0,316) + 1 223$	$d \times 0,377$
7 CV et plus	$d \times 0,587$	$(d \times 0,332) + 1 278$	$d \times 0,396$

Un salarié utilisant un véhicule de 10 CV a parcouru une distance annuelle de 21 000 km en 2012.

En optant pour l'évaluation forfaitaire de ses frais de voiture, ce salarié peut déduire un montant de 8 316 € ( $21\,000 \times 0,396$ ) en application du nouveau barème forfaitaire. Le régime antérieur lui aurait permis de bénéficier d'une déduction de 9 660 € ( $21\,000 \times 0,46$ ).

## Nature des frais couverts par le barème

10. La loi prévoit désormais expressément la nature des frais non couverts par le barème forfaitaire. Ainsi, le barème forfaitaire est censé couvrir la totalité des frais liés au véhicule exposés par un salarié, à l'exception :

- des frais de péage, de garage ou de parking ;
- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé.

Ces frais peuvent donc être déduits, au prorata de l'usage professionnel du véhicule, pour leur montant réel en sus du montant de la déduction résultant du barème kilométrique forfaitaire.

Remarque : La loi ne prévoyant pas des conditions liées à la propriété du véhicule, le barème kilométrique pourra être utilisé par les salariés qu'ils soient ou non propriétaires de leur véhicule.

## ► Plafonnement de la déduction des frais réels de voiture des salariés

11. Lorsque les salariés ne font pas application du barème forfaitaire, la déduction d'une fraction de leurs frais réels de voiture est soumise à un plafonnement.

## Frais réels dont la déduction est plafonnée

12. Les frais réels dont la déduction est plafonnée sont les frais autres que les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé.

Il s'agit notamment des frais liés :

- à la dépréciation effective annuelle du véhicule ;

9. Le barème forfaitaire sera fixé par arrêté du ministre Budget en fonction de la puissance administrative du véhicule dans la limite maximale de 7 CV.

Exemple : Pour les besoins de notre exemple, afin de mesurer la portée pratique de la mesure, retenons l'hypothèse où le barème actuel serait maintenu (en supprimant seulement les tranches supérieures à 7 CV). Le nouveau barème se présenterait ainsi :

Cette notion est différente de celle d'amortissement. La dépréciation effective peut, en pratique, s'exprimer :

pour la première année, par la différence entre le prix d'acquisition (neuf ou d'occasion) et la valeur sur le marché d'occasion au 31 décembre de ladite année ;

pour les années suivantes, par la différence entre les valeurs sur ledit marché le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre, sous réserve d'une dépréciation exceptionnelle propre au véhicule considéré.

– à l'usage du véhicule (frais de carburant, d'assurance, etc.) ;

– à l'entretien et aux réparations.

## Modalités de calcul du plafonnement

13. Le plafond de déduction des frais réels est égal au montant qui serait admis en déduction en application du barème forfaitaire, à distance parcourue identique, pour un véhicule de 7 CV (CGI, art. 83, 3<sup>o</sup>, al. 9 nouveau).

En d'autres termes, pour déterminer le plafond de déduction qui leur est applicable, les salariés doivent calculer (en retenant le nombre de kilomètres effectués à titre professionnel) le montant de la déduction forfaitaire en retenant l'indice kilométrique fixé pour les véhicules de 7 CV et plus (même si leur véhicule est d'une puissance fiscale inférieure).

Exemple : Un salarié utilisant un véhicule de 5 CV a parcouru à titre professionnel une distance annuelle de 4 000 km en 2012.

Il utilise ce véhicule à hauteur de 60 % à usage professionnel.

Les frais réels professionnels soumis à plafonnement s'élèvent 3 100 €.

Les intérêts acquittés au titre de l'acquisition du véhicule ainsi que les frais de péage et parking s'élèvent à 900 €

Calcul du plafond de déduction des frais réels (sur la base du barème forfaitaire 2011, V § 5) :

$4\,000 \times 0,587$  (7CV) = 2 348 €.

Les frais réels soumis à plafonnement (3 100 €) seront retenus dans la limite de 2 348 €

Montant de la déduction autorisée :  $2\,348 \text{ €} + 540 \text{ €}$  ( $900 \times 60 \%$ ) = 2 888 €.■

## 18 PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

### Régime d'imposition

Étude F-11 850 et F-11 855

## Aménagement du régime d'imposition des plus-values immobilières

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 15*

*L. fin. rect 2012, adoptée le 19 déc. 2012 (art 24 sexies du projet)*

Plusieurs modifications sont apportées au régime des plus-values immobilières des particuliers.

Les plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant sont soumises à des règles d'imposition spécifiques comportant quatre caractéristiques principales :

- l'abattement pour durée de détention est supprimé pour les plus-values réalisées au titre de cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 sous réserve d'une mesure transitoire d'entrée en vigueur ;
- les plus-values seront soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu à compter de 2015 ;
- l'imposition au taux proportionnel de 19 % sera maintenue à titre d'acompte et imputée sur l'impôt calculé selon le barème progressif ; cette imputation donnera lieu, le cas échéant au remboursement de l'excédent de versement ;
- les plus-values sont prises en compte dans le revenu net global des contribuables non résidents soumis aux prélèvements prévus à l'article 244 bis A du CGI.

Les plus-values immobilières, autres que celles portant sur des terrains à bâtir :

- bénéficient d'un abattement exceptionnel de 20 % lorsqu'elles sont réalisées au cours de l'année 2013 (l'abattement ne s'applique pas aux prélèvements sociaux) ;
- supportent une nouvelle taxe progressive (2 à 6 %) lorsque leur montant est supérieur à 50 000 € (mesure issue de la loi de finances rectificative pour 2012 et applicable aux cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013).

Les dispositifs d'exonération prévus en faveur des plus-values immobilières réalisées par les particuliers en cas de cession directe ou indirecte à un organisme en charge du logement social sont reconduits du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014.

Les plus-values immobilières réalisées par des non-résidents à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 sont prises en compte dans l'assiette du revenu fiscal de référence.

## RÉGIME ACTUEL

1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004 (*L. fin. 2004, n° 2003-1311, 30 déc. 2003, art. 10*) les plus-values immobilières des particuliers anciennement soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu, sont imposables à l'impôt sur le revenu à taux proportionnel déterminé (19 % pour les cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 contre 16 % antérieurement : *V. D.O Actualité 47/2010, n° 18, § 1 et s.*) auxquels s'ajoutent les prélèvements sociaux au titre des produits de placement au taux global de 15,5 % depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2012. En outre, ces plus-values doivent être déclarées lors de la cession des biens et l'impôt doit être acquitté concomitamment.

2. En cas de vente d'un immeuble, le contribuable est déchargé de toute obligation fiscale. C'est au notaire qu'il appartient d'établir la déclaration de plus-values (formulaire n° 2048-Imm) et de payer l'impôt sur le revenu, au taux forfaitaire de 19 % ou 33,1/3 % ou 50 %, ainsi que les prélèvements sociaux pour le compte du vendeur lors de la publicité foncière.

3. L'assiette de la plus-value brute imposable est déterminée par la différence entre, d'une part, le prix de cession, et d'autre part, le prix d'acquisition, lequel n'est pas revalorisé de l'érosion monétaire.

La plus-value ainsi déterminée est réduite d'un abattement en fonction de la durée de détention du bien (*CGI, art. 150 VC*).

4. Cet abattement, initialement fixé à 10 % par année entière de détention au-delà de la cinquième année, est déterminé suivant une cadence progressive pour les plus-values réalisées depuis le 1<sup>er</sup> février 2012 (*L. fin. rect., n° 2011-1117, 19 sept. 2011 : V. D.O Actualité 32/2011, n° 3, § 5 et s.*) :

- 2 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième ;
- 4 % pour chaque année de détention au-delà de la dix-septième ;
- 8 % pour chaque année au-delà de la vingt-quatrième.

Ainsi, est instituée une exonération des plus-values au bout de 30 ans de détention contre 15 ans auparavant.

L'entrée en vigueur a été anticipée pour les apports en société intervenus à compter du 25 août 2011, lorsque l'apporteur ou l'un des membres de son groupe familial est associé de la société bénéficiaire de l'apport.

Elle a été différée pour les cessions de terrains à bâtir engagées par une promesse de vente enregistrée avant le 25 août 2011 et lorsque la vente est conclue avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

## RÉGIME NOUVEAU

5. L'article 15 de la loi de finances apporte plusieurs modifications au régime des plus-values immobilières des particuliers :

► les plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant sont soumises à des règles d'imposition spécifiques (suppression de l'abattement pour durée de détention à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 et imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015) (V. § 7) ;

► les plus-values immobilières autres que celles portant sur des terrains à bâtir :

– bénéficient d'un abattement exceptionnel de 20 % lorsqu'elles sont réalisées au cours de l'année 2013 (l'abattement ne s'applique pas aux prélèvements sociaux) (V. § 28 à 36) ;

– supportent une nouvelle taxe progressive (2 à 6 %) lorsque leur montant est supérieur à 50 000 € (cette mesure, issue de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 et applicable aux cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 fait l'objet d'une présentation synthétique) (V. § 37 à 42) ;

► les dispositifs d'exonération prévus en faveur des plus-values immobilières réalisées par les particuliers en cas de cession directe ou indirecte à un organisme en charge du logement social sont reconduits du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014 (V. § 43) ;

► les plus-values immobilières réalisées par des non-résidents à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 sont prises en compte dans l'assiette du revenu fiscal de référence (V. § 44 à 46).

### ► Règles d'imposition spécifiques aux plus-values de cession de terrains à bâtir

6. Des règles d'imposition spécifiques aux plus-values de cessions de terrains à bâtir ou de droits relatifs à de tels biens sont instituées.

La modification introduite par le présent article vise à éviter la rétention longue de terrains constructibles en période de pénurie d'offre. En effet, les propriétaires de terrains à bâtir n'auront plus d'intérêt fiscal à les conserver plus de trente ans. Cette mesure constitue un frein à la prolongation de la détention d'un patrimoine immobilier à seule fin de réduire ou de supprimer la plus-value taxable.

Ce n'est pas la première fois que le législateur instaure une taxation spécifique des plus-values afférentes aux seuls terrains à bâtir. Un tel régime avait déjà été mis en place par la loi de finances pour 1964, avant d'être supprimé par la loi de finances rectificative pour 1987. Il est aujourd'hui rétabli dans son principe. La part des plus-values de cession concernant les terrains à bâtir représente actuellement le quart de l'ensemble des plus-values immobilières taxées.

7. Le nouveau régime d'imposition des plus-values de cession de terrains à bâtir, comporte trois caractéristiques principales permettant de le distinguer du régime général d'imposition des plus-values immobilières :

– l'absence d'abattement pour durée de détention (CGI, art. 150 VC, I, al. 1 complété) ;

– l'imposition des plus-values au barème progressif de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 150 VH bis nouveau) ;

– le maintien, à titre d'acompte, de l'imposition au taux proportionnel de 19 %, acquittée dans le mois suivant la date de l'acte notarié et imputée sur l'impôt calculé selon le barème progressif ;

– la prise en compte, pour la détermination du revenu net global servant de base au calcul de l'impôt, des plus-values réalisées des contribuables non résidents soumis

aux prélèvements prévus à l'article 244 bis A du CGI (CGI, art. 244 bis A, V, al. 1 complété).

8. **Entrée en vigueur** - La suppression de l'abattement pour durée de détention s'applique aux plus-values afférentes aux terrains à bâtir ou à des droits portant sur de tels biens réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (Art. 10, III, B).

Toutefois, un dispositif transitoire maintient le bénéfice du régime actuel de l'abattement pour durée de détention (CGI, art. 150 VC) en faveur des cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant pour lesquelles une promesse de vente a acquis date certaine avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et l'acte de vente est signé avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 (Art. 10, III, B).

Remarque : Conformément aux dispositions de l'article 1328 du Code civil, trois événements confèrent une date certaine à un acte sous seing privé :

– l'enregistrement de l'acte ;

– le décès de l'un de ceux qui ont signé l'acte, l'acte recevant une date fixe à la date du décès ;

– la constatation de la substance de l'acte sous seing privé dans un acte dressé par un officier public.

Dès lors, les promesses qui n'auraient pas acquis date certaine dans les conditions précitées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 ne sont pas concernées par la mesure transitoire.

La loi n'est pas restrictive s'agissant des promesses de ventes visées par la mesure. Dès lors, sont visées aussi bien les promesses synallagmatiques de vente que les promesses unilatérales de vente, dont la validité juridique est soumise à l'obligation d'être constatées par un acte authentique ou par un acte sous seing privé enregistré dans le délai de dix jours à compter de la date de son acceptation par le bénéficiaire (à défaut la promesse unilatérale de vente de biens immobiliers sera frappée de nullité).

9. L'imposition au barème progressif des plus-values afférentes aux cessions de terrains à bâtir s'applique aux cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

### Contribuables concernés

10. La définition des contribuables concernés par les nouvelles modalités de calcul des plus-values de cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant recouvre celle prévue pour l'ensemble des plus-values immobilières (CGI, art. 150 U, I, al. 1). Sont ainsi visés :

► les personnes physiques ;

Le régime d'imposition s'applique aux plus-values réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé. Il ne s'applique donc pas, en principe, aux profits tirés d'une activité professionnelle imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles et bénéfices non commerciaux. Ainsi, les profits réalisés par les marchands de biens et lotisseurs ayant cette qualité, ainsi que les profits de construction réalisés à titre habituel, ne sont pas concernés par le régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers (BOI-RFPI-PVI-10-10, 12 sept. 2012, § 10).

► les sociétés ou groupements relevant des articles 8 à 8 ter du CGI (CGI, art. 150 U, I, al. 1).

Il s'agit des sociétés de personnes exerçant une activité non professionnelle, relevant de l'impôt sur le revenu dont les bénéfices sont imposés entre les mains de leurs associés et dont le siège est en France. Le régime d'imposition des plus-values immobilières ne s'applique pas aux sociétés de personnes ayant un objet industriel, commercial, artisanal, agricole ou non commercial (BOI-RFPI-PVI-10-10, 12 sept. 2012, § 30 et s.).

11. Toutefois, les règles spécifiques d'imposition des plus-values de cession de terrains à bâtir sont également appliquées aux personnes et aux sociétés visées au § 10 n'ayant pas leur domicile fiscal en France (CGI, art. 244 bis A, V, al. 1 complété).

L'application des règles spécifiques d'imposition des plus-values de cession de terrains à bâtir aux contribuables non-résidents se combine avec le prélèvement spécifique prévu à l'article 244 bis A du CGI (V. § 44).

## Notion de terrain à bâtir

**12.** La notion de terrain à bâtir est définie par renvoi aux dispositions de l'article 257, I, 2, 1° du CGI applicables en matière de TVA. La doctrine applicable en matière de TVA comporte de nombreuses précisions relatives à la notion de terrain à bâtir qui devraient être transposées en matière de plus-values immobilières (V. *BOI-TVA-IMM-10-10-10-40*, 12 sept. 2012).

Les droits relatifs aux terrains à bâtir s'entendent des **droits réels immobiliers** et notamment de l'usufruit, de la nue-propriété, des servitudes, du droit de surélévation, de la mitoyenneté, du bail emphytéotique.

**13. Principes de qualification des terrains à bâtir** - Sont considérés comme des terrains à bâtir les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents qui caractérisent leur situation au regard des règles d'urbanisme (*CGI*, art. 257, I, 2, 1° ; *BOI-TVA-IMM-10-10-10-20*, § 10, 12 sept. 2012). La qualification de terrain à bâtir repose donc sur un **critère objectif de constructibilité effective**.

Ainsi, sont considérés comme terrains à bâtir, sous réserve des dispositions particulières aux zones de montagne et au littoral :

- les terrains situés dans les zones urbaines ;
- les zones ouvertes à l'urbanisation des zones à urbaniser ;
- les zones constructibles des cartes communales ;
- les parties constructibles des communes ;
- les périmètres constructibles en zones naturelles et forestières.

Sont sans incidence sur cette qualification tant les intentions de l'acquéreur du terrain que l'emploi qui en est effectivement fait.

**14.** La qualification de terrain à bâtir est exclusive de la notion d'immeuble bâti. Ainsi, **peut seul constituer un terrain à bâtir un terrain qui ne comporte pas d'ores et déjà des bâtiments, au sens de constructions incorporées au sol**, qu'il s'agisse d'immeubles neufs ou achevés depuis plus de cinq ans (*BOI-TVA-IMM-10-10-10-20*, § 110, 12 sept. 2012).

La seule intention de démolir un immeuble existant ne suffit pas à caractériser un terrain à bâtir. En sens inverse, **un immeuble dont l'état le rend impropre à un quelconque usage doit être assimilé à un terrain à bâtir** (il peut s'agir d'une ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, d'un bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, d'un immeuble frappé d'un arrêté de péril ou d'un chantier inabouti).

**15. Cas particulier des cessions mixtes** - En cas de cession dans un seul et même acte d'un terrain à bâtir et d'un immeuble bâti, il convient de déterminer la nature des plus-values imposables, afin d'y appliquer le régime fiscal correspondant comme suit :

► en présence d'une division parcellaire permettant de distinguer la part de l'emprise libre de constructions utilisables (susceptible d'être qualifiée comme terrain à bâtir) et la part déjà bâtie utilisable comme telle (susceptible d'être qualifiée d'immeuble bâti), il y aurait lieu de procéder au calcul et à l'imposition de deux catégories de plus-values selon les dispositions qui sont propres à chacune d'elles :

- la plus-value afférente au terrain à bâtir serait déterminée sans application d'aucun abattement ;
- la plus-value afférente à l'immeuble bâti serait réduite de l'abattement pour durée de détention (*CGI*, art. 150 VC)

complété par l'abattement exceptionnel de 20 % si elle est réalisée en 2013 (V. § 28 à 36) ;

► en l'absence d'une telle division parcellaire l'ensemble devrait être considéré en tant qu'immeuble bâti, le terrain constituant le prolongement direct et accessoire d'un bâtiment lui-même en état d'être utilisé.

Dès lors, la plus-value de cession serait calculée suivant les règles applicables aux immeubles bâtis et bénéficierait donc de l'abattement pour durée de détention ainsi que de l'abattement exceptionnel de 20 % le cas échéant (V. § 28 à 36).

## Plus-values placées hors du champ d'application du nouveau régime

**16.** Les plus-values afférentes aux cessions d'immeubles bâtis ou de terrains nus non constructibles ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière sont déterminées dans les conditions de droit commun. Leur assiette imposable est réduite de l'abattement pour durée de détention et leurs plus-values sont exonérées au bout de 30 ans de détention du bien cédé.

**17.** Les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière au sens des articles 150 UB (cédant résident) ou 244 bis A du CGI (cédant non résident) ouvrent droit à l'abattement pour durée de détention quelle que soit la nature des biens immobiliers composant l'actif de ces sociétés.

La plus-value immobilière résultant de la cession de titres d'une société dont l'actif est composé de terrains à bâtir peut ainsi être corrigée de l'abattement pour durée de détention.

**18.** Les plus-values de cession de terrains à bâtir et les droits s'y rapportant peuvent toujours bénéficier des dispositifs d'exonération en vigueur prévus notamment en faveur :

- des cessions de biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de remploi est satisfaite (*CGI*, art. 150 U, II, 4°),
- des cessions de biens réalisées lors de certaines opérations de remembrement ou opérations assimilées (*CGI*, art. 150 U, II, 5°),
- des cessions dont le prix est inférieur ou égal à 15 000 € (*CGI*, art. 150 U, II, 6°),
- des titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité (*CGI*, art. 150 U, III, ),
- de certains partages quand bien même ils s'effectuent à charge du versement d'une soulte (*CGI*, art. 150 U, IV).

## Assiette d'imposition

**19.** L'assiette des plus-values de cessions de terrains à bâtir et des droits s'y rapportant est désormais constituée par la plus-value brute imposable sans prise en compte d'un abattement pour durée de détention (*CGI*, art. 150 VC, I, al. 1 complété).

En cas de vente d'un terrain à bâtir par fractions successives constatée par le même acte soumis à publication ou à enregistrement et entre les mêmes parties, aucun abattement pour durée de détention ne peut être appliqué pour déterminer la plus-value ou moins-value brute (*CGI*, art. 150 VD, II, complété).

**20.** Les modalités de détermination du prix de cession (*CGI*, art. 150 VA) et du prix d'acquisition (*CGI*, art. 150 VB) du terrain ou des droits s'y rapportant ne sont pas modifiées.

## Imposition au barème progressif à compter de 2015

**21.** Les plus-values de cession de terrains à bâtir et de droits s'y rapportant sont soumises au barème progressif

de l'IR, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, mais elles demeureront soumises au prélèvement forfaitaire de 19 % qui a valeur d'acompte.

**22.** Du fait de l'imposition au barème de l'impôt sur le revenu de ces plus-values, les contribuables concernés auront la faculté de déduire une fraction de la CSG acquittée (5,1 points), en application de l'article 136-7, I, 2° du Code de la sécurité sociale (CGI, art. 151 quinquies, II complété).

Sur les aménagements apportés par l'article 9 de la loi de finances pour 2013 aux règles de déductibilité partielle de la CSG, V. n° 8, § 1 et s.

**23. Maintien du prélèvement forfaitaire de 19 %** - Ni le prélèvement forfaitaire de 19 %, ni les modalités de déclaration et de paiement du régime actuel ne sont remis en cause. Toutefois ce prélèvement n'est plus libératoire de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 150 VH bis nouveau).

Ainsi, les plus-values de cession de terrains à bâtir continueront à être déclarées (formulaire n° 2048-Imm) dans le mois suivant leur cession.

Le notaire demeurera chargé de procéder pour le compte de son client, au calcul de la plus-value imposable ainsi qu'au versement de l'impôt au taux forfaitaire maintenu à 19 % et des prélèvements sociaux correspondants.

**24. Modalités d'imposition au barème progressif** - Les plus-values de cessions de terrains à bâtir déterminées suivant les modalités prévues aux articles 150 V à 150 VB et 150 VD du CGI sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

L'assiette imposable est donc la même que celle retenue pour l'imposition à la source et correspond à la plus-value brute sans prise en compte d'aucun abattement pour durée de détention.

**25.** Afin de limiter les effets de la progressivité de l'impôt, les plus-values afférentes aux terrains à bâtir détenus depuis plus de quatre ans à la date de la cession peuvent bénéficier du système de quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (coefficient de 4), même si leur montant n'excède pas la moyenne des revenus nets imposables des trois dernières années (CGI, art. 163-0 A, I complété).

L'imposition de ces plus-values selon la règle du quotient est une faculté offerte au contribuable qui doit donc en faire expressément la demande.

Les modalités d'application du quotient sont celles prévues pour les revenus exceptionnels (V. BOI-IR-LIQ-20-30-20, § 350 à 380, 12 sept. 2012).

**26. Imputation du prélèvement de 19 % sur l'impôt dû** - Les plus-values de cession de terrains à bâtir et les droits s'y rapportant sont prises en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 du CGI. Le prélèvement de 19 % s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu déterminé dans les conditions prévues à l'article 197 du CGI.

S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué (CGI, art. 200 B, II, nouveau).

Les contribuables domiciliés fiscalement en France qui ont un taux moyen d'imposition inférieur à 19 % (taux de l'impôt forfaitaire payé à la source) se verront restituer l'excédent d'impôt payé à la source. Dans le cas contraire, ils seront redevables d'un complément d'impôt sur le revenu.

**27. Modalités d'application aux contribuables non résidents** - Les plus-values de cession de terrains à bâtir réalisées par des contribuables non résidents sont prises en compte pour la détermination de leur revenu net global. Le caractère libératoire des prélèvements auxquels sont soumis ces contribuables sur les plus-values de cession

de terrains à bâtir et des droits s'y rapportant en application des articles 244 bis A, I et 200 B, I du CGI est supprimé.

Le taux de prélèvement de 19 % est le taux applicable lorsque le cédant est domicilié en France ou dans un autre État de l'Espace économique européen (Union européenne, Islande, Norvège et Liechtenstein).

Le taux de 33,1/3 % est le taux applicable lorsque le cédant est domicilié dans un État tiers à l'EEE.

Le taux de 50 % est le taux applicable lorsque le cédant est domicilié dans un État ou territoire non coopératif (ETNC). Ce taux est porté à 75 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, par le dernier alinéa du 1 du I de l'article 9 de la loi de finances pour 2013.

Par ailleurs, les non-résidents sont également assujettis aux prélèvements sociaux au taux de 15,5 % au titre de leurs plus-values immobilières de source française réalisées à compter du 17 août 2012 (L. fin. rect. 2012 n° 2012-958, 17 août 2012, art. 29 : V. D.O Actualité, 30/2012, n° 2, § 1 et s.).

Ces prélèvements sont imputables sur le montant de l'impôt sur le revenu déterminé dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI.

En application de l'article 197 A du CGI, l'impôt sur le revenu ne pourrait être inférieur à 20 % du revenu net imposable (ou à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les DOM) à moins que le contribuable ne justifie que le taux de l'impôt français sur l'ensemble de ses revenus français et étrangers serait inférieur à ces minima.

Le cas échéant l'excédent d'impôt leur sera restitué, sauf lorsqu'ils sont domiciliés dans un établissement ou territoire non coopératif (ETNC) (CGI, art. 244 bis A, V, al. 1 complété).

## ► Institution d'un abattement exceptionnel de 20 % sur les plus-values immobilières (hors terrains à bâtir)

**28.** Un abattement exceptionnel de 20 % est institué sur les plus-values immobilières des particuliers relevant du régime fiscal de droit commun soumises à l'impôt sur le revenu et réalisées en 2013 (Art. 15, II).

**29. Entrée en vigueur** - L'abattement de 20 % s'applique aux plus-values résultant des seules cessions à titre onéreux réalisées en 2013.

Par cession à titre onéreux, il y a lieu d'entendre toutes les transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant. Elles comprennent notamment, en dehors des ventes proprement dites, les échanges, les apports en société, les partages et les licitations.

## Plus-values concernées

**30.** Sont réduites d'un abattement supplémentaire de 20 % les plus-values immobilières des particuliers éligibles à l'abattement pour durée de détention.

**31.** L'abattement exceptionnel de 20 % s'applique aux plus-values déterminées dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VD du CGI. Il s'agit donc des plus-values immobilières relevant du régime fiscal d'imposition des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu. Toutefois, ne sont pas éligibles à l'abattement exceptionnel les plus-values afférentes aux terrains à bâtir ou à des droits y afférents.

Ainsi, sont donc concernées par la mesure exceptionnelle, les plus-values de cessions :

- de biens ou de droits immobiliers (CGI, art. 150 U) autres que des terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant ;
- 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 mentionnés à l'article 239 nonies du CGI (CGI, art. 150 UC).



# Plus-values des particuliers

**32.** S'agissant des contribuables fiscalement domiciliés en France, sont éligibles à l'avantage fiscal les plus-values réalisées par :

- les cédants personnes physiques domiciliés fiscalement en France ;
- les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter dont le siège est en France, au prorata des droits détenus par les associés personnes physiques fiscalement domiciliés en France ;
- les fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI au prorata des parts détenues par les associés personnes physiques fiscalement domiciliés en France.

**33.** S'agissant des contribuables fiscalement domiciliés hors de France, les plus-values immobilières des non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu sont déterminées suivant les modalités prévues aux articles 150 V à 150 VD du CGI. Ainsi, l'abattement de 20 % devrait également leur être applicable dès lors que les biens ou droits cédés entrent dans le champ d'application de la mesure.

- Devrait ainsi bénéficier de la mesure les plus-values réalisées par :
- les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B ;
  - les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France, au prorata des droits détenus par leurs associés personnes physiques ;
  - les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter dont le siège social est situé en France, au prorata des droits sociaux détenus par leurs associés personnes physiques ;
  - les fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI, au prorata des parts détenues par des porteurs personnes physiques.

## Portée de l'abattement exceptionnel

**34.** L'abattement de 20 % est pris en compte pour la détermination de l'assiette fiscale mais n'est pas applicable pour l'établissement des prélèvements sociaux.

**35. Réduction de l'assiette retenue pour la détermination de l'impôt sur le revenu** - L'abattement exceptionnel de 20 % s'applique sur la plus-value déterminée dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VD du CGI et soumise à imposition à la source au taux forfaitaire.

Ainsi, cet abattement est pratiqué sur la plus-value nette imposable, après application de l'abattement progressif pour durée de détention et après prise en compte, le cas échéant, des moins-values.

Lorsque le bien ou droit cédé est détenu depuis moins de 5 ans, la plus-value brute est réduite du seul abattement exceptionnel de 20 %.

Remarque : L'abattement exceptionnel de 20 % constitue l'équivalent de l'avantage fiscal escompté au titre de l'abattement pour durée de détention lorsque le bien cédé est détenu depuis au moins 15 ans.

**36. Maintien de l'assiette retenue pour la détermination des contributions sociales** - L'abattement exceptionnel n'est pas pris en compte pour l'établissement des contributions sociales. Ces impositions restent assises sur la plus-value imposable déterminée dans les conditions de droit commun.

Exemple : soit une plus-value nette, après application de l'abattement pour durée de détention mais avant réduction de l'abattement de 20%, d'un montant de 300 000 €.

	PV nette avant abattement exceptionnel de 20 % (300 000 €)	PV nette après abattement exceptionnel de 20 % (240 000 €)	Économie d'impôt
Impôt dû au taux de 19 %	57 000 €	45 600 €	11 400 €
Prélèvements sociaux au taux global de 15,5 %	46 500 €	46 500 €	
Contributions sociales calculées sur la plus-value après application de l'abattement pour durée de détention mais avant application de l'abattement exceptionnel de 20 %.		0	
<b>Total</b>	<b>103 500 €</b>	<b>92 100 €</b>	<b>11 400 €</b>

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

**37.** Une nouvelle taxe sur les plus-values immobilières supérieures à 50 000 € est introduite par l'article 24 sexies du projet de la dernière loi de finances rectificative pour 2012 (CGI, art. 1609 *nonies G nouveau* : V. D.O Actualité 46/2012, n° 1, § 4). Nous présentons les principales caractéristiques de cette taxe qui fera l'objet d'un commentaire plus détaillé dans un prochain numéro de la Revue.

**38. Entrée en vigueur** - La nouvelle taxe s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, à l'exception de celles pour lesquelles une promesse de vente a acquis date certaine avant le 7 décembre 2012.

Elle fait toutefois l'objet d'une réduction en 2013, par application du nouvel abattement exceptionnel supplémentaire de 20 % (V. § 28 à 36).

**39. Personnes concernées** - La taxe est due sur les plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques ou des sociétés ou groupements relevant des articles 8 à 8 ter du CGI et dans celles prévues à l'article 244 bis A par les contribuables non domiciliés fiscalement en France assujettis à l'impôt sur le revenu.

**40. Biens concernés** - Sont visées toutes les cessions des biens immobiliers à l'exception :

- des terrains à bâtir ;
- des biens immobiliers dont les plus-values sont exonérées, notamment les plus-values réalisées lors de la cession de l'habitation principale.

**41. Assiette** - Cette taxe est due à raison des plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 €, selon le barème suivant, appliqué au montant total de la plus-value imposable :

# Plus-values des particuliers

Montant de la plus-value imposable (euros)	Montant de la taxe
De 50 001 à 60 000	$2\% \text{ PV} - (60\,000 - \text{PV}) \times \frac{1}{20}$
De 60 000 à 100 000	2 % PV
De 100 001 à 110 000	$3\% \text{ PV} - (110\,000 - \text{PV}) \times \frac{1}{10}$
De 110 001 à 150 000	3 % PV
De 150 001 à 160 000	$4\% \text{ PV} - (160\,000 - \text{PV}) \times \frac{15}{100}$
De 160 001 à 200 000	4 % PV
De 200 001 à 210 000	$5\% \text{ PV} - (210\,000 - \text{PV}) \times \frac{20}{100}$
De 210 001 à 250 000	5 % PV
De 250 001 à 260 000	$6\% \text{ PV} - (260\,000 - \text{PV}) \times \frac{25}{100}$
Supérieur à 260 000	6 % PV

(PV = montant de la plus-value imposable)

**42. Modalités d'application** - Elle est due par le cédant et exigible lors de la cession, sur la base d'une déclaration spécifique déposée dans les mêmes conditions que la déclaration des plus-values immobilières (CGI, art. 150 VG, I, 1°, 2° et 4° et II).

► **Exonération des plus-values immobilières des particuliers en cas de cession directe ou indirecte à un organisme en charge du logement social**

**43.** L'article 87, II bis de la loi de finances pour 2012 prévoit de reconduire, pour les cessions intervenues du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014, deux dispositifs d'exonération qui se sont éteints au 31 décembre 2011 :

► l'exonération temporaire prévue en faveur des plus-values immobilières réalisées lors de la cession par les particuliers de biens immobiliers au profit d'un organisme en charge du logement social (CGI, art. 150 U, II, 7°) ;

► l'exonération des plus-values immobilières réalisées lors de la cession par les particuliers de biens immobiliers au profit d'une collectivité territoriale, d'un établissement public de coopération intercommunale (EPCI) ou d'un établissement public foncier (EPF) en vue de leur cession ultérieure dans un délai d'un an (ou trois ans lorsque le cédant est un établissement public foncier) à compter de

l'acquisition des biens concernés à un organisme chargé du logement social (CGI, art. 150 U, II, 8°).

► **Intégration des plus-values immobilières des non-résidents dans le revenu fiscal de référence (RFR)**

**44.** Le revenu fiscal de référence (RFR) permet d'appréhender la plupart des ressources effectivement perçues par un foyer fiscal au cours d'une année civile. Il s'entend du **montant net des revenus et plus-values retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu** (sans qu'il soit fait application des règles de quotient définies à l'article 163-0 A du CGI), majoré de certaines charges déductibles du **revenu imposable** constituant des dépenses d'ordre personnel, de certains revenus et profits exonérés d'impôt sur le revenu ou faisant l'objet d'un report ou d'un sursis d'imposition, de certains abattements appliqués pour la détermination du revenu catégoriel et des revenus et profits soumis aux prélèvements ou versements libératoires (CGI, art. 1417, IV).

**Remarque :** Le RFR sert notamment de référence pour l'établissement de la contribution sur les hauts revenus due à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 par les contribuables résidents et non-résidents passibles de l'impôt sur le revenu, dont le RFR au titre de l'année d'imposition excède certains seuils (CGI, art. 223 sexies : V. D.O Actualité 47/2011, n° 2, § 40).

**45.** La liste des revenus composant le RFR est complétée par la loi qui y inclut les plus-values imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI et, par voie de conséquence, élargit l'assiette de la contribution sur les hauts revenus (V. n° 20, § 24 à 26).

L'article 10 de la loi de finances pour 2013 intègre également dans le RFR les plus-values de cessions de participations substantielles qui entrent dans le champ d'application de l'article 244 bis B du CGI.

Désormais, sont explicitement incluses dans le RFR, par suite dans l'assiette de la contribution sur les hauts revenus, les plus-values immobilières des non-résidents.

L'article 170 du CGI relatif aux obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu, est complété à cet effet. Dès lors, les contribuables domiciliés fiscalement hors de France doivent également reporter sur leur déclaration de revenus le montant des plus-values de source française imposées sur le fondement de l'article 244 bis A du CGI et de l'article 244 bis B du CGI, nonobstant l'absence d'autres revenus imposables.

**46. Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Ainsi, la déclaration souscrite en 2013 au titre des revenus de 2012 devra mentionner les plus-values réalisées par les non-résidents au cours de l'année 2012. ■

## 19 PLUS-VALUES SUR VALEURS MOBILIÈRES ET DROITS SOCIAUX

### Régime d'imposition

Études F-12 250, F-12 260, F-12 265, F-12 270, F-12 275, F-12 280, F-12 285, F-12 305, F-12 310 et F-12 335

## Réforme du régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 10

Les gains nets de cession de valeurs mobilières et droits sociaux réalisés par les particuliers à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Des mesures transitoires sont prévues pour les gains réalisés au titre de l'année 2012, en particulier une imposition forfaitaire au taux de 24 %.

Un abattement pour durée de détention est mis en place, dont le taux est égal à :

- 20 % lorsque les titres ou droits sont détenus depuis au moins 2 ans et moins de 4 ans,
- 30 % lorsque les titres ou droits sont détenus depuis au moins 4 ans et moins de 6 ans,
- 40 % d lorsque les titres ou droits sont détenus depuis au moins 6 ans.

Par ailleurs, sont aménagées :

- la condition de réinvestissement du produit de la cession exigée pour le bénéfice du report d'imposition des plus-values ;
- s'agissant des non-résidents, les modalités d'imposition des plus-values de cession de participations substantielles et des distributions effectuées par les SCR ;
- les modalités d'imposition en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (exit tax).

Il est enfin prévu :

- le maintien de l'assujettissement au taux de 19 % des plus-values réalisées par les entrepreneurs (V. n° 20, § 1) ;
- la prorogation du dispositif d'exonération des plus-values réalisées par les dirigeants de PME partant à la retraite (V. n° 22, § 1).

## RÉGIME ACTUEL

### Règles générales d'imposition des plus-values sur titres réalisées par des personnes physiques domiciliées en France

**1. Impôt sur le revenu** - Les modalités d'imposition des gains nets de cession à titre onéreux de droits sociaux, valeurs mobilières ou de droits portant sur ces droits ou valeurs (titres démembrés) sont prévues aux articles 150-0 A à 150-0 E du CGI.

Ces gains sont en principe imposables à l'impôt sur le revenu dès le premier euro au taux proportionnel de 19 %.

**2.** Il existe cependant des dispositifs spécifiques permettant d'exonérer la plus-value de cession de titres ou de reporter son imposition :

► l'article 150-0 D ter du CGI prévoit que les gains nets de cession de titres ou PME européennes réalisés par les dirigeants en vue de leur départ à la retraite sont réduits, sous certaines conditions, d'un abattement d'un tiers par année de détention des titres ou droits cédés au-delà de la cinquième année. Ce dispositif s'applique aux cessions réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2013 ;

► l'article 150-0 D bis du CGI, qui prévoyait un dispositif général d'abattement pour durée de détention, a été remplacé pour les cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 par un dispositif de report d'imposition et d'exonération des gains de cession de titres ou droits démembrés lorsque certaines conditions sont remplies, et notamment lorsqu'une part importante de la plus-value de cession est réinvestie dans la souscription au capital de sociétés non cotées (L. fin. 2012, n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 80 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 16, § 1 et s. –

L. fin. rect. 2012, n° 2012-354, 14 mars 2012, art. 7 : V. D.O Actualité 12/2012, n° 5, § 1 et s.).

Ce report est subordonné à la condition que le contribuable en fasse la demande expresse.

Pour que le montant total de la plus-value bénéficie du régime du report d'imposition, le produit de la cession des titres ou droits doit être investi, dans un délai de 36 mois et à hauteur de 80 % du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux, dans la souscription en numéraire au capital initial ou dans l'augmentation de capital en numéraire d'une société.

Ce report conduit à une exonération de la totalité de la plus-value si les titres acquis lors du remploi sont conservés pendant une durée de cinq ans.

L'expiration du report d'imposition résulte de la réalisation de l'un des événements suivants avant le délai de cinq ans :

- transmission, c'est-à-dire cession à titre onéreux (vente, apport, échange) ou à titre gratuit (donation), rachat ou annulation des titres reçus en contrepartie de l'investissement. La plus-value qui a bénéficié du report d'imposition est alors imposable au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'un de ces événements, au taux en vigueur ladite année ;
- transfert du domicile fiscal hors de France (CGI, art. 167 bis), s'il intervient avant l'un des événements mentionnés ci-dessus ;
- non-respect de l'une des conditions requises pour l'application du report d'imposition. L'imposition a lieu au titre de l'année du manquement, au taux en vigueur ladite année.

Lorsque les titres ayant fait l'objet du réinvestissement sont détenus depuis plus de cinq ans, la plus-value en report d'imposition est définitivement exonérée d'impôt sur le revenu.

**3. Prélèvements sociaux** - Les gains nets de cession à titre onéreux de droits sociaux, valeurs mobilières ou de droits portant sur ces droits ou valeurs (titres démembrés) sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 15,5 %.

L'abattement pour durée de détention, le report d'imposition et l'exonération (V. § 2) ne s'appliquent que pour

# Plus-values des particuliers

l'impôt sur le revenu. Les prélèvements sociaux restent dus au titre de l'année de réalisation de la plus-value, sur la totalité de celle-ci.

## Cas particuliers

**4. Plus-values de cession de titres par des non-résidents et distributions effectuées par les sociétés de capital-risque (SCR) à ces mêmes personnes** - Sous réserve des conventions fiscales internationales, les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France et qui ont détenu, à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession, directement ou indirectement, avec leur groupe familial (conjoint, ascendants, descendants), plus de 25 % des droits dans les bénéfices sociaux d'une société soumise à l'IS et ayant son siège social en France sont imposables en France au titre des plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux des droits sociaux concernés (*CGI, art. 164 B, f et CGI, art. 244 bis B*). Ces plus-values sont déterminées selon les mêmes modalités que celles applicables aux plus-values réalisées par les résidents (*CGI, art. 150-0 A à 150-0 E*), et l'impôt est acquitté sous la forme d'un prélèvement de 19 %.

En revanche, les plus-values de cession à titre onéreux de droits sociaux détenus dans une société soumise à l'IS et ayant son siège social en France sont imposables au taux de 50 %, quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéfices de la société concernée, lorsqu'elles sont réalisées par des personnes physiques qui ont leur

domicile fiscal dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Enfin, les distributions prélevées sur des plus-values nettes de cession de titres réalisées par les SCR sont imposables au taux de 19 % lorsqu'elles sont effectuées au profit d'un actionnaire personne physique (*CGI, art. 163 quinquiés C, II, 1, al. 1<sup>er</sup>*). Ce taux s'applique sous certaines conditions pour les parts de *carried interest* (*CGI, art. 163 quinquiés C, II, 1, al. 2*).

**5. Plus-values latentes, créances de complément de prix et plus-values en report d'imposition lors du transfert du domicile fiscal hors de France (*exit tax*)** - Les particuliers qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France sont imposables à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux au titre de certaines plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et de certaines plus-values en report d'imposition (*exit tax*) (*CGI, art. 167 bis*).

Les personnes concernées sont les contribuables qui ont été fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile fiscal hors de France. En revanche, l'ensemble des contribuables transférant leur domicile fiscal hors de France sont assujettis à l'imposition de leurs plus-values en report d'imposition lors de ce transfert.

Ces plus-values et créances sont imposables au taux de 19 %.

## RÉGIME NOUVEAU

**6.** Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du capital de celle des revenus du travail et de renforcer la progressivité de l'impôt sur le revenu, l'article 10 de la loi de finances pour 2013 prévoit l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu des gains nets de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux réalisés par les particuliers, ainsi que divers aménagements concernant notamment les distributions des SCR et les transferts de domicile fiscal.

**Important :** Ce même article prévoit également :

- le maintien de l'assujettissement au taux de 19 % des plus-values réalisées par les entrepreneurs (*V. n° 20, § 1*) ;
- la prorogation du dispositif d'exonération des plus-values réalisées par les dirigeants de PME partant à la retraite (*V. n° 22, § 1*).

**7. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux gains nets et profits réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, aux distributions perçues à compter de cette date et aux transferts de domicile fiscal hors de France intervenus à compter de ladite date. Des mesures transitoires sont toutefois prévues au titre de l'année 2012 (*Art. 10, IV et V*).

### ► Champ d'application de l'imposition au barème progressif

#### Gains et profits soumis au barème

**8.** Les gains nets de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux mentionnés à l'article 150-0 A du CGI réalisés par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France (*CGI, art. 4 B*) sont désormais pris en compte dans le revenu net global (*CGI, art. 158, 6 bis*

*nouveau ; CGI, art. 200 A, 1 modifié*) et donc imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Sont notamment concernés les gains réalisés lors de :

- la cession de valeurs mobilières ;
- la cession ou le rachat de droits sociaux ;
- la cession ou le rachat de parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) ;
- la cession de parts de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu lorsque l'associé n'exerce pas d'activité professionnelle non salariée dans la société ;
- la cession de titres de sociétés de capital-risque (SCR) ;
- la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'IS ;
- les distributions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) ;
- la cession de parts ou actions à rendement subordonné des gestionnaires de fonds d'investissement (parts ou actions dites de « *carried interest* » : *CGI, art. 150-0 A, II, 8*) ;
- la perception d'un complément de prix ou la cession ou l'apport d'une créance qui trouve son origine dans une clause contractuelle de complément de prix (clause dite d'« *earn out* » : *CGI, art. 150-0 A, I, 2*).

**9.** Sont également soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu :

► le gain net constaté lors d'un don en pleine propriété de titres de sociétés cotées à certains organismes d'intérêt général ou d'utilité publique et pour lequel le contribuable bénéficie de la réduction d'ISF pour dons (*CGI, art. 885-0 V bis A*) (*CGI, art. 150 duodécies*) ;

# Plus-values des particuliers

► les revenus visés à l'article 158, 6 bis nouveau du CGI, à savoir :

– les **profits financiers** réalisés en France, à titre occasionnel, sur le marché à terme international de France (MATIF), sur les marchés d'options négociables, sur les bons d'option et sur les parts de fonds communs d'intervention des marchés à terme (FCIMT) (CGI, art. 150 ter à 150 undecies) ;

– les distributions de plus-values de cession de titres effectuées par les **fonds de placement immobilier (FPI)** (CGI, art. 150-0 F) ;

– les distributions de plus-values de cession de titres effectuées par les **sociétés de capital-risque (SCR)**, le cas échéant afférentes à des parts ou actions de « *carried interest* » (CGI, art. 163 quinquies C, II, 1) ;

► les revenus visés à l'article 158, 6 ter nouveau du CGI, à savoir les plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, les créances trouvant leur origine dans une clause contractuelle de complément de prix et certaines plus-values en report d'imposition imposables lors du **transfert par les particuliers de leur domicile fiscal hors de France (exit tax)** (CGI, art. 167 bis).

## Gains et profits exclus de l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu

**10.** Outre les gains nets de cession de titres ou droits réalisés par les « **entrepreneurs** » (V. n° 20, § 1), ne sont pas concernés par l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu :

► les gains nets réalisés en cas de retrait, de rachat ou de clôture du plan d'épargne en actions (PEA) ;

Le régime de ces gains reste inchangé : les gains nets réalisés sur un PEA restent imposables au taux de 22,5 % si le retrait ou le rachat intervient avant l'expiration de la deuxième année suivant l'ouverture du plan, au taux de 19 % si le retrait ou le rachat intervient entre la deuxième et la cinquième année suivant l'ouverture du plan (CGI, art. 200 A, 5 modifié), et restent exonérés si le retrait ou le rachat intervient au-delà de la cinquième année (CGI, art. 157, 5° bis).

► les gains nets réalisés lors de la cession de titres souscrits en exercice des **bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE)**. Ces gains restent imposables au taux de 19 % (CGI, art. 163 bis G, I modifié).

### ► Institution d'un abattement pour durée de détention

**11.** Les gains nets de cession à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux bénéficient d'un abattement pour durée de détention, dont le **taux proportionnel progresse en fonction de la durée de détention** des actions ou parts de sociétés cédées (CGI, art. 150-0 D, 1 complété).

Cet abattement ne s'applique pas aux gains des **entrepreneurs** ayant opté pour l'imposition au taux de 19 % (CGI, art. 200 A, 2 bis : V. n° 20, § 1).

Cet abattement ne s'applique que pour l'impôt sur le revenu, à l'exclusion des prélèvements sociaux qui restent dus sur le montant total de la plus-value.

## Gains et distributions concernés

**12.** L'abattement s'applique aux gains et distributions suivants :

– les gains de cession à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés ;

– les gains de cession de droits portant sur ces actions ou parts (titres démembrés) ;

– les gains de cession de titres représentatifs de ces mêmes parts, actions. Cette expression recouvre les

actions de SICAV et les parts de FCPR, les titres de sociétés d'investissement ordinaires ou de sociétés de portefeuille et les titres de sociétés ou de groupements qualifiés de personnes interposées ;

– les compléments de prix (CGI, art. 150-0 A, I, 2) ;

– les distributions de plus-values de cession de titres effectuées par les SCR, le cas échéant afférentes à des parts ou actions de « *carried interest* » (CGI, art. 163 quinquies C, II, 1) ;

– les distributions d'une fraction des actifs d'un FCPR, le cas échéant afférentes à des parts ou actions de « *carried interest* » (CGI, art. 150-0 A, II, 7 et 8) ;

– les distributions de plus-values de cession de titres effectuées par les fonds de placement immobilier (FPI) (CGI, art. 150-0 F).

**13.** En revanche, sont **exclus du champ d'application** de l'abattement :

– les **profits financiers** réalisés en France, à titre occasionnel, sur le marché à terme international de France (MATIF), sur les marchés d'options négociables, sur les bons d'option et sur les parts de fonds communs d'intervention des marchés à terme (FCIMT) (CGI, art. 150 ter à 150 undecies) ;

– les gains de cession d'obligations ;

– les gains de levée d'options sur titres (*stock-options*) (CGI, art. 80 bis), que cette option ait été attribuée avant ou après le 20 juin 2007 ;

– les gains d'acquisition constatés lors de l'attribution d'actions gratuites (CGI, art. 80 quaterdecies).

## Modalités d'application

**14. Taux de l'abattement** - L'abattement est égal à :

– **20 %** du montant du gain ou de la distribution lorsque les titres ou droits sont **détenus depuis au moins deux ans et moins de quatre ans** à la date de la cession ;

– **30 %** du montant du gain ou de la distribution lorsque les titres ou droits sont détenus **depuis au moins quatre ans et moins de six ans** à la date de la cession ;

– **40 %** du montant du gain ou de la distribution lorsque les titres ou droits sont détenus **depuis au moins six ans** à la date de la cession.

**15. Décompte de la durée de détention** - La durée de détention est décomptée à partir de la date de souscription ou d'acquisition des titres ou droits.

En cas de cession de titres ou droits appartenant à une série de titres ou droits de même nature (**titres fongibles**) acquis ou souscrits à des dates différentes, les titres ou droits cédés sont réputés être ceux acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes (méthode dite du « premier entré – premier sorti ») (renvoi à CGI, art. 150-0 D ter, III).

**Remarque** : Ces modalités de décompte sont **moins favorables que dans d'autres dispositifs**, tels que le report d'imposition applicable en cas de réinvestissement de la plus-value (CGI, art. 150-0 D bis) et l'abattement pour durée de détention applicable en cas de cession de titres de PME par les dirigeants partant à la retraite (CGI, art. 150-0 D ter), qui prévoient un décompte à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits.

**16.** La loi précise que la durée de détention est décomptée :

► en cas de **cession par une personne interposée**, à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres par la personne interposée ;

► en cas de vente ultérieure d'actions, parts, droits ou titres reçus à l'occasion de certaines **opérations d'échange de titres** (CGI, art. 150-0 B ; CGI, art. 150 UB, II), à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres remis à l'échange ;

► en cas de **cession après la clôture d'un PEA** ou retrait au-delà de la huitième année, à partir de la date à laquelle le cédant a cessé de bénéficier des avantages prévus à l'article 157, 5° bis et 5° ter du CGI ;

► en cas de cession à titre onéreux d'actions, parts, droits ou titres reçus en rémunération d'un **apport réalisé sous un régime de faveur** (CGI, art. 93 quater, I ter ; CGI, art. 151 octies, I, a ; CGI, art. 151 octies A, I et II), à partir de la date à laquelle l'apporteur a commencé son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole ;

► en cas de cession d'actions, parts, droits ou titres effectuée par une fiducie :

– lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été acquis ou souscrits par la fiducie, à partir de la date d'acquisition ou de souscription de ces actions, parts, droits ou titres par la fiducie ;

– lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été transférés dans le patrimoine fiduciaire (CGI, art. 238 quater N), à partir de la date d'acquisition ou de souscription des actions, parts, droits ou titres par le constituant ;

► en cas de cession d'actions, parts, droits ou titres reçus dans les conditions prévues à l'article 238 quater Q du CGI :

– lorsque le cédant est le constituant initial de la fiducie :

\* lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été transférés par le constituant dans le patrimoine fiduciaire (CGI, art. 238 quater N), à partir de la date d'acquisition ou de souscription des actions, parts, droits ou titres par le constituant ;

\* lorsque les actions, parts, droits ou titres n'ont pas été transférés dans le patrimoine fiduciaire (CGI, art. 238 quater N), à partir de la date d'acquisition ou de souscription des actions, parts, droits ou titres par la fiducie ;

– lorsque le cédant n'est pas le constituant initial de la fiducie, à partir de la date d'acquisition de droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire si les actions, parts, droits ou titres cédés figuraient dans le patrimoine fiduciaire lors de l'acquisition de ces droits, à partir de la date d'acquisition ou de souscription des actions, parts, droits ou titres par la fiducie dans les autres situations.

**17.** Pour les distributions de plus-values de cession de titres effectuées par les FPI, les SCR et assimilées et les distributions d'une fraction des actifs d'un FCPR, la durée de détention est décomptée à partir de la date de souscription ou d'acquisition par le contribuable des titres du fonds, de l'entité ou de la SCR concerné. Il n'est pas tenu compte de la durée de détention des titres cédés par le fonds, la société ou l'entité.

**18.** La date qui constitue le terme de la durée de détention est celle du fait générateur de l'imposition, c'est-à-dire la date du transfert de propriété juridique des titres ou droits.

## ► Mesures annexes à l'imposition au barème progressif

**19. Prélèvements sociaux** - Les gains nets de cession à titre onéreux de droits sociaux, valeurs mobilières ou de droits portant sur ces droits ou valeurs (titres démembrés) continuent à être soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 15,5 %.

Toutefois, pour ceux désormais soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, la contribution sociale généralisée (CSG) sera admise en déduction du revenu imposable à hauteur de 5,1 points (V. n° 8, § 1).

**20. Modalités d'application de la réfaction applicable aux personnes domiciliées dans les DOM** - Le montant

de l'impôt résultant de l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu (donc y compris désormais les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux) est réduit de 30 %, dans la limite de 5 100 €, pour les contribuables domiciliés dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion et de 40 %, dans la limite de 6 700 €, pour les contribuables domiciliés dans le département de la Guyane (CGI, art. 197, I, 3). La disposition spécifique qui était prévue pour les plus-values est donc abrogée (CGI, art. 200 A, 7 abrogé).

## ► Aménagements divers

### Aménagement du report d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux

**21.** Certaines conditions d'application du report d'imposition applicable en cas de réinvestissement dans une société non cotée (CGI, art. 150-0 D bis) sont modifiées.

**22.** La condition de réinvestissement du produit de la cession est aménagée (CGI, art. 150-0 D bis, II, 3°, a réécrit). Ainsi, les contribuables doivent désormais s'engager à réinvestir le produit de la cession, dans un délai de vingt-quatre mois (36 auparavant) à compter de la date de la cession, à hauteur d'au moins 50 % (au lieu de 80 %) du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux, soit :

– dans la souscription en numéraire au capital d'une ou plusieurs sociétés, qui s'entend aussi bien de la souscription au capital initial que d'une augmentation de capital ;

– dans la souscription dans un ou plusieurs FCPR respectant au minimum le quota d'investissement de 50 % dans des sociétés non cotées (C. monét. fin., art. L. 214-28, I) ;

– dans la souscription dans une ou plusieurs SCR respectant au minimum le quota d'investissement de 50 % dans des sociétés non cotées (L. n° 85-695, 11 juill. 1985, art. 1-1, 1°, al. 3).

**23.** En outre, le contribuable qui jusqu'alors réinvestissait au moins 80 % du montant de la plus-value bénéficiait du report d'imposition à l'impôt sur le revenu pour la totalité de la plus-value. Désormais, une fois le réinvestissement effectué dans le délai de 24 mois, le contribuable ne bénéficiera du report d'imposition qu'à hauteur du pourcentage de plus-value réinvestie.

L'impôt afférent à la fraction non réinvestie devient exigible à l'issue du délai de 24 mois et doit être accompagné de l'intérêt de retard de 0,40 % par mois (CGI, art. 1727), décompté à partir de la date à laquelle cet impôt aurait dû être acquitté (CGI, art. 150-0 D bis, II bis nouveau).

### Modalités d'imposition des plus-values des non-résidents ou des distributions effectuées par les SCR à ces mêmes personnes

**24. Plus-values de cession de droits sociaux des non-résidents** - Les plus-values de cession de participations substantielles réalisées par des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France sont désormais taxées au taux de 45 % (au lieu de 19 %) (CGI, art. 244 bis B, al. 1<sup>er</sup> modifié).

Remarque : Ces plus-values seront prises en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (V. n° 10). À cet effet, elles devront être mentionnées sur la déclaration des revenus n° 2042 (CGI, art. 170, 1, dernier al. modifié).

**25.** La loi ajoute que le prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté celui-ci, mais qu'il peut être demandé (par voie de réclamation contentieuse) le remboursement de l'excé-

# Plus-values des particuliers

dent du prélèvement de 19 % ou de 45 %, selon le cas, lorsque ce prélèvement excède la différence entre :

- d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application du barème progressif à la somme des gains nets de cession de participations substantielles et des autres revenus de source française soumis au barème au titre de la même année,
- et, d'autre part, le montant de l'impôt établi par application du barème sur ces autres revenus de source française.

**26.** Les plus-values de cession de participations substantielles réalisées par des personnes physiques qui ont leur domicile fiscal dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI sont imposables au taux de 75 % (au lieu de 50 %) (CGI, art. 244 bis B, al. 2 modifié).

**27. Distributions effectuées par les SCR à des non-résidents** - Les distributions prélevées sur des plus-values nettes de cession de titres réalisées par les SCR sont désormais imposables au taux de :

- 45 % lorsqu'elles sont effectuées au profit d'un actionnaire personne physique fiscalement domicilié hors de France ; toutefois, la possibilité de remboursement de l'excédent exposée au § 24 est applicable, dans les mêmes conditions ;
- 75 % lorsqu'elles sont effectuées au profit d'un actionnaire personne physique fiscalement domicilié dans un ETNC (CGI, art. 163 quinquies C, II, 1, al. 1<sup>er</sup> modifié).

**Modalités d'imposition en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (exit tax)**

**28.** Comme il a été indiqué plus haut, les plus-values latentes, les créances trouvant leur origine dans une clause contractuelle de complément de prix et les plus-values en report d'imposition sont imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu lors du transfert par les particuliers de leur domicile fiscal hors de France lorsque ce transfert intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

La loi précise que le montant d'impôt sur le revenu dû au titre de l'année du transfert de domicile fiscal hors de France est 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> janvier de l'année du transfert jusqu'à la date de transfert (CGI, art. 167 bis, II bis nouveau).

**Important :** L'article 14 quater (numéro provisoire) de la troisième loi de finances pour 2012 prévoit que :

- les plus-values (latentes et en report d'imposition) et les créances pourraient être imposées, sur option du contribuable, au taux de 19 % réservé aux « entrepreneurs » lorsque les conditions d'application de ce taux sont remplies ;
- les plus-values latentes pourraient bénéficier de l'abattement pour durée de détention lorsque les conditions de cet abattement sont remplies ; le transfert du domicile fiscal serait ainsi assimilé à une cession à titre onéreux.

## ▶ Mesures transitoires : modalités d'imposition des plus-values de cession de titres réalisées en 2012

**29.** Sont imposables au taux de 24 % lorsqu'ils sont réalisés ou perçus en 2012 les distributions, gains et profits suivants (Art. 10, IV, A) :

- ▶ les gains nets mentionnés à l'article 150-0 A du CGI, à l'exception des gains nets réalisés sur un PEA (ils restent imposables au taux de 22,5 % si le retrait ou le rachat intervient avant l'expiration de la deuxième année suivant l'ouverture du plan ou au taux de 19 % si le retrait ou le rachat intervient entre la deuxième et la cinquième année suivant l'ouverture du plan) ;

**Remarque :** Ces gains peuvent toutefois être imposés, sur option du contribuable, au taux de 19 % réservé aux « entrepreneurs » lorsque les conditions d'application de ce taux sont remplies.

- ▶ les profits financiers réalisés en France, à titre occasionnel, sur le marché à terme international de France (MATIF), sur les marchés d'options négociables, sur les bons d'option et sur les parts de fonds communs d'intervention des marchés à terme (FCIMT) (CGI, art. 150 ter à 150 undecies) ;

- ▶ le gain net constaté lors d'un don en pleine propriété de titres de sociétés cotées et pour lesquels le contribuable bénéficie de la réduction d'ISF pour dons (CGI, art. 150 duodecies) ;

- ▶ les distributions de plus-values de cession de titres effectuées par les SCR (CGI, art. 163 quinquies C, II, 1) ;

- ▶ les distributions de plus-values de cession de titres effectuées par les fonds de placement immobilier (FPI) (CGI, art. 150-0 F).

**30.** Les plus-values (latentes et en report d'imposition) et créances de complément de prix imposables lors du transfert du domicile fiscal hors de France (exit tax) (CGI, art. 167 bis) sont soumises au taux :

- de 19 % lorsque le transfert est intervenu entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 27 septembre 2012 ;
- 24 % lorsque ce transfert est intervenu entre le 28 septembre 2012 et le 31 décembre 2012.

**31.** Les taux de 19 % et de 24 % sont réduits de 30 % pour les contribuables domiciliés dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion et de 40 % pour les contribuables domiciliés dans le département de la Guyane, en cas de cession de droits sociaux détenus dans des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et ayant leur siège en France (CGI, art. 200 A, 7 ; abrogé à compter de 2013).■

## 20 PLUS-VALUES SUR VALEURS MOBILIÈRES ET DROITS SOCIAUX

### Règles particulières à certaines opérations

Études F-12 250 et F-12 260

## Institution d'un régime d'imposition forfaitaire à 19 % des plus-values réalisées par les entrepreneurs

L. fn. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 10, I, N, IV, A et V

L. fn. rect. 2012, adoptée le 19 déc. 2012 (Art. 14 quater, I, A et B du projet)

Par exception au nouveau principe d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu des plus-values mobilières des particuliers (V. n° 19, § 1 et s.), les personnes qui cèdent leur entreprise après l'avoir développée peuvent continuer, sur option, à bénéficier d'une imposition au taux forfaitaire de 19 %.

Certaines conditions doivent toutefois être remplies :

- les titres doivent avoir été détenus de manière continue au cours des 5 années précédant la cession ; ces mêmes titres doivent, d'une part, avoir représenté, de manière continue pendant au moins 2 ans au cours des 10 années précédant la cession des titres, au moins 10 % des droits de vote de la société dont les titres sont cédés, et d'autre part, représenter au moins 2 % des droits de vote à la date de la cession ;
- le cédant doit avoir exercé dans la société dont les titres sont cédés une activité salariée ou dirigeante de manière effective et continue au cours des 5 années précédant la cession ;
- la société dont les titres sont cédés doit exercer une activité opérationnelle ou être une holding animatrice.

Ces dispositions s'appliquent aux gains nets et profits réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013. Sur option du contribuable, elles peuvent toutefois s'appliquer dès l'année 2012.

1. Par exception au principe d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 de l'ensemble des gains nets de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux réalisés par les particuliers institué par l'article 10 de la loi de finances pour 2013 (V. n° 19), l'article 10, I, N de la présente loi prévoit une imposition forfaitaire au taux de 19 % pour les plus-values réalisées par les entrepreneurs qui cèdent leur entreprise après l'avoir développée (CGI, art. 200 A, 2 bis nouveau).

Ces aménagements ont répondu à la forte préoccupation exprimée par des entrepreneurs quant aux conséquences d'une barémisation sans nuance des plus-values mobilières en termes d'investissement dans les parts ou actions de sociétés françaises.

Par ailleurs, l'article 10, III prolonge l'application du dispositif transitoire d'abattement en faveur des cessions de parts ou de titres de sociétés réalisées par des dirigeants de PME partant à la retraite (V. n° 22).

Le régime favorable des bons de souscription des parts de créateurs d'entreprise (BSPCE) (CGI, art. 163 bis G) n'est quant à lui pas modifié par la loi de finances pour 2013. Ces gains restent imposables au taux forfaitaire de 19 % ou par dérogation à 30 % si le bénéficiaire exerce son activité dans la société depuis moins de trois ans à la date de la cession.

Remarque : Le régime de l'exit tax (CGI, art. 167 bis) est également aménagé par l'article 10 de la loi de finances pour 2013 qui prévoit l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu des plus-values latentes, des créances trouvant leur origine dans une clause contractuelle de complément de prix et des plus-values en report d'imposition lors du transfert par les particuliers de leur domicile fiscal hors de France lorsque ce transfert intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013. La loi de finances rectificative pour 2012, adoptée le 19 décembre 2012 par le Parlement, précise que les plus-values (latentes et en report d'imposition) et les créances imposables au titre de l'exit tax bénéficient de l'abattement pour durée de détention de droit commun (CGI, art. 150-0 D, 1) et peuvent être imposées, sur option du contribuable, au taux de 19 % lorsque les conditions d'application de ce taux (V. § 3) sont remplies pour les transferts de domicile fiscal hors de France intervenus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (Art. 14 quater, I, B du projet. - V. D.O Actualité 46/2012, n° 1, § 5. - CGI, art. 167 bis, II bis, 2 nouveau).

Par ailleurs, un régime transitoire est mis en place par l'article 10, IV, B de la loi de finances pour 2013 pour les plus-values et créances imposables au titre des transferts de domicile fiscal intervenus entre le 28 septembre 2012 et le 31 décembre 2012. Ces plus-values et créances pourront être imposées, sur option du contribuable, au taux

de 19 % lorsque les conditions d'application de ce taux sont remplies (V. § 3).

2. **Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux gains nets et profits réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (Art. 10, V).

Toutefois, les gains nets réalisés au titre de l'année 2012 peuvent, sur option du contribuable, être imposés au taux de 19 %, lorsque l'ensemble des conditions d'application exposées ci-dessous sont remplies (Art. 10, IV, A, al. 2). Cette option permettra d'échapper à la taxation au taux de 24 % prévue par le droit commun (V. n° 19, § 29).

### ► Conditions d'application du taux de 19 %

3. Les gains nets de cession de titres restent imposés au taux de 19 % sur option du contribuable sous réserve de remplir certaines conditions tenant à la durée et au pourcentage de détention des titres, ainsi qu'à l'exercice d'une activité salariée ou dirigeante dans la société dont les titres sont cédés. La société dont les titres sont cédés doit exercer une activité opérationnelle ou être une holding animatrice.

### Conditions tenant au cédant

4. Le cédant doit respecter les conditions cumulatives suivantes, qui selon nos informations devraient s'apprécier de la même manière que pour l'abattement pour durée de détention applicable aux plus-values de cession de titres réalisées par des dirigeants lors de leur départ à la retraite (CGI, art. 150-0 D ter : V. étude F-12 265. - BOI-RPPM-PVBM-20-20-20-40, 12 sept. 2012).

5. Le contribuable doit avoir exercé une fonction de direction ou une activité salariée au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés.

Les fonctions de direction visées sont celles mentionnées à l'article 885 O bis, 1° du CGI relatif à la définition des biens professionnels pour le calcul de l'ISF (V. étude F-69 460-60). Il s'agit de l'une des fonctions suivantes :

– gérant statutaire de sociétés à responsabilité limitée (SARL) ;



- gérant de sociétés en commandite par actions (SCA) ;
- associé en nom d'une société de personnes soumise à l'IS,
- président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire dans une société par actions (SA ou SAS).

**6. Cette fonction doit avoir été exercée de manière continue au cours des cinq années précédant la cession :**

► **de manière effective ;**

Ainsi, l'actionnaire ou associé cédant doit consacrer à ses fonctions dans la société dont les titres ou droits sont cédés une activité et des diligences constantes et réelles (par exemple : participation effective aux réunions les plus importantes, signature des pièces essentielles, contacts suivis avec les autres dirigeants, les représentants du personnel, les principaux clients ou fournisseurs, etc.).

► **en donnant lieu à une rémunération :**

- normale ;

D'une manière générale, l'Administration considère dans ses commentaires sur le dispositif transitoire d'abattement pour durée de détention en faveur des dirigeants de PME partant à la retraite qu'une rémunération peut être considérée comme normale lorsque son montant est en rapport avec la rémunération courante des personnes exerçant pleinement une des fonctions considérées, compte tenu de la nature et de l'importance de l'activité de l'entreprise ainsi que de ses résultats. L'Administration a précisé que cette disposition devra être appliquée avec discernement. À cet égard, devront être considérées comme anormales des rémunérations notablement insuffisantes compte tenu des caractéristiques de l'entreprise.

- qui représente plus de la moitié des revenus professionnels du cédant (TS, BIC, BNC, BA, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI).

Il convient donc d'écarter notamment les revenus de capitaux mobiliers, les plus-values, les revenus fonciers, les pensions et rentes viagères, ainsi que les BIC, BA ou BNC non professionnels. Si, dans un même foyer fiscal, les deux époux exercent l'un et l'autre une activité professionnelle, la proportion de 50 % devrait s'apprécier distinctement pour chacun d'eux.

## Conditions tenant à l'activité de la société

**7. La société dont les titres sont cédés doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production, des activités financières, des activités de gestion de son patrimoine mobilier ou immobilier et des activités immobilières.**

Selon nos informations, ces activités s'apprécient de la même manière que dans le cadre de la réduction d'impôt applicable au titre des souscriptions en numéraire au capital de PME non cotées (dispositif Madelin) (CGI, art. 199 terdecies-0 A : V. étude F-10 770 ; BOI-IR-RICI-90-10-20-10, 12 sept. 2012).

Ainsi, sont concernées :

- les sociétés opérationnelles, y compris celles ayant une activité financière ou bancaire ;
- les sociétés holding animatrices de leur groupe qui sont considérées comme exerçant une activité commerciale. Il s'agit de sociétés qui participent activement à la conduite

de la politique du groupe et au contrôle des filiales et qui rendent, le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers (V. étude F-10 770-13).

Devraient être exclues les sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine :

- mobilier (notamment les sociétés civiles de portefeuille) ;
- ou immobilier (notamment les sociétés immobilières ayant pour objet la gestion de leurs immeubles nus).

**8. Cette condition s'apprécie de manière continue pendant les dix années précédant la cession ou, si la société est créée depuis moins de dix ans, depuis sa création.**

## Conditions liées à la détention des titres

**9. Les titres ou droits détenus par le cédant, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire de son groupe familial, doivent :**

- avoir été détenus de manière continue au cours des cinq années précédant la cession.

Le groupe familial s'entend du cédant, de son conjoint (ou de son partenaire lié par un PACS), des ascendants et descendants du cédant ou de son conjoint et des frères et sœurs du cédant ou de son conjoint.

Sont considérées comme personnes interposées les sociétés ou groupements exerçant une activité civile telle que l'acquisition et la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières et de droits sociaux qui sont soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes (CGI, art. 8) et qui déterminent le montant des gains de cession des titres selon les règles prévues pour les particuliers conformément à l'article 238 bis K, II du CGI.

La durée de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition ou de souscription des titres ou droits, selon les mêmes modalités que celles prévues pour l'abattement de détention de droit commun (CGI, art. 150-0 D, 1 ; V. n° 19, § 15 à 18).

- avoir représenté, de manière continue pendant au moins deux ans au cours des dix années précédant la cession des titres ou droits, au moins 10 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés ;

- représenter au moins 2 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres sont cédés à la date de la cession.

## ► Modalités d'imposition

**10. Lorsque les conditions d'application sont remplies, les gains nets de cession de titres concernés sont imposés sur option du contribuable au taux de 19 %, auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 15,5 %, soit un taux d'imposition global de 34,5%.**

Les modalités d'option ne sont pas définies par le texte. Selon nos informations, elle devrait s'exercer sur la déclaration n° 2074 des plus-values ou profits, qui devra être aménagée à cet effet.

**11. L'abattement pour durée de détention de droit commun ne s'applique pas aux gains pour lesquels le contribuable a opté pour l'imposition au taux de 19 % (CGI, art. 150-0 D, 1 modifié ; V. n° 19, § 11).**■

## 21 PLUS-VALUES SUR VALEURS MOBILIÈRES ET DROITS SOCIAUX

### Actionnariat salarié

Études F-10 180, F-94 800 et F-94 900

## Imposition au barème progressif de l'IR des gains de levée de stock-options et d'acquisition d'actions gratuites

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 11

Les gains de levée d'options sur titres ou d'acquisition d'actions gratuites sont soumis, quelle que soit la durée de détention des titres, au barème progressif de l'impôt sur le revenu selon le régime des traitements et salaires et aux prélèvements sociaux sur les revenus d'activité au taux de 8 % au titre de l'année de cession des titres (la CSG étant déductible du revenu imposable à hauteur de 5,1 points).

Toutefois, en l'absence de conservation des actions issues d'options pendant au moins 4 ans ou des actions gratuites pendant au moins 2 ans, le taux de la contribution salariale sur les options et actions gratuites, qui est par ailleurs relevé de 10 % à 17,5 %, est majoré de 5 points.

Par ailleurs, le régime de retenue à la source sur le gain de levée d'options ou d'acquisition d'actions gratuites réalisé par les non-résidents lors de la cession des titres est aligné sur celui prévu pour les revenus salariaux.

Ces aménagements s'appliquent aux options sur titres et aux actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012.

## RÉGIME ACTUEL

### ► Gain de levée d'options sur titres

1. Les options de souscription ou d'achat d'actions (« *stock-options* ») permettent à leurs bénéficiaires d'acquérir des actions à un prix déterminé au jour où elles sont attribuées (*C. com.*, art. L. 225-177 à L. 225-186).

#### Régime fiscal

2. Gain réalisé par les personnes fiscalement domiciliées en France - Le gain constaté lors de la levée d'options est égal à la différence entre :

- le cours ou la valeur réelle de l'action à la date de la levée de l'option, et
- le prix de souscription ou d'achat de cette action (*CGI*, art. 80 bis, I).

Il constitue un complément de salaire et devrait, à ce titre, être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires. Par mesure de faveur, il peut toutefois relever du régime des plus-values de cession de valeurs mobilières lorsque certaines conditions sont réunies.

3. Ainsi, le gain de levée d'options est soumis à l'impôt sur le revenu :

► sauf option du titulaire pour le régime des traitements et salaires, au titre de l'année au cours de laquelle intervient la cession des titres, selon le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières, dès lors que les actions issues des options revêtent une forme nominative et demeurent indisponibles sans être données en location, sous cette forme, pendant une période de 4 ans à compter de la date d'attribution des options (5 ans pour les options attribuées avant le 20 avril 2000) (*CGI*, art. 163 bis C, I et *CGI*, art. 200 A, 6) ;

Certains événements exceptionnels permettent au contribuable de disposer des actions issues d'options pendant la période d'indisponibilité sans perdre le bénéfice de ce régime fiscal : licenciement ou mise à la retraite du titulaire, invalidité du titulaire correspondant au classement dans la deuxième ou troisième catégorie de l'article L. 341-4 du Code de la sécurité sociale, décès du titulaire (*CGI*, ann. II, art. 91 ter ; *BOI-RSA-ES-20-10-20-30*, § 350 à 400, 12 sept. 2012).

Par ailleurs, certaines opérations d'échange de titres limitativement énumérées par l'article 163 bis C, I du CGI sont considérées comme « intercalaires » et, à ce titre, n'interrompent pas la période d'indisponibilité, sous réserve que les titres reçus en échange revêtent la forme nominative et demeurent indisponibles jusqu'à l'expiration de la durée de la période d'indisponibilité restant à courir à la date de l'échange (*BOI-RSA-ES-20-10-20-30*, § 430 à 550, 12 sept. 2012).

Le gain de levée d'options relevant du régime des plus-values est taxé, pour les options attribuées depuis le 20 avril 2000, au taux spécifique de :

- 30 % (hors prélèvements sociaux) jusqu'à un seuil de 152 500 €, et
- 41 % (hors prélèvements sociaux) pour la fraction du gain qui excède ce seuil.

Ces taux sont ramenés respectivement à 18 et 30 % en cas de cession des actions au-delà d'un délai de portage de 2 ans, décompté à partir de la date d'achèvement de la période d'indisponibilité (*CGI*, art. 200 A, 6).

► à défaut, au titre de l'année au cours de laquelle intervient la cession, la conversion au porteur ou la location des actions, selon le régime des traitements et salaires et en application d'un mécanisme de quotient distinct de celui prévu pour les revenus exceptionnels ou différés par l'article 163-0 A du CGI (*CGI*, art. 80 bis, I et *CGI*, art. 163 bis C, II).

Le mécanisme de quotient de l'article 163 bis C, II du CGI consiste à diviser le montant net du gain de levée d'options par le nombre d'années entières ayant couru entre la date d'ouverture de l'option et la date de la cession des titres ou celle de leur conversion au porteur. Le résultat ainsi obtenu est ajouté à la somme des autres revenus nets imposables. L'impôt correspondant au gain de levée d'options est égal au produit de la différence entre la cotisation d'impôt calculée après et avant cette addition, par le nombre d'années utilisé pour déterminer le quotient. Si le revenu net global, abstraction faite du gain, est négatif, il est compensé à due concurrence avec le montant net du gain (*BOI-RSA-ES-20-10-20-30*, § 40 à 60, 12 sept. 2012).

4. Le gain d'acquisition imposable est diminué :

► s'il est éligible au régime des plus-values de cession de valeurs mobilières :

- du montant du rabais excédentaire imposé comme un complément de salaire lors de la levée des options (*CGI*, art. 150-0 D, 8) ;

# Plus-values des particuliers

Le rabais excédentaire s'entend de la différence excédant 5 % (10 % pour les options attribuées avant le 1<sup>er</sup> juillet 1993) entre la valeur réelle de l'action à la date d'attribution des options et le prix de souscription ou d'achat des actions (CGI, art. 80 bis, II).

– des moins-values de cession de valeurs mobilières constatées au cours de la même année par les membres du foyer fiscal du bénéficiaire des options ;

► dans le cas contraire, si les actions issues des options sont cédées au cours de la période d'indisponibilité pour un prix inférieur au cours de bourse ou à leur valeur réelle à la date de levée de l'option, du montant de la moins-value correspondant à la différence entre ce cours ou cette valeur et le prix de cession (CGI, art. 163 bis, C, II, al. 2).

L'imputation de la moins-value peut annuler le gain de levée d'options imposable, mais ne peut pas conduire à la constatation d'un déficit.

**5. Retenue à la source sur le gain réalisé par les non-résidents** - Lorsque les actions issues d'options attribuées à compter du 20 juin 2007 sont cédées par une personne non domiciliée fiscalement en France, le gain de levée d'options est soumis à une retenue à la source acquittée par la personne qui effectue le versement des sommes provenant de la cession (CGI, art. 182 A ter, issu L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 57 : V. D.O actualité 3/2011, n° 2, § 1 et s.).

**6.** La retenue à la source constituant une modalité particulière de paiement de l'impôt sur le revenu dû par les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France lors du fait générateur de l'imposition, son montant est calculé (BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30, § 260 et s., 12 sept. 2012) :

– lorsque le gain de levée d'options est imposé selon le régime des plus-values, selon les modalités prévues pour le calcul de l'impôt sur le revenu dû sur ce gain par les personnes fiscalement domiciliées en France (V. § 3 et 4) ;  
– dans le cas contraire (option pour le régime des traitements et salaires ou non-respect de la période d'indisponibilité), en application du tarif prévu à l'article 182 A, III du CGI pour les traitements, salaires et pensions de source française servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France (V. étude F- 10 180-20). Le gain de levée d'options est dans ce cas diminué de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % ; aucune déduction au titre des frais réels et justifiés ne peut être pratiquée (CGI, art. 182 A ter, II, 2).

## Régime social

**7.** Le gain de levée d'options est soumis, au titre de l'année de cession des actions :

► lorsqu'il est soumis au régime fiscal des plus-values de cession de valeurs mobilières (V. § 3) :

– aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 15,5 % ;

La CSG prélevée sur ce gain n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu (CSS, art. L. 136-6, I, e ; CGI, art. 154 quinquies, II ; BOI-RSA-ES-20-10-20-20, § 300, 12 sept. 2012).

– à la contribution salariale spécifique de 10 % prévue par l'article L. 137-14 du Code de la sécurité sociale lorsque le bénéficiaire des options relève d'un régime obligatoire d'assurance maladie français (V. D.O Actualité 45/2007, n° 19, § 9 ; V. D.O Actualité 23/2011, n° 1, § 1 ; V. D.O Actualité 30/2012, n° 35, § 1) ; cette contribution, qui est assise sur le montant du gain de levée d'options diminué le cas échéant du rabais excédentaire, est établie, recouvrée et contrôlée dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que la CSG sur les revenus du patrimoine (CSS, art. L. 136-6, III) ;

En revanche, le gain de levée d'options soumis au régime des plus-values n'est pas soumis aux cotisations sociales.

► dans le cas contraire :

– à la CSG et à la CRDS sur les revenus d'activité salariée au taux global de 8 % (7,5 % de CSG et 0,5 % de CRDS) (V. étude S- 75 950),

– et aux cotisations sociales (CSS, art. L. 242-1, al. 2).

## ► Gain d'acquisition d'actions gratuites

**8.** Conformément aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-6 du Code de commerce, des actions peuvent être attribuées gratuitement :

– par une société dont les titres sont cotés sur un marché réglementé à ses dirigeants et salariés, ainsi qu'aux salariés et dirigeants de ses sociétés mère, sœur et filiale ;

– par une société non cotée à ses salariés et dirigeants, ainsi qu'aux salariés de ses filiales, à l'exclusion des dirigeants des dites filiales et des salariés et dirigeants de ses sociétés mère et sœur.

L'attribution des actions gratuites n'est définitive qu'à l'expiration d'une période d'acquisition déterminée par l'assemblée générale extraordinaire, sans pouvoir excéder 2 ans (C. com., art. L. 225-197-1).

## Régime fiscal

**9. Gain réalisé par les personnes fiscalement domiciliées en France** - Le gain résultant de l'attribution d'actions gratuites dans les conditions prévues par les articles L. 225-197-1 à L. 225-197-6 du Code de commerce est en pratique égal à la valeur des actions à l'expiration de la période d'acquisition (nette, le cas échéant, de la valeur symbolique exigée du bénéficiaire).

**10.** Ce gain est soumis :

– à un prélèvement de 30 % au titre de l'année de cession des actions, sauf option du bénéficiaire pour le régime des traitements et salaires, si les actions demeurent indisponibles sans être données en location pendant une période minimale de 2 ans suivant leur attribution définitive (à l'expiration de la période d'acquisition) (CGI, art. 80 quaterdecies, I et CGI, art. 200 A, 6 bis) ;

– en cas d'option pour le régime des traitements et salaires, au barème de l'impôt sur le revenu au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'attribution définitive des actions (à l'expiration de la période d'acquisition). Le gain d'acquisition a en effet dans ce cas la nature d'un complément de salaire (BOI-RSA-ES-20-20-20, § 10, 12 sept. 2012).

**11.** Le cas échéant, le gain d'acquisition imposable peut être diminué de la moins-value résultant de la cession des actions gratuites pour un prix inférieur à leur valeur à la date de leur acquisition (CGI, art. 200 A, 6 bis).

**12. Retenue à la source sur le gain réalisé par les non-résidents** - Lorsque des actions gratuites attribuées à compter du 20 juin 2007 sont cédées par une personne non domiciliée fiscalement en France, le gain d'acquisition est soumis à une retenue à la source acquittée par la personne qui effectue le versement des sommes provenant de la cession (CGI, art. 182 A ter, issu L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 57 : V. D.O actualité 3/2011, n° 2, § 1 et s.).

**13.** La retenue à la source constituant une modalité particulière de paiement de l'impôt sur le revenu dû par les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France lors du fait générateur de l'imposition, son montant est calculé (BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30, § 260 et s., 12 sept. 2012) :

# Plus-values des particuliers

– lorsque le gain d'acquisition est soumis au taux d'imposition forfaitaire de 30 %, en application des règles applicables pour le calcul de l'impôt dû par les personnes fiscalement domiciliées en France (V. § 9 et 10) ;

– dans le cas contraire, en application du tarif prévu à l'article 182 A, III du CGI pour les traitements, salaires et pensions de source française servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France (V. étude F- 10 180-20). Le gain d'acquisition est dans ce cas diminué de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % ; aucune déduction au titre des frais réels et justifiés ne peut être pratiquée (CGI, art. 182 A ter, II, 2).

## Régime social

**14.** Le gain d'acquisition d'actions gratuites est soumis :

► s'il est imposé au taux de 30 %, lors de la cession des actions :

– aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 15,5 %, et

– à la contribution salariale spécifique de 10 % prévue par l'article L. 137-14 du Code de la sécurité sociale (sur cette contribution, également applicable au gain de levée d'options, V. § 7) ;

En revanche, le gain d'acquisition éligible au régime de faveur est exonéré de cotisations sociales si l'employeur transmet à l'URSAAF une déclaration mentionnant l'identité de ses salariés ou mandataires sociaux auxquels des actions gratuites ont été attribuées définitivement au cours de l'année civile précédente, ainsi que le nombre et la valeur des actions attribuées à chacun d'entre eux. À défaut, l'employeur est tenu au paiement de la totalité des cotisations sociales, y compris pour leur part salariale (CSS, art. L. 242-1, al. 13).

► en cas d'option pour le régime des traitements et salaires, à la CSG et CRDS sur les revenus d'activité salariée au taux global de 8 % et aux cotisations sociales.

## RÉGIME NOUVEAU

**15.** Par mesure d'harmonisation avec les articles 9 et 10 de la présente loi, qui soumettent au barème progressif de l'impôt sur le revenu, respectivement, les revenus de capitaux mobiliers (V. n° 23, § 7 et s. et n° 24, § 5 et s.) et les plus-values sur valeurs mobilières (V. n° 21, § 15 et s.), l'article 11 de la loi de finances pour 2013 soumet au barème progressif de l'impôt sur le revenu l'avantage tiré de la levée d'options ou de l'attribution d'actions gratuites et, corrélativement, supprime la possibilité pour les personnes titulaires des options ou attributaires des actions gratuites de bénéficier d'un prélèvement à un taux forfaitaire.

Toutefois, afin de maintenir une incitation financière à la conservation des actions pendant une durée minimale, le même article institue une majoration de la cotisation salariale due par les bénéficiaires de stock-options ou d'actions gratuites (CSS, art. L. 137-14 modifié) lorsqu'ils cèdent leurs actions avant l'expiration d'une période d'indisponibilité fixée à 4 ans pour les stock-options (V. § 21) et à 2 ans pour les actions gratuites (V. § 31).

Par ailleurs, la retenue à la source sur les gains de levée d'options ou d'acquisition d'actions gratuites réalisés par les non-résidents suit désormais le régime des traitements et salaires.

Les modalités particulières de retenue à la source prévues par l'article 182 A ter du CGI restent en revanche applicable aux bons de souscription de parts de créateurs d'entreprises (BSPCE).

**16. Entrée en vigueur** - Ces aménagements s'appliquent aux options sur titres et aux actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 (Art. 11, IV).

Cette date correspond à la présentation du projet de loi de finances en Conseil des ministres (V. D.O Actualité 36/2012, n° 1, § 1 et s.).

### ► Personnes fiscalement domiciliées en France

#### Régime fiscal et social du gain de levée d'options

**17. Régime fiscal** - Le gain de levée d'options attribuées à compter du 28 septembre 2012 est imposable dans la catégorie des traitements et salaires (CGI, art. 80 bis, I modifié). Il est par conséquent soumis au barème de l'impôt sur le revenu.

Le projet de loi initial prévoyait, afin d'atténuer la progressivité de l'impôt sur le revenu pour ce gain, qui présente souvent un caractère exceptionnel pour ses bénéficiaires, l'application automatique (sans

condition de montant), en cas de détention des actions pendant une durée minimale de 4 ans, du mécanisme du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI en faveur des revenus exceptionnels ou différés (V. D.O Actualité 36/2012, n° 1, § 53). Cette disposition a été supprimée par l'Assemblée nationale en première lecture du projet (Amendement n° I-791).

**18.** Est corrélativement supprimée la possibilité pour le titulaire des options de bénéficier d'un prélèvement forfaitaire en cas de conservation des actions issues des options sous une forme nominative pendant au moins 4 ans (V. § 3) (CGI, art. 163 bis C et 200 A, 6 abrogés).

La durée de conservation des actions à compter de la décision d'attribution des options n'a ainsi plus d'effet sur le taux d'imposition du gain, qui est dans tous les cas celui résultant du barème progressif de l'IR.

**19.** Le gain de levée d'options est imposable (CGI, art. 80 bis, II bis nouveau) :

► dans le cas général, au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des actions issues des options ;

► en cas d'échange sans solte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou de l'apport à une société créée pour le rachat de tout ou partie du capital d'une société (CGI, art. 220 nonies), au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des actions reçues en échange.

L'opération d'échange ou d'apport constitue donc un événement intercalaire qui n'a pas pour effet de déclencher l'imposition du gain de levée d'option.

**20.** Le gain de levée d'options soumis au barème doit être diminué, le cas échéant :

– du rabais excédentaire imposé, comme antérieurement, au titre de l'année de la levée des options selon le régime des traitements et salaires (CGI, art. 80 bis, II bis nouveau) ;

– de la moins-value constatée lors de la cession des actions issues d'options pour un prix inférieur à leur valeur à la date de leur acquisition ; comme antérieurement, l'imputation de la moins-value peut annuler le gain imposable mais ne peut pas conduire à la constatation d'un déficit (CGI, art. 80 bis, IV nouveau, al. 2).

# Plus-values des particuliers

La possibilité d'imputer la moins-value de cession sur le gain d'acquisition, que le projet de loi initial prévoyait de supprimer, a été rétablie par un amendement adopté en première lecture par l'Assemblée nationale (*Amendement n° I-791*).

**21. Régime social** - Le gain de levée d'options attribuées à compter du 28 septembre 2012 est soumis, lors de la cession des actions issues des options :

► à la CSG et à la CRDS sur les revenus d'activité au taux global de 8 % (*CSS, art. L. 136-2, II, 6° rétabli*), ces prélèvements sociaux étant toutefois recouverts comme les prélèvements sur les revenus du patrimoine, c'est-à-dire par voie de rôle sur la base de la déclaration de revenus n° 2042 C (*CSS, art. L. 136-5, I, al. 1<sup>er</sup> modifié et II bis modifié*) ;

Il en résulte que, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, la CSG prélevée sur le gain de levée d'options est déductible à hauteur de 5,1 % de la base imposable à l'IR de l'année de son paiement (*V. n° 8, § 5*).

► à la contribution salariale spécifique prévue par l'article L. 137-14 du CSS, qui fait l'objet de deux aménagements substantiels :

– son taux est porté de 10 à 17,5 % (*CSS, art. L. 137-14, al. 1<sup>er</sup> modifié et 2 nouveau*) ;

Le relèvement de 7,5 points du taux de la contribution salariale a pour objet de compenser l'application au gain de levée d'options des prélèvements sociaux sur les revenus d'activité au taux global de 8 % en lieu et place des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 15,5 % (*V. § 7*).

– le taux de la contribution salariale fait l'objet d'une majoration de 5 points en cas de non-respect d'une période d'indisponibilité de 4 ans : son taux est en effet porté à 22,5 % si les actions acquises qui revêtent la forme nominative ne demeurent pas indisponibles sans être données en location jusqu'à l'achèvement d'une période de 4 ans (*CSS, art. L. 137-14, al. 3 nouveau*) ; à cet égard, certaines opérations d'échange et d'apport (*CGI, art. 80 quaterdecies, II*) (*V. § 19*) sont considérées comme des événements intercalaires n'ayant pas pour effet d'interrompre la période d'indisponibilité.

Cette majoration de 5 points a été introduite par un sous-amendement adopté en première lecture du projet de loi par l'Assemblée nationale afin de préserver la vocation d'incitation à l'épargne de ce dispositif d'actionnariat salarié (*Ss-Amdt n° I-808 rect., Exposé des motifs*). La majoration de contribution salariale en cas de non-conservation des actions issues d'options pendant au moins 4 ans compense ainsi la suppression, pour les options attribuées à compter du 28 septembre 2012, du régime fiscal de faveur applicable en cas de respect de la période d'indisponibilité de 4 ans (*V. § 3*).

**22.** Le gain de levée d'options reste exonéré de cotisations sociales (salariales et patronales) si l'employeur transmet à l'URSAAF une déclaration mentionnant l'identité de ses salariés ou mandataires sociaux auxquels des actions ont été attribuées au cours de l'année civile précédente, ainsi que le nombre et la valeur des actions attribuées à chacun d'entre eux. À défaut, l'employeur est tenu au paiement de la totalité des cotisations sociales, y compris pour leur part salariale (*CSS, art. L. 242-1, al. 2 modifié*).

**Régime fiscal et social du gain d'acquisition d'actions gratuites**

**23. Régime fiscal** - Le gain d'acquisition des actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 est imposé selon les règles de droit commun des traitements et salaires (*CGI, art. 80 quaterdecies modifié, I*). Ce gain relève par conséquent du barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Le projet de loi initial prévoyait, afin d'atténuer la progressivité de l'impôt sur le revenu pour ce gain, qui présente souvent un caractère

exceptionnel pour ses bénéficiaires, l'application automatique (sans condition de montant), en cas de détention des actions pendant une durée minimale de 4 ans, du mécanisme du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI en faveur des revenus exceptionnels ou différés (*V. D.O Actualité 36/2012, n° 1, § 53*). Cette disposition a été supprimée par l'Assemblée nationale en première lecture (*Amdt n° I-791*).

**24.** Est corrélativement supprimée la possibilité pour l'attributaire des actions gratuites de bénéficier du taux de 30 % en cas de conservation des actions pendant au moins 2 ans à compter de leur attribution définitive (*V. § 10*) (*CGI, art. 200 A, 6 bis abrogé*).

**25.** Le cas échéant, le montant imposable du gain d'acquisition est diminué de la moins-value constatée lors de la cession des actions gratuites pour un prix inférieur à leur valeur à la date de leur acquisition. Comme antérieurement, l'imputation de la moins-value peut annuler le gain imposable mais ne peut pas conduire à la constatation d'un déficit (*CGI, art. 80 quaterdecies, IV nouveau, al. 2*).

La possibilité d'imputer la moins-value de cession sur le gain d'acquisition, que le projet de loi initial prévoyait de supprimer, a été rétablie par un amendement adopté en première lecture par l'Assemblée nationale (*Amdt n° I-791*).

**26.** Le gain d'acquisition est imposable au titre de l'année au cours de laquelle le bénéficiaire a disposé de ses actions, les a cédées, converties au porteur ou mises en location (*CGI, art. 80 quaterdecies modifié, I bis*).

**27.** En revanche, ne déclenchent pas l'imposition du gain d'acquisition (*CGI, art. 80 quaterdecies modifié, II*) :

► l'échange sans soulte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur ;

► les opérations d'apport d'actions à une société ou à un fonds commun de placement (FCP) dont l'actif est exclusivement composé de titres de capital ou donnant accès au capital émis par la société ou par une société qui lui est liée (*C. com., art. L. 225-197-1, III, al. 2*) réalisées par une personne détenant, directement ou indirectement, moins de 10 % du capital de la société émettrice, lorsque l'attribution a été réalisée au profit de l'ensemble des salariés de l'entreprise et que la société bénéficiaire de l'apport détient, directement ou indirectement, moins de 40 % du capital et des droits de vote de la société émettrice.

Dans ces deux situations, l'impôt sur le revenu n'est dû qu'au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des actions reçues en échange.

**28. Régime social** - Le gain d'acquisition d'actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 est soumis :

► à la CSG et à la CRDS sur les revenus d'activité au taux global de 8 % (*CSS, art. L. 136-2, II, 6° rétabli*), ces prélèvements sociaux étant toutefois recouverts comme les prélèvements sur les revenus du patrimoine, c'est-à-dire par voie de rôle sur la base de la déclaration de revenus des contribuables (*CSS, art. L. 136-5, I, al. 1<sup>er</sup> modifié et II bis modifié*) ;

Il en résulte que, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, la CSG prélevée sur le gain d'acquisition est déductible à hauteur de 5,1 % de la base imposable à l'IR de l'année de son paiement (*V. n° 8, § 4 et s.*).

► à la contribution salariale spécifique prévue par l'article L. 137-14 du CSS, qui fait l'objet de deux aménagements substantiels :

– son taux est porté de 10 à 17,5 % (*CSS, art. L. 137-14, al. 1<sup>er</sup> modifié et 2 nouveau*) ;

Le relèvement de 7,5 points du taux de la contribution salariale a pour objet de compenser l'application au gain de levée d'options des prélèvements sociaux sur les revenus d'activité au taux global de 8 %, en lieu et place des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux global de 15,5 % (V. § 14).

– ce taux fait l'objet d'une majoration de 5 % en cas de non-respect d'une période d'indisponibilité de 2 ans : le taux de la contribution salariale est ainsi fixé à 22,5 % si les actions attribuées ne demeurent pas indisponibles sans être données en location pendant une période de 2 années courant à compter de leur attribution définitive (CSS, art. L. 137-14, al. 3 nouveau) ; à cet égard, les opérations d'échange et d'apport visées au II de l'article 80 quaterdecies (V. § 27) sont considérées comme des événements intercalaires n'ayant pas pour effet d'interrompre la période d'indisponibilité.

Cette majoration de 5 points a été introduite par un sous-amendement adopté en première lecture du projet de loi par l'Assemblée nationale afin de préserver la vocation d'incitation à l'épargne de ce dispositif d'actionnariat salarié (Sous-amendement n° I-808 Rect., Exposé des motifs). La majoration de contribution salariale en cas de non-conservation des actions pendant au moins 2 ans compense ainsi la suppression, pour les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012, du régime fiscal de faveur applicable en cas de conservation des actions pendant au moins 2 ans (V. § 10).

**29.** Le gain d'acquisition reste exonéré de cotisations sociales (salariales et patronales) si l'employeur transmet

à l'URSAAF une déclaration mentionnant l'identité de ses salariés ou mandataires sociaux auxquels des actions ont été attribuées au cours de l'année civile précédente, ainsi que le nombre et la valeur des actions attribuées à chacun d'entre eux. À défaut, l'employeur est tenu au paiement de la totalité des cotisations sociales, y compris pour leur part salariale (CSS, art. L. 242-1, al. 2 modifié).

## ► Personnes fiscalement domiciliées hors de France

**30.** Le régime de retenue à la source sur les gains de levée d'options et les gains d'acquisition (CGI, art. 182 A ter) est aligné sur le régime applicable aux traitements et salaires perçus par les non-résidents (CGI, art. 182 A).

La retenue à la source doit ainsi être calculée en appliquant les règles de l'article 182 A, III du CGI à au montant net des avantages accordés, déterminé conformément aux règles de droit commun applicables aux traitements et salaires, à l'exclusion de celles qui prévoient la déduction des frais professionnels réels (CGI, art. 182 A ter, II, 2 et III, 2 modifiés).

Comme antérieurement, la retenue à la source doit être acquittée par la personne qui effectue le versement des sommes issues de la cession des actions ou qui constate l'avantage salarial (CGI, art. 182 A ter, IV modifié). ■

## 22 PLUS-VALUES SUR VALEURS MOBILIÈRES ET DROITS SOCIAUX

### Abattement pour durée de détention

Étude F-12 265-33

## Prorogation et aménagement du dispositif transitoire d'abattement pour durée de détention en faveur des dirigeants de PME partant en retraite

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 10, III et V

**Le dispositif transitoire d'abattement sur les plus-values de cessions de titres de sociétés réalisées par des dirigeants de PME partant à la retraite, qui ne devait s'appliquer que jusqu'au 31 décembre 2013, est prorogé jusqu'en 2017. Peuvent donc ouvrir droit au dispositif les cessions de titres réalisées jusqu'au 31 décembre 2017. En outre, les titres ne doivent plus obligatoirement avoir été acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour pouvoir bénéficier de l'abattement.**

**Ces dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.**

**Par conséquent, et compte tenu de la nouvelle date d'expiration du dispositif, pourront bénéficier d'une exonération totale les titres acquis ou souscrits entre le 1<sup>er</sup> janvier 2007 et le 31 décembre 2009 et cédés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2014 et le 31 décembre 2017.**

## RÉGIME ACTUEL

**1.** L'article 80 de la loi de finances pour 2012 a substitué au dispositif général d'abattement pour durée de détention, applicable à certains gains de cession de titres réalisés par les particuliers, un dispositif de report d'imposition (CGI, art. 150-0 D bis ; L. fin. n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 80 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 16, § 1 et s.).

En revanche, le dispositif transitoire d'abattement prévu en faveur des dirigeants de PME partant en retraite (CGI, art. 150-0 D ter) n'a pas été modifié. Ce régime reste applicable dans les mêmes conditions aux cessions de

titres ou droits acquis ou souscrits avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2013 (L. n° 2005-1720, 30 déc. 2005, art. 29, XVIII, A).

Les titres ou droits acquis ou souscrits après le 1<sup>er</sup> janvier 2006 relèvent du dispositif général.

**2.** Ainsi, les plus-values sur les cessions d'actions ou de parts (ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts) acquis ou souscrits avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et répondant aux conditions fixées par l'article 150-0 D ter du CGI, sont réduites d'un abattement d'un tiers pour chaque

année de détention au-delà de la cinquième, ces plus-values étant donc totalement exonérées au terme de 8 années de détention révolues.

Le décompte de la période de détention de 5 années ne s'effectue pas à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, comme dans le dispositif général, mais à compter de la date d'acquisition des titres ou droits.

## RÉGIME NOUVEAU

### Prorogation du dispositif

**3.** L'article 10, III, A de la loi de finances pour 2013 proroge jusqu'en 2017 le dispositif transitoire d'abattement pour durée de détention applicable aux plus-values de cession de titre de sociétés réalisées par des dirigeants de PME partant en retraite (CGI, art. 150-0 D ter).

Ce dispositif s'applique donc aux cessions de titres ou droits réalisées jusqu'au 31 décembre 2017 (L. n° 2005-1720, 30 déc. 2005, art. 29, XVIII, A modifié).

**Remarque :** Le même article soumet les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux au barème progressif de l'impôt sur le revenu (V. n° 19). Par conséquent, si l'application de l'abattement pour durée de détention ne conduit pas à une exonération totale, la plus-value non exonérée sera soumise au barème progressif, sauf à bénéficier de l'exception mise en place en faveur des « entrepreneurs » (V. n° 20).

Par ailleurs, les plus-values bénéficiant de l'abattement seront prises en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (V. n° 8). À cet effet, elles devront être mentionnées sur la déclaration des revenus n° 2042 (CGI, art. 170, 1, dernier al. modifié).

### Suppression de la date limite d'acquisition des titres

**4.** L'article 10, III, B de la loi supprime la condition d'acquisition ou de souscription des titres avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour l'application de l'abattement (CGI, art. 150-0 D ter, al. 1 modifié).

Ainsi désormais, les plus-values sur les cessions d'actions, de parts (ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts) répondant aux conditions fixées par l'article 150-0 D ter du CGI sont, quelle que soit leur date d'acquisition ou de souscription, réduites d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, et sont donc totalement exonérées au terme de 8 années de détention révolues.

Cette mesure, qui résulte d'un amendement adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture, a pour objet de garantir la pérennité du dispositif qui, jusqu'à présent, était « fermé », puisqu'il ne concernait que les actions qui étaient détenues avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006. Il a donc été prévu de ne plus fixer de date limite pour l'acquisition des titres ouvrant droit à l'exonération (AN, amendement n° 257, 12 déc. 2012, exposé des motifs).

En pratique, compte tenu de la nouvelle date d'expiration du dispositif, fixée au 31 décembre 2017 (V. § 4), pourront bénéficier d'une exonération totale les titres acquis ou souscrits jusqu'au 31 décembre 2009.

**5. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (Art. 10, V).

Ainsi, pourront bénéficier d'une exonération totale les titres acquis ou souscrits entre le 1<sup>er</sup> janvier 2007 et le 31 décembre 2009 et cédés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2014 et le 31 décembre 2017. ■

## 23 REVENUS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE

### Régime d'imposition

Études F-12 450, F-12 700, F-12 750, F-12 760, F-12 800, F-12 810, F-12 820, F-12 850, F-12 890, F-12 900, F-12 920, F-12 930, F-12 950 et F-12 970

## Réforme du régime d'imposition des revenus de placements à revenu fixe

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 9

Les produits de placements à revenu fixe perçus par les personnes fiscalement domiciliées en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 sont soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif.

Le caractère libératoire du prélèvement forfaitaire appliqué sur option du contribuable aux produits perçus en 2012 est supprimé. Les prélèvements supportés en 2012 ouvrent droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu 2012 et, le cas échéant, restituable.

Le prélèvement forfaitaire libératoire est définitivement supprimé pour les produits perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 sauf exceptions prévues pour :

- les produits des bons anonymes, soumis à un prélèvement forfaitaire obligatoire au taux de 75 %,
- les produits de l'épargne solidaire soumis à prélèvement obligatoire dont le taux est maintenu à 5 %,
- les produits n'excédant pas 2 000 € par foyer fiscal et par an soumis sur option à un prélèvement forfaitaire de 24 %,
- les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et aux contrats d'assurance-vie soumis sur option du contribuable au prélèvement forfaitaire libératoire dans les mêmes conditions et aux mêmes taux que ceux applicables avant la présente réforme,
- les revenus à destination d'un État ou territoire non coopératif (ETNC) soumis à un prélèvement forfaitaire obligatoire au taux de 75 % (au lieu de 50 %).

Un prélèvement forfaitaire obligatoire de 24 %, non libératoire, est institué. Les ménages dont le revenu fiscal de référence est inférieur à un certain montant pourront demander à en être dispensés. Ce prélèvement effectué à titre d'acompte est imputable sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de perception des revenus, l'excédent éventuel étant restitué.

Sur option des contribuables percevant moins de 2 000 € de produits de placement à revenu fixe au titre d'une année, et ce dès l'année 2012, ces produits peuvent être imposés à un taux forfaitaire de 24 %, cette imposition étant libératoire de l'impôt sur le revenu.

## RÉGIME ACTUEL

### Produits de placement à revenu fixe perçus par les personnes fiscalement domiciliées en France

**1. Produits imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu** - Les produits de placement à revenu fixe sont en principe imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Certains produits sont toutefois exonérés d'impôt sur le revenu (CGI, art. 157). Il s'agit notamment des intérêts des sommes inscrites sur un livret A, un livret d'épargne populaire (LEP), un livret de développement durable (LDD), un compte d'épargne-logement (CEL), un plan d'épargne-logement (PEL) de moins de 12 ans, un livret d'épargne entreprise (LEE), un livret jeune.

**2. Produits imposés au prélèvement forfaitaire libératoire** - Les produits de placement à revenu fixe non exonérés peuvent faire l'objet d'un prélèvement libératoire opéré d'office ou sur option du contribuable au moment de l'encaissement des revenus :

► **prélèvement forfaitaire libératoire applicable d'office** (CGI, art. 125 A, II) :

Ce prélèvement d'office concerne les intérêts des bons du Trésor sur formule, des bons d'épargne PTT ou de La Poste, des bons émis par la Caisse nationale de Crédit agricole ainsi que par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, des bons à cinq ans de participation au développement du marché hypothécaire émis par le Crédit foncier de France et des versements en compte sur livrets.

Cependant, au moment de l'encaissement des revenus, le contribuable peut opter pour l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

S'agissant des taux de ce prélèvement, il convient de se référer au tableau ci-dessous.

► **prélèvement forfaitaire sur les bons anonymes** (CGI, art. 125 A, III bis) :

Lorsque le souscripteur et la personne nominativement désignée initialement, si elle est différente, n'autorisent pas l'établissement à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale lors de la souscription du bon (bon de caisse, bon du Trésor, bon ou contrat de capitalisation), le régime de l'anonymat s'applique pour les titres émis à compter du 20 janvier 1980.

Ainsi, à défaut d'option pour le nominatif, les produits de ces bons sont soumis à un prélèvement forfaitaire.

Pour les titres émis à compter du 20 janvier 1980 et avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998, le régime fiscal de l'anonymat s'applique lorsque le bénéficiaire des intérêts n'autorise pas, au moment du paiement, l'établissement payeur à communiquer son identité et son domicile fiscal à l'administration fiscale.

Pour les titres émis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998, le régime fiscal de l'anonymat s'applique lorsque le souscripteur et le bénéficiaire des intérêts, s'il est différent, n'autorisent pas, lors de la souscription, l'établissement payeur à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale ou lorsque le bon ou titre a été cédé à titre onéreux avant son remboursement.

S'agissant des taux de ce prélèvement, il convient de se référer au tableau ci-dessous.

► **prélèvement forfaitaire libératoire applicable sur option** (CGI, art. 125 A, I ; CGI, art. 125 C ; CGI, art. 125 D, I) :



# Revenus de capitaux mobiliers

Sur option du contribuable, les produits de source française ou européenne suivants peuvent être imposés au prélèvement forfaitaire libératoire :

- les produits des fonds d'État, des obligations, des titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables émis par les collectivités publiques ou privées françaises ;
- les produits des bons de caisse émis par les établissements de crédit ;
- les produits des créances, dépôts, cautionnements et comptes courants ;
- les produits des primes de remboursement qui ne sont pas exonérées ;
- certains intérêts des comptes courants d'associés ;
- les intérêts versés au titre des sommes mises à disposition de la société dont les personnes physiques sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel ;
- les produits des billets de trésorerie, des certificats de dépôt, des bons des institutions ou financières spécialisées et bons du Trésor en compte courant, des bons des sociétés financières ;

- les produits des parts émises par les fonds communs de créances et le boni de liquidation de ces fonds ;
- les produits des plans d'épargne logement (PEL) de plus de 12 ans et des plans ouverts avant le 1<sup>er</sup> avril 1992 arrivés à échéance ;
- les revenus des produits d'épargne donnés au profit d'un organisme d'intérêt général ou d'utilité publique dans le cadre d'un mécanisme dit solidaire de versement automatique à l'organisme bénéficiaire par le gestionnaire du fonds d'épargne (épargne solidaire).

L'option peut être partielle, c'est-à-dire porter sur une catégorie de revenus ou seulement sur une fraction de revenus. Elle est irrévocable.

Le taux du prélèvement varie en fonction de la nature des produits de placement (*V. tableau ci-dessous*).

Ce prélèvement est opéré par :

- l'établissement payeur français (*CGI, art. 125 A*) ;
- ou, lorsque l'établissement payeur est établi hors de France dans un État de l'EEE, par cet établissement payeur s'il a été mandaté à cet effet par le bénéficiaire des revenus ou, à défaut de mandat, par le bénéficiaire des revenus lui-même (*CGI, art. 125 D*).

Taux du prélèvement forfaitaire libératoire

Nature des placements	Produits	Taux
– Emprunts d'État – Obligations et autres titres d'emprunt négociables – Fonds salariaux. Comptes bloqués d'associés – Titres de créances négociables : billets de trésorerie, certificats de dépôt, bons d'institutions financières spécialisées, bons des sociétés financières, bons à moyen terme négociables	Produits encaissés	24 %
Parts de fonds communs de créances (FCC)	Produits encaissés	24 %
Créances, dépôts, cautionnements, comptes courants d'associés	Intérêts encaissés	24 %
– Bons du Trésor et assimilés, bons du Trésor sur formules, bons de la Caisse nationale de Crédit agricole, bons d'épargne des PTT ou de La Poste, bons émis par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, bons à 5 ans du Crédit foncier de France – Bons de caisse émis par des établissements de crédit (1)	Émis : – entre le 1 <sup>er</sup> janv. 1983 et le 31 déc. 1989 – entre le 1 <sup>er</sup> janv. 1990 et le 31 déc. 1994 – à compter du 1 <sup>er</sup> janv. 1995  Lorsque l'anonymat est demandé	45 % 35 % 24 % 60 %
Plan d'épargne-logement (PEL)	Intérêts courus à compter du 12 <sup>e</sup> anniversaire du plan (ou de son échéance si le plan a été ouvert avant le 1 <sup>er</sup> avr. 1992)	24 %
Épargne solidaire	Produits de placement à revenu fixe abandonnés au profit d'organismes d'intérêt général	5 %

(1) Les gains sur cessions de titres ou droits de créances non cotés (bons de caisse notamment) réalisés à compter du 1<sup>er</sup> sept. 1992 sont imposés dans les mêmes conditions que les revenus de ces titres

**3. Prélèvements sociaux** - Les produits de placement à revenu fixe perçus par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont également soumis aux prélèvements sociaux au taux global de 15,5 % (*CSS, art. L. 136-7*).

Les prélèvements sociaux sont retenus à la source par l'établissement payeur pour :

- les produits soumis au prélèvement forfaitaire libératoire mentionné à l'article 125 A du CGI ;
- les produits imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu, lorsque l'établissement payeur est établi en France.

Les prélèvements sociaux sont recouverts par voie de rôle (à partir des revenus déclarés sur la déclaration n° 2042) pour les produits imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu, lorsque l'établissement payeur est établi hors de France.

## Produits des bons ou contrats de capitalisation et contrats d'assurance-vie

**4.** Les produits des bons ou contrats de capitalisation et des contrats d'assurance-vie sont en principe, sous réserve de certaines exonérations, soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, lors du retrait partiel ou total ou lors du dénouement du contrat (*CGI, art. 125-0 A, I, al. 1<sup>er</sup>*).

Cependant, ces produits, lorsqu'ils sont de source française ou européenne, peuvent sur option du contribuable être soumis à un prélèvement forfaitaire libératoire au taux de :

# Revenus de capitaux mobiliers

- 35 % lorsque la durée du contrat est inférieure à 4 ans ;
- 15 % lorsque la durée du contrat est égale ou supérieure à 4 ans et inférieure à 8 ans ;
- 7,5 % lorsque la durée du contrat est égale ou supérieure à 8 ans (CGI, art. 125-0 A, II et CGI, art. 125 D, II).

Les produits des contrats d'assurance-vie et des bons de capitalisation de source française ou européenne d'une durée au moins égale à 8 ans bénéficient d'un abattement fixe annuel de 4 600 € pour les contribuables seuls (célibataires, veufs ou divorcés) ou de 9 200 € pour les contribuables soumis à une imposition commune (couples mariés ou pacsés), qu'ils soient imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou au prélèvement forfaitaire libératoire (CGI, art. 125-0 A, I, al. 4).

**5.** Ces produits sont également soumis aux prélèvements sociaux au taux global de 15,5 % (CSS, art. L. 136-6, I, c), étant précisé que les abattements de 4 600 € ou 9 200 € ne sont pas déduits de l'assiette.

## RÉGIME NOUVEAU

**7.** Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du capital de celle des revenus du travail et de renforcer la progressivité de l'impôt sur le revenu, l'article 9 de la loi de finances pour 2013 prévoit l'imposition au barème progressif des produits de placement à revenu fixe et assimilés perçus par les particuliers.

La soumission des produits de placement à revenu fixe au barème progressif de l'impôt sur le revenu devrait se traduire paradoxalement par une perte de recettes de 100 millions d'euros. En effet, de nombreux contribuables optent aujourd'hui pour le prélèvement

### Produits versés dans un ETNC

**6.** Les produits de placements à revenu fixe dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI sont soumis à un prélèvement forfaitaire obligatoire de 50 %, sauf si le débiteur démontre que l'opération d'endettement a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation des produits correspondants dans un ETNC (« clause de sauvegarde ») (CGI, art. 125 A, III).

Les produits des bons ou contrats de capitalisation et des contrats d'assurance-vie sont soumis à un prélèvement obligatoire de 50 %, quelle que soit la durée du contrat, lorsque les produits bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un ETNC (CGI, art. 125-0 A, II bis).

forfaitaire, par facilité, alors qu'ils y perdent fiscalement (Rapp. Com des finances AN n° 251).

**8. Entrée en vigueur** - Cette mesure s'applique aux revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, sous réserve des dispositions transitoires pour les revenus versés en 2012 (Art. 9, VI).

Le caractère libératoire des prélèvements forfaitaires supportés en 2012 est supprimé mais ces prélèvements ouvrent droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu 2012, le cas échéant, restituable (V. § 25).

## ► Régime d'imposition applicable à compter de 2013

### Revenus imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu

**9.** Les produits de placements à revenu fixe versés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 sont imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu, sauf exonérations (dont le périmètre n'est pas modifié).

En effet, les prélèvements forfaitaires libératoires suivants sont supprimés :

- prélèvement forfaitaire libératoire applicable d'office (CGI, art. 125 A, II) ;
- prélèvement forfaitaire libératoire applicable sur option (CGI, art. 125 A, I modifié ; CGI, art. 125 C abrogé ; CGI, art. 125 D, I modifié).

**10.** Sont concernés les produits suivants, qu'ils soient de source française ou étrangère :

- produits d'obligations, d'emprunts d'État indexés ou non ;
- revenus des créances, dépôts et cautionnements ;
- produits des comptes de dépôt et des comptes à terme ;
- intérêts des livrets bancaires fiscalisés ;
- produits des bons du Trésor sur formules et assimilés (bons d'épargne des PTT ou de La Poste, bons de la Caisse nationale de Crédit agricole, bons de caisse du

Crédit mutuel, bons de la Caisse nationale de l'énergie, bons émis par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, bons à cinq ans du Crédit foncier de France) ainsi que les produits des bons de caisse émis par les établissements de crédit ;

- produits de créances, cautionnements, comptes courants d'associés ;
- intérêts versés au titre des sommes mises à disposition de la société dont les personnes physiques sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel ;
- produits des bons de caisse émis par les entreprises ;
- produits de titres de créances négociables sur un marché réglementé (billets de trésorerie, certificats de dépôts, bons des institutions financières spécialisées, bons du Trésor en compte courant, bons des sociétés financières agréées et bons à moyen terme négociables) ;
- produits des parts de fonds communs de créances (FCC) et boni de liquidation de ces fonds ;
- intérêts des prêts consentis entre particuliers qui ne bénéficient pas de l'exonération en faveur des prêts familiaux ;

# Revenus de capitaux mobiliers

– intérêts courus sur des plans d'épargne-logement (PEL) de plus de 12 ans (ou arrivés à échéance pour les plans ouverts avant le 1<sup>er</sup> avril 1992).

## Revenus restant imposés à un prélèvement forfaitaire libératoire

**11. Bons anonymes** - Les produits des bons anonymes sont soumis à un prélèvement forfaitaire obligatoire au taux de 75 % (au lieu de 60 %) (CGI, art. 125 A, III bis, 4<sup>o</sup> et 9<sup>o</sup> modifiés).

**12. Produits de l'épargne solidaire** - Ces produits qui étaient auparavant imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou, sur option, au prélèvement forfaitaire libératoire de 5 % sont désormais imposables à un **prélèvement obligatoire dont le taux est maintenu à 5 %** (CGI, art. 125 A, II modifié et CGI, art. 125 A, III bis, 10<sup>o</sup> modifié).

Lorsqu'ils sont de source étrangère, les revenus sont retenus pour leur montant brut. L'impôt étranger retenu à la source est imputé sur le prélèvement obligatoire dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit, dans les conditions prévues par la convention internationale applicable.

**13. Produits n'excédant pas 2 000 € par foyer fiscal et par an** - Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France appartenant à un foyer fiscal dont le montant des produits de placements à revenu fixe visés au § 10 perçus au titre d'une année n'excède pas 2 000 € peuvent **opter pour leur assujettissement à l'impôt sur le revenu, à raison de ces produits, à un taux forfaitaire de 24 %** (CGI, art. 125 A, I bis nouveau).

L'option est exercée lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042. Cette imposition est recouvrée par voie de rôle et figure donc sur le même avis d'imposition que les revenus soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Lorsqu'ils sont de source étrangère, les revenus sont retenus pour leur montant brut. L'impôt étranger retenu à la source est imputé sur l'imposition forfaitaire dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit, dans les conditions prévues par la convention internationale applicable.

**14. Produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et aux contrats d'assurance-vie** - Le régime fiscal des produits des bons ou contrats de capitalisation et des contrats d'assurance-vie est **inchangé**. Ils peuvent donc toujours, sur option du contribuable, être imposés à un prélèvement forfaitaire libératoire dans les mêmes conditions et aux mêmes taux que ceux applicables avant la présente réforme (V. § 4) (CGI, art. 125-0 A, II modifié).

**15. Revenus à destination d'un État ou territoire non coopératif (ETNC)** - Les revenus à destination d'un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI sont désormais imposés à un **prélèvement forfaitaire obligatoire au taux de 75 %** (au lieu de 50 %).

Sont concernés :

– les produits de placement à revenu fixe qui sont payés hors de France dans un ETNC (CGI, art. 125 A, III bis, 11<sup>o</sup> modifié) ;

– les produits des bons ou contrats de capitalisation et des contrats d'assurance-vie qui bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un ETNC (CGI, art. 125-0 A, II bis, al. 2 modifié) (V. § 6).

## Mise en place d'un prélèvement forfaitaire obligatoire, mais non libératoire

**16.** Pour les produits soumis au barème progressif, un **prélèvement forfaitaire obligatoire de 24 %** est mis en place. Ce prélèvement non libératoire, qui a valeur d'acompte, est imputable ultérieurement sur l'impôt sur le revenu.

**17. Personnes assujetties au prélèvement** - Le prélèvement concerne :

– les personnes physiques fiscalement domiciliées en France,

– qui bénéficient de **produits de placements à revenu fixe soumis en principe au barème progressif de l'impôt sur le revenu** (V. § 9 et 10), qu'ils soient de source française ou étrangère (CGI, art. 125 A, I réécrit, al. 1<sup>er</sup> ; CGI, art. 125 D, I réécrit, al. 1<sup>er</sup>).

Les produits exonérés en vertu de l'article 157 du CGI (V. § 1) ne sont pas soumis à ce prélèvement (CGI, art. 125 A, IV réécrit).

**Remarque** : L'article 14 ter (numéro non définitif) de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 supprime, pour les personnes physiques résidentes de France, la retenue à la source de l'article 119 bis, 1 du CGI sur les produits des obligations et titres assimilés émis avant le 1<sup>er</sup> janvier 1987 et les produits des bons de caisse, pour les assujettir au présent prélèvement (CGI, art. 125 A, I et I bis modifiés).

**18. Personnes dispensées de prélèvement** - Il convient de distinguer selon que la personne qui assure le paiement des revenus est établie en France ou hors de France :

► lorsque l'établissement payeur des revenus est établi en France, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence (RFR) de l'avant-dernière année est inférieur à 25 000 € pour les contribuables seuls (célibataires, divorcés ou veufs) et à 50 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune (couples mariés ou pacsés) **peuvent demander à être dispensés** de ce prélèvement ;

La demande de dispense du prélèvement doit être effectuée **au plus tard le 30 novembre de l'année précédant le paiement des revenus** en produisant auprès de l'établissement payeur une attestation sur l'honneur indiquant que le RFR figurant sur l'avis d'imposition établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant le paiement des revenus est inférieur aux montants mentionnés précédemment (CGI, art. 242 quater nouveau, al. 1<sup>er</sup>). Pour les **revenus perçus en 2013**, la demande de dispense peut toutefois être formulée au plus tard le 31 mars 2013 et prendra effet pour les revenus distribués versés à compter de la date à laquelle elle est formulée (Art. 9, V).

La présentation d'une attestation sur l'honneur par une personne physique ne remplissant pas la condition de RFR pour bénéficier de la dispense de prélèvement entraînera l'application d'une **amende de 10 %** du montant du prélèvement ayant fait l'objet de la demande de dispense à tort (CGI, art. 1740-0 B nouveau).

► lorsque l'établissement payeur des revenus est établi hors de France, seules les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le RFR de l'avant-dernière année est égal ou supérieur à 25 000 € pour les contribuables seuls et à 50 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune sont concernées par ce prélèvement ; les personnes dont le RFR est inférieur aux seuils précités sont dispensées de droit du prélèvement (CGI, art. 125 D, I réécrit).

**19. Modalités d'application** - Le fait générateur d'imposition à ce prélèvement intervient à la date de perception des produits par le contribuable.

Le prélèvement est calculé sur le montant brut des produits (CGI, art. 125 A, I réécrit, al. 2 ; CGI, art. 125 D, II, dernier al. nouveau).

Le taux de ce prélèvement est de 24 % (CGI, art. 125 A, III bis modifié).

Pour les revenus de source étrangère, l'impôt retenu à la source est imputé sur le prélèvement dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit, dans les conditions prévues par la convention internationale concernée.

Le prélèvement est obligatoire mais n'est pas libératoire. Les produits seront donc ensuite imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Le prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt sur le revenu dû, l'excédent sera restitué (CGI, art. 125 A, V, al. 1<sup>er</sup> nouveau).

**20. Obligations de la personne assurant le paiement des revenus établie en France** - Cette personne doit procéder à la déclaration et au paiement du prélèvement. Cette déclaration et ce paiement doivent être effectués dans les quinze premiers jours du mois qui suit le paiement des revenus (CGI, art. 1678 quater, I).

Les sanctions en cas de non-respect des obligations déclaratives et de paiement sont les sanctions de droit commun, soit :

- en cas de défaut de déclaration ou de dépôt tardif : un intérêt de retard au taux de 0,4 % par mois de retard calculé sur le montant des droits dus (CGI, art. 1727) et une majoration de 10 % ou 40 % (CGI, art. 1728) ;

- en cas de retard de paiement : un intérêt de retard au taux de 0,4 % par mois de retard et une majoration de 5 % du paiement des sommes dont le versement a été différé (CGI, art. 1731).

Le prélèvement devra également être déclaré sur l'imprimé fiscal unique (IFU) n° 2561. Les dispositions antérieures sur le prélèvement forfaitaire libératoire dû au titre du mois de décembre (CGI, art. 1678 quater, II) sont maintenues.

Par ailleurs, l'établissement payeur est tenu de produire les attestations sur l'honneur permettant la dispense de prélèvements sur demande de l'Administration (CGI, art. 242 quater nouveau, al. 2). À défaut, une amende de 150 € est applicable (CGI, art. 1736, VIII nouveau).

**21. Obligations de la personne assurant le paiement de ces revenus établie hors de France** - Les obligations déclaratives et de paiement du prélèvement forfaitaire

obligatoire diffèrent selon que cet établissement payeur est établi :

- dans un État partie à l'accord sur l'EEE. Dans cette situation, le contribuable peut mettre à la charge de son établissement payeur les obligations déclaratives et de paiement des impôts dus dans le cadre d'un mandat conclu avec ce dernier ou les effectuer lui-même ; à défaut de mandat, ces obligations incombent au contribuable ;

- dans un État non partie à l'accord sur l'EEE. Dans cette situation, les obligations déclaratives et de paiement sont effectuées par le seul contribuable (CGI, art. 125 D modifié).

Cette déclaration et ce paiement doivent être effectués dans les quinze premiers jours du mois qui suit le paiement des revenus.

**22. Sanctions** - Les sanctions applicables à l'établissement payeur français (V. § 23) sont également applicables au contribuable, lorsque l'établissement payeur des revenus est établi hors de France, sauf si le contribuable justifie qu'il a donné mandat à l'établissement payeur européen pour déclarer et acquitter le prélèvement forfaitaire obligatoire (CGI, art. 1678 quater, I complété). Dans ce cas, aucune sanction n'est applicable.

## Incidences sur les prélèvements sociaux

**23.** Les produits de placement à revenu fixe perçus par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France demeurent soumis aux prélèvements sociaux au taux global de 15,5 % (CSS, art. L. 136-7).

Lorsque l'établissement payeur est établi en France, les prélèvements sociaux seront retenus à la source pour les produits soumis à un prélèvement forfaitaire libératoire ou à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif.

Lorsque l'établissement payeur est établi hors de France, les prélèvements sociaux seront recouverts par voie de rôle pour les produits imposés à l'impôt sur le revenu.

**Remarque :** La part de la CSG afférente aux produits soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu admise en déduction du revenu imposable à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de son paiement est diminuée de 5,8 points à 5,1 points dès le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (V. n° 8).

Ne bénéficient pas de cette déductibilité partielle de la CSG les revenus restant imposés à un prélèvement forfaitaire libératoire (V. § 11 à 15).

## ► Régime transitoire d'imposition des revenus de 2012

**24.** Pour les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, le caractère libératoire du prélèvement forfaitaire prévu à l'article 125 A, I du CGI, appliqué sur option des contribuables aux produits de placements à revenu fixe versés en 2012, est supprimé (Art. 9, IV, A).

Les produits concernés deviennent donc imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu et devront être mentionnés sur la déclaration n° 2042 relative aux revenus de 2012 à déposer en 2013.

Conservernt toutefois leur caractère libératoire au titre de 2012 :

- le prélèvement forfaitaire appliqué, sur option du contribuable, aux produits des bons ou contrats de capitalisation ou des contrats d'assurance-vie et aux produits de l'épargne solidaire ;

- les prélèvements forfaitaires obligatoires applicables aux produits des bons anonymes et aux produits de placements versés dans un ETNC ;

- le prélèvement d'office appliqué à certains intérêts (V. § 2).

**25.** Les prélèvements forfaitaires supportés en 2012 et dont le caractère libératoire est supprimé ouvrent droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu 2012 et, le cas échéant, restituable. Ce crédit d'impôt n'est pas retenu pour l'application du plafonnement global des avantages fiscaux (CGI, art. 200-0 A) (Art. 9, IV, B).

Par ailleurs, la possibilité d'imposition forfaitaire au taux de 24 % des produits de placement à revenu fixe représentant moins de 2 000 € au niveau du foyer fiscal (V. § 13) est applicable dès les produits perçus en 2012. ■

## 24 REVENUS DISTRIBUÉS

### Régime d'imposition

Études F-24 100, 24 500, F-24 800 et F-25 670

## Réforme du régime d'imposition des revenus distribués

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 9

Les revenus distribués perçus par les personnes fiscalement domiciliées en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 sont soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif.

Le caractère libératoire du prélèvement forfaitaire prévu à l'article 117 quater du CGI, appliqué sur option du contribuable aux revenus distribués perçus en 2012, est supprimé. Le prélèvement forfaitaire supporté en 2012 ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, restituable.

Le prélèvement forfaitaire libératoire est définitivement supprimé pour les revenus distribués perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

L'abattement fixe de 1 525 € ou 3 050 € est supprimé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Un prélèvement forfaitaire obligatoire de 21 %, non libératoire, est institué. Les foyers dont le revenu fiscal de référence est inférieur à un certain montant pourront demander à en être dispensés. Ce prélèvement effectué à titre d'acompte est imputable sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de perception des revenus, l'excédent éventuel étant restitué.

## RÉGIME ACTUEL

### Impôt sur le revenu

**1. Revenus imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu** - Les revenus distribués sont en principe imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Certains de ces revenus bénéficient d'un abattement de 40 % (CGI, art. 158, 3, 2<sup>o</sup>) lorsque les conditions suivantes sont remplies :

► il s'agit de revenus distribués par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent (ou soumises sur option à cet impôt) ayant leur siège en France, dans un État de l'Union européenne ou dans un autre État ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

► les distributions résultent d'une décision régulière des organes compétents de la société. Sont en particulier concernées les distributions de dividendes et d'acomptes sur dividendes et les distributions de réserves.

Sur les revenus distribués répondant ou non aux conditions d'éligibilité à l'abattement de 40 %, V. Instr. 1<sup>er</sup> août 2008, BOI 5 I-5-08 : V. D.O Actualité 33/2008, n° 4, § 1. - V. désormais BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10, 8 oct. 2012.

Le cas échéant, les dépenses engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu (essentiellement les frais de garde des titres) sont déduites après l'application de l'abattement de 40 %.

Enfin, un abattement forfaitaire de 1 525 € pour les contribuables seuls (célibataires, divorcés ou veufs) ou de 3 050 € pour les contribuables soumis à une imposition commune (mariés ou pacsés) est appliqué sur le montant net de frais des revenus distribués ainsi déterminé (CGI, art. 158, 3, 5<sup>o</sup>).

**2. Revenus imposés au prélèvement forfaitaire libératoire** - Les revenus distribués par les sociétés françaises ou étrangères qui répondent aux conditions d'éligibilité de l'abattement de 40 %, perçus par les personnes physiques domiciliées en France, peuvent sur option faire l'objet d'un prélèvement forfaitaire de 21 % (taux applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012) libératoire de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 117 quater).

Les revenus distribués pour lesquels l'option, irrévocable, a été exercée sont soumis à un prélèvement de 21 % sur le montant brut perçu, sans déduction de frais, sans abattement proportionnel de 40 % ni abattement forfaitaire de 1 525 € ou 3 050 €.

L'option peut être totale ou partielle. En cas d'option partielle, les autres revenus distribués perçus la même année sont soumis au barème progressif sans application des abattements de 40 % et de 1 525 € ou 3 050 €.

### Prélèvements sociaux

**3. Les revenus distribués perçus par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France** sont soumis aux prélèvements sociaux au taux global de 15,5 % (CSS, art. L. 136-6, I, c et L. 136-7).

Ces prélèvements sont retenus à la source par l'établissement payeur pour :

- les revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire libératoire ;

- les revenus distribués éligibles à l'abattement de 40 % et imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu, lorsque l'établissement payeur est établi en France.

Les prélèvements sociaux sont recouverts par voie de rôle (à partir des revenus déclarés sur la déclaration n° 2042) pour :

- les revenus distribués non éligibles à l'abattement de 40 % et imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;

- les revenus distribués éligibles à cet abattement et imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu, lorsque l'établissement payeur est établi hors de France.

### Revenus distribués versés dans un ETNC

**4. Les revenus distribués dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France** dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI sont soumis à un prélèvement forfaitaire obligatoire de 55 % (CGI, art. 119 bis, 2 et CGI, art. 187, 2).

## RÉGIME NOUVEAU

5. Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du capital de celle des revenus du travail et de renforcer la progressivité de l'impôt sur le revenu, l'article 9 de la loi de finances pour 2013 prévoit l'imposition au barème progressif des revenus distribués perçus par les particuliers et supprime l'abattement fixe de 1 525 € ou 3 050 €.

Remarque : Une mesure équivalente est prévue pour les produits de placements à revenu fixe (V. n° 23, § 1).

6. **Entrée en vigueur** - Cette mesure s'applique aux revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, sous réserve de dispositions transitoires pour les revenus versés en 2012 et de la suppression de l'abattement fixe de 1 525 € ou 3 050 €, applicable dès 2012 (Art. 9, VI).

### ► Régime d'imposition applicable à compter de 2013

#### Revenus imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu

7. Les revenus distribués sont imposables, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

En effet, le prélèvement forfaitaire libératoire prévu à l'article 117 quater du CGI, applicable sur option du contribuable, est supprimé à compter de cette date.

L'abattement de 40 % applicable aux revenus distribués répondant à certaines conditions est quant à lui maintenu, car il tient compte de l'imposition en amont du résultat de la société dont est issu la distribution.

En revanche, l'abattement fixe de 1 525 € ou 3 050 €, selon la situation familiale du contribuable, applicable aux revenus distribués, est supprimé dès le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (CGI, art. 158, 3, 5° abrogé).

Par conséquent, l'abattement de 40 % doit être pris en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence (RFR) pour son montant total (CGI, art. 1417, IV, 1°, a bis modifié) (V. n° 10, § 1).

#### Revenus restant imposés à un prélèvement forfaitaire libératoire

8. Seuls les revenus distribués dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI demeurent imposés à un prélèvement forfaitaire obligatoire au taux de 75 % (au lieu de 55 % auparavant) (CGI, art. 119 bis, 2 et CGI, art. 187, 2 modifié).

#### Institution d'un prélèvement forfaitaire obligatoire mais non libératoire

9. Pour les produits soumis au barème progressif, un prélèvement forfaitaire obligatoire de 21 % est mis en place (CGI, art. 117 quater modifié). Ce prélèvement, non libératoire, est imputable ultérieurement sur l'impôt sur le revenu. Il en constitue donc une sorte d'acompte.

10. **Champ d'application** - Le nouveau prélèvement concerne :

- les personnes physiques fiscalement domiciliées en France (CGI, art. 4 B),
- qui bénéficient de revenus distribués soumis au barème progressif, qu'ils soient de source française ou étrangère (CGI, art. 117 quater, I, 1 réécrit).

11. Le champ des revenus distribués concernés par le prélèvement est sensiblement plus large que celui de l'abattement de 40 %.

D'une manière générale et sous réserve d'un certain nombre d'exceptions, l'abattement de 40 % s'applique en effet aux revenus distribués suivants :

- revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du CGI, pour les distributions de sociétés dont le siège est établi en France ;

- revenus de même nature mentionnés aux articles 120 à 123 bis du CGI, pour les distributions de sociétés étrangères (Instr. 1<sup>er</sup> août 2008, BOI 5 I-5-08 : V. D.O Actualité 33/2008, n° 4, § 1. - V. désormais BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10, 8 oct. 2012).

Le nouveau prélèvement s'applique quant à lui aux revenus distribués suivants :

► revenus mentionnés aux articles 108 à 117 bis du CGI, pour les distributions de sociétés dont le siège est établi en France ; sont donc ajoutés expressément à la liste :

- les sommes non distribuées par une SICAV lors de son absorption par un FCP (CGI, art. 115 A),

- les jetons de présence et autres rémunérations alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes (CGI, art. 117 bis) ;

Remarque : Les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères (CGI, art. 115 quinquies) ne sont pas concernés puisqu'ils sont réputés distribués à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France.

D'une manière générale, on attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur le champ exact du prélèvement, car des difficultés pourraient apparaître par exemple pour les revenus réputés distribués, le risque étant d'être doublement sanctionné, en l'absence d'assujettissement à l'impôt desdits revenus et pour n'avoir pas appliqué le prélèvement.

► revenus de même nature mentionnés aux articles 120 à 123 bis du CGI, pour les distributions de sociétés étrangères.

12. Le prélèvement ne s'applique pas :

- aux revenus pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'une profession non commerciale ;

- aux revenus afférents à des titres détenus dans un plan d'épargne en actions (PEA) (CGI, art. 117 quater, I, 2 modifié).

13. Lorsque l'établissement payeur des revenus est établi en France, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence (RFR) de l'avant-dernière année est inférieur à 50 000 € pour les contribuables seuls (célibataires, divorcés ou veufs) et à 75 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune (couples mariés ou pacsés) peuvent demander à être dispensées de ce prélèvement (CGI, art. 117 quater, I, 1 réécrit, al. 3).

La demande de dispense du prélèvement doit être effectuée selon les mêmes modalités et sanctions que pour les produits de placements à revenu fixe (V. n° 23, § 19).

Lorsque l'établissement payeur des revenus est établi hors de France, seules les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le RFR de l'avant-dernière année est égal ou supérieur à 50 000 € pour les contribuables seuls et à 75 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune sont concernées par ce prélèvement ; celles dont le RFR est inférieur aux seuils précités sont dispensées de droit (CGI, art. 117 quater, III, 1, al. 1<sup>er</sup> réécrit).

14. **Modalités d'application** - Le fait générateur d'imposition à ce prélèvement intervient à la date de perception des revenus par le contribuable.

Le prélèvement est calculé sur le montant brut des revenus distribués perçus (CGI, art. 117 quater, I, 1 réécrit,

al. 2), c'est-à-dire sans application de l'abattement de 40 % et sans déduction d'aucune dépense engagée pour l'acquisition ou la conservation du revenu.

Pour les revenus de source étrangère, bien que le texte ne l'ait pas prévu expressément, l'impôt retenu à la source est imputé sur le prélèvement dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit, dans les conditions prévues par la convention internationale concernée.

**15.** Le prélèvement est obligatoire mais n'est pas libératoire. Les revenus distribués seront donc ensuite imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Le prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt sur le revenu dû, l'excédent est restitué (CGI, art. 117 quater, I, 1 réécrit, al. 4).

**16. Obligations et sanctions de la personne assurant le paiement des revenus** - Ces obligations sont identiques à celles prévues pour les produits de placements à revenu fixe (V. n° 23, § 23 à 25).

#### Modalités d'imposition aux prélèvements sociaux

**17.** Les prélèvements sociaux au taux global de 15,5 % sont retenus à la source par l'établissement payeur pour les revenus distribués, qu'ils soient éligibles ou non à l'abattement de 40 %, imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu, lorsque l'établissement payeur est établi en France.

Les prélèvements sociaux sont recouverts par voie de rôle pour les revenus distribués imposés au barème progressif

de l'impôt sur le revenu, lorsque l'établissement payeur est établi hors de France.

Remarque : La part de la CSG afférente aux revenus distribués soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu admise en déduction du revenu imposable à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de son paiement est diminuée de 5,8 points à 5,1 points dès le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (V. n° 8, § 1).

#### ► Régime transitoire d'imposition des revenus de 2012

**18.** Pour les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, le caractère libératoire du prélèvement forfaitaire prévu à l'article 117 quater du CGI, appliqué sur option des contribuables aux revenus distribués versés en 2012, est supprimé (Art. 9, IV, A).

Les revenus concernés deviennent donc imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu et devront être mentionnés sur la déclaration n° 2042 relative aux revenus de 2012 à déposer en 2013.

Seul conserve son caractère libératoire au titre de 2012 le prélèvement forfaitaire obligatoire applicable aux revenus distribués versés dans un ETNC.

**19.** Le prélèvement forfaitaire supporté en 2012 et dont le caractère libératoire est supprimé ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu 2012 et, le cas échéant, restituable. Ce crédit d'impôt n'est pas retenu pour l'application du plafonnement global des avantages fiscaux (CGI, art. 200-0 A) (Art. 9, IV, B).■

## 25 BÉNÉFICE IMPOSABLE

Dépenses professionnelles  
Étude F-13 440

### Application aux titulaires de BNC du nouveau barème kilométrique des salariés

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 6

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, les titulaires de bénéfices non commerciaux qui optent pour l'évaluation forfaitaire de leurs frais de véhicules seront soumis au nouveau barème kilométrique défini pour les salariés.

Ce barème forfaitaire d'évaluation des frais de voiture sera fixé par arrêté et la puissance fiscale maximale des véhicules prise en compte sera de 7 CV, au lieu de 13 CV actuellement.

La loi prévoit par ailleurs la nature des frais non couverts par le barème forfaitaire, lequel est censé couvrir la totalité des frais liés au véhicule par un salarié, à l'exception :

- des frais de péage, de garage ou de parking ;
- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination du résultat de l'année 2012 et des années suivantes.

## RÉGIME ACTUEL

1. En principe, les frais de voiture des titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC) sont déductibles d'après leur montant réel et justifié. Toutefois, l'administration fiscale admet que les titulaires de BNC puissent évaluer leurs frais de déplacement automobile sur la base du barème kilométrique publié chaque année par l'Administration à l'usage des salariés (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 1, 12 sept. 2012).

2. L'option pour l'application du barème forfaitaire étant annuelle, elle doit être exercée, a priori, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année et les frais de voiture doivent être comptabilisés au compte de l'exploitant. La comptabilisation des frais à un compte de charges vaut renonciation à l'option.

Les contribuables qui optent pour l'application du barème forfaitaire doivent être en mesure d'apporter toutes les précisions utiles susceptibles de justifier du kilométrage parcouru à titre professionnel.

Pour la détermination du résultat fiscal, les contribuables doivent indiquer dans le cadre 7 de la déclaration de revenus non commerciaux n° 2035 B le nombre de kilomètres parcourus à des fins professionnelles et le tarif kilométrique qui leur a été appliqué.

3. Les titulaires de BNC qui optent pour l'évaluation forfaitaire de leurs frais de voiture ont la liberté d'inscrire ou non leur véhicule au registre des immobilisations et des amortissements :

– l'inscription de la valeur du véhicule sur ce registre ne permet pas la déduction d'un amortissement mais permet la prise en compte de certaines charges de propriété (intérêts d'emprunt notamment) dont la déduction est admise en sus de l'évaluation forfaitaire ;

En cas de sortie de véhicule du patrimoine professionnel, il sera le cas échéant soumis au régime des plus-values et moins-values professionnelles.

– la conservation du véhicule dans le patrimoine privé limite les charges admises en déduction en sus du forfait à celles normalement supportées par un locataire, à l'exclusion des charges de propriété.

En cas de cession du véhicule, le régime des plus-values et moins-values professionnelles n'est pas applicable.

## RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 6 de la loi de finances pour 2013 institue un dispositif légal de plafonnement des déductions effectuées par les salariés au titre de l'utilisation de leur véhicule (CGI, art. 83, 3°, al. 8 et 9 nouveaux : V. n° 17, § 1). Ce dispositif comporte deux mesures :

► la première consiste à limiter à 7 CV (au lieu de 13 CV) la puissance fiscale des véhicules prise en compte par le barème forfaitaire, lequel sera publié par arrêté, et à donner la liste des dépenses non couvertes par le barème ;

Les règles d'évaluation forfaitaire des frais de voiture de salariés, qui résultaient uniquement de la doctrine administrative, disposent désormais d'une base légale.

► la seconde vise à plafonner la déduction des frais réels de voiture des salariés au montant maximal de la déduction résultant de l'application du barème forfaitaire.

5. Le dispositif de plafonnement de la déduction des frais réels de voiture est seulement applicable aux salariés.

En revanche, dès lors qu'ils sont autorisés à utiliser le barème forfaitaire publié chaque année par l'Administration, les titulaires de BNC sont directement concernés par les modifications portant sur le barème forfaitaire d'évaluation des frais de voiture.



Selon nos informations, la doctrine administrative autorisant les titulaires de BNC à utiliser le barème kilométrique publié pour les salariés devrait être maintenue.

**Remarque :** Les règles d'évaluation forfaitaire des frais de carburants et des deux roues (motos, scooters, vélomoteurs) ne sont pas modifiées.

**6. Entrée en vigueur** - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 1<sup>o</sup> de la présente loi, ces dispositions s'appliquent à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2012, c'est-à-dire pour la détermination du résultat de l'année 2012 et des années suivantes.

## ► Plafonnement du barème kilométrique

**7.** Les titulaires de BNC qui optent pour l'évaluation forfaitaire de leurs frais de véhicules devront utiliser le barème kilométrique forfaitaire plafonné à 7 CV fixé par arrêté du ministre du Budget en fonction de la puissance administrative.

Ceux dont le véhicule a une puissance fiscale supérieure à 7 CV devront donc utiliser les indices kilométriques prévus pour les véhicules de 7CV (pour un exemple, V. n° 17, § 9).

**Remarque :** La loi ne prévoyant pas des conditions liées à la propriété du véhicule, le barème kilométrique pourra être utilisé par les professionnels qu'ils soient ou non propriétaires de leur véhicule.

## ► Nature des frais couverts par le barème

**8.** La loi prévoit désormais expressément la nature des frais non couverts par le barème forfaitaire. Ainsi, le

barème forfaitaire est censé couvrir la totalité des frais liés au véhicule par un salarié, à l'exception :

- des frais de péage, de garage ou de parking ;
- et des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé.

Ces frais peuvent donc être déduits, au prorata de l'usage professionnel du véhicule, pour leur montant réel en sus du montant de la déduction résultant du barème kilométrique forfaitaire.

**9.** On relèvera que la doctrine administrative avait défini d'autres catégories de dépenses non couvertes par le barème :

- les dépenses à caractère imprévisible, telles que les dépenses de réparation suite à un accident ;
- les frais liés à l'acquisition et à l'utilisation d'appareils autonomes, tels que les radiotéléphones ;
- la taxe sur les véhicules de société pour les professionnels qui exercent leur profession dans le cadre d'une société soumise à l'IR ;
- la taxe annuelle (malus annuel) due en cas d'utilisation d'un véhicule polluant ;
- les frais de carte grise.

Sous réserve d'une interprétation plus favorable de l'Administration dans ses commentaires du nouveau dispositif, ces dépenses ne sont plus admises en déduction en sus de l'évaluation résultant de l'application du barème forfaitaire. ■

## 26 CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT

Crédit d'impôt recherche  
Étude F-92 150

## Recentrage des taux du crédit d'impôt recherche et prise en compte spécifique des dépenses d'innovation des PME

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 71*

Les entreprises qui répondent à la définition des micro, petites et moyennes entreprises au sens du droit communautaire peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses, limitativement énumérées, exposées dans le cadre de la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits. Sont visées, les dépenses engagées pour la mise au point de prototypes de produits nouveaux, qui présentent des performances supérieures, en termes, notamment, d'ergonomie ou sur le plan technique.

Ces dépenses éligibles sont plafonnées à hauteur de 400 000 € par an et le taux du crédit d'impôt calculé au titre de ces dépenses est fixé à 20 %.

Les taux majorés de 40 % et 35 % du régime général du crédit d'impôt recherche sont supprimés laissant place à un taux unique :

- de 30 % pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 millions d'euros ;
- de 5 % pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 et des dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à compter de cette même date.

Pour les demandes adressées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, la procédure de rescrit fiscal spécifique au crédit d'impôt recherche est assouplie. Elle est également étendue à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au nouveau volet innovation de crédit d'impôt et peut être désormais introduite après le lancement des opérations de recherches et d'innovation.

## RÉGIME ACTUEL

1. Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier du crédit d'impôt recherche (CIR) lorsqu'elles effectuent des dépenses affectées à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique (CGI, art. 244 quater B, I, al. 1).

2. Il s'agit des entreprises industrielles, commerciales et agricoles dont les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Les entreprises artisanales lorsqu'elles sont imposées au titre des bénéfices industriels et commerciaux peuvent également bénéficier de ce dispositif (BOI-BIC-RICI-10-10-10-10, § 1, 12 sept. 2012).

**3. Opérations de recherche et développement (R&D) -** Le bénéfice du CIR est subordonné à la réalisation d'opérations de R&D et s'applique à ces seules opérations.

Ainsi, pour l'application du régime du crédit d'impôt recherche, sont considérées comme des opérations de recherche scientifique ou technique (CGI, ann. III, art. 49 septies F) :

- les activités de recherche fondamentale, dont l'objet est d'apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques ;
- les activités de recherche appliquée, qui visent à discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ou à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance ;
- les activités de développement expérimental, effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en

vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services ou en vue de leur amélioration substantielle.

4. L'Administration a publié des commentaires ayant pour objet de clarifier la définition des opérations de R&D et d'illustrer la démarche devant être conduite par l'entreprise afin de déterminer si elle réalise des activités de recherche (BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, 12 sept. 2012). Selon l'Administration, les activités de R&D éligibles au CIR constituent un sous-ensemble des activités d'innovation et peuvent être mises en œuvre dans tout secteur d'activité. En revanche, les activités qui s'inscrivent dans un processus d'innovation sans pour autant relever des activités de R&D se situent hors du champ d'application du CIR (BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, § 210 à 240, 12 sept. 2012).

5. Par exception au principe selon lequel les dépenses situées en aval de la phase de R&D ne sont pas éligibles au CIR, les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises du secteur textile-habillement-cuir ouvrent droit au CIR (CGI, art. 244 quater B, II, h et i).

**6. Dépenses de recherche ouvrant droit au CIR -** Les dépenses qui ouvrent droit au crédit d'impôt recherche sont notamment (CGI, art. 244 quater B, II, a à j) :

- les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises neuves affectées à la réalisation des opérations de recherche (CGI, art. 244 quater B, II, a) ;
- les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et aux techniciens de recherche affectés à la réalisation de

ces mêmes opérations ainsi qu'aux autres salariés inventeurs (CGI, art. 244 quater B, II, b et b bis) ;

– les autres dépenses de fonctionnement exposées pour la réalisation des opérations de recherche dont le montant est forfaitairement fixé à la somme de 75 % des dotations aux amortissements précitées et de 50 % des dépenses de personnel susmentionnées ;

La fraction du forfait relative aux dépenses de personnel est portée à 200 % s'agissant des jeunes docteurs, sous certaines conditions (CGI, art. 244 quater B, II, c, 3°).

– les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de recherche confiées à des organismes publics ou assimilés au sens du CIR (CGI, art. 244 quater B, II, d) ou privés agréés (CGI, art. 244 quater B, II, d bis), dans la limite de certains plafonds (art. 244 quater B, II, d bis dernier alinéa et d ter) ;

– les frais relatifs à la prise, la maintenance, l'amortissement et la défense des brevets (CGI, art. 244 quater B, II, e, e bis et f), sous réserve du respect de certaines conditions ;

– certaines dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise (CGI, art. 244 quater B, II, g) ;

– les dépenses de veille technologique, dans la limite d'un plafond (CGI, art. 244 quater B, II, j).

**7. Calcul du crédit d'impôt** - Le CIR est égal à 30 % des dépenses éligibles exposées au cours de l'année pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 millions d'euros et de 5 % pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant (CGI, art. 244 quater B, I).

Le taux de 30 % est porté à 40 % et 35 % au titre respectivement de la première et de la deuxième année qui suivent l'expiration d'une période de cinq années consécutives au

titre desquelles l'entreprise n'a pas bénéficié du crédit d'impôt, sous réserve du respect d'un ensemble de conditions (CGI, art. 244 quater B, I, al. 2). En effet, ces taux majorés s'appliquent sous réserve du respect de dispositions anti-abus qui ont été renforcées par l'article 41 de la loi de finances pour 2011 (L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010 : V. D.O Actualité 47/2010, n° 42, § 6). Ainsi, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le dispositif relatif à la condition d'absence de lien de dépendance au sens de l'article 39, 12 du CGI avec une autre entreprise ayant bénéficié du CIR au titre des cinq dernières années est ainsi complété :

► le capital de la société ne doit pas être détenu à 25 % au moins par un associé détenant ou ayant détenu au cours des cinq dernières années au moins 25 % du capital d'une autre entreprise n'ayant plus d'activité effective et ayant bénéficié du crédit d'impôt au cours de la même période de cinq années ;

► s'agissant des entreprises individuelles, l'exploitant de l'entreprise :

– ne doit pas avoir bénéficié du crédit d'impôt au cours des cinq dernières années dans le cadre de l'exploitation d'une autre entreprise individuelle n'ayant plus d'activité effective ;

– et, ne doit pas détenir ou avoir détenu au cours de la même période de cinq années au moins 25 % du capital d'une autre entreprise n'ayant plus d'activité effective et ayant bénéficié du crédit d'impôt au cours de la même période de cinq années.

Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

– 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.

## RÉGIME NOUVEAU

**8.** L'article 71 de la loi de finances pour 2013 apporte plusieurs aménagements au crédit d'impôt recherche :

► un crédit d'impôt innovation est institué au sein du crédit d'impôt recherche au bénéfice exclusif des entreprises répondant à la définition des micro, petites et moyennes entreprises au sens du droit communautaire qui réalisent des opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits (CGI, art. 244 quater B, I, al. 1 modifié et II, k nouveau) ;

L'objectif est d'accroître les retombées du CIR sur la croissance et l'emploi à travers l'incitation au développement de l'innovation, facteur clé de gain de compétitivité des PME qui absorbent moins d'un tiers du volume du CIR « général ».

► les taux majorés de 35 % et 40 %, accordés sous certaines conditions dans le cadre du régime général du CIR (V. § 7) sont supprimés, laissant place à un taux unique (CGI, art. 244 quater B, I, 2<sup>e</sup> à avant dernier alinéas supprimés) :

– de 30 % pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 millions d'euros ;

– de 5 % pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant.

Cette mesure n'appelant pas de commentaires particuliers n'est pas développée ci-après.

► les conditions d'exercice du rescrit spécifique au crédit d'impôt recherche sont assouplies (LPF, art. L. 80 B, 3° et 3° bis modifiés).

**9. Entrée en vigueur** - Les dispositions relatives à la suppression des taux majorés et à l'institution du crédit d'impôt innovation en faveur des PME s'appliquent (Art. 71, III, al. 1)aux

– aux demandes adressées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 s'agissant du régime général du CIR ;

– aux demandes adressées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 s'agissant du CIR innovation.

Le Gouvernement a justifié le décalage d'un an l'entrée en vigueur pour les demandes rescrits relatives au CIR innovation en ces termes : « dans la mesure où cette catégorie de dépenses est nouvelle en droit fiscal français, l'Administration aura, dans un premier temps, parfois besoin d'analyses approfondies pour pouvoir se prononcer de façon sécurisée et forger sa doctrine. Cela pourrait conduire, dans certains cas et surtout si le nombre des bénéficiaires du CIR au titre de cette nouvelle assiette est élevé, à d'éventuels dépassements du délai de trois mois, qui ne doivent pas se traduire par des validations intempestives. Après une année de pratique du nouveau dispositif « innovation », il sera alors possible d'ouvrir l'accès au rescrit spécial, enfermé dans un délai de réponse de trois mois, à cette catégorie de dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche. En 2013, les contribuables pourront, bien entendu,

continuer d'interroger l'Administration dans le cadre du rescrit général, pour lequel il n'y a pas d'accord tacite après trois mois sans réponse. » (AN, Amendement n° 306, 12 déc. 2012).

Afin de garantir la conformité du crédit d'impôt innovation avec les règles communautaires, le bénéfice de la fraction du crédit d'impôt résultant de la prise en compte des dépenses mentionnées au titre du CIR innovation (CGI, art. 244 quater B, II, k nouveau) est subordonné au respect des articles 30, 31, 33 et 34 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité. Dès lors que les nouvelles dispositions relèvent des articles précités du règlement général d'exemption par catégorie relatif aux aides à la recherche, au développement et à l'innovation, le dispositif ne fera pas l'objet d'une notification à la Commission européenne et son entrée en vigueur ne sera donc pas différée.

**10.** Les dispositions relatives à l'assouplissement de la procédure de rescrit spécifique au crédit d'impôt recherche s'appliquent aux demandes adressées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (Art. 71, III, al. 2).

### ► Institution d'un crédit d'impôt en faveur des dépenses d'innovation des PME

#### Entreprises concernées

**11.** Le nouveau dispositif concerne exclusivement 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 européenne du 6 août 2008 (CGI, art. 244 quater B, II, k nouveau).

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.

**12.** 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.

Selon nos informations, l'Administration devrait retenir comme date d'appréciation des seuils d'effectif, de chiffre d'affaires ou de total du bilan, la date de fin du dernier exercice clôturé au jour du dépôt de la déclaration spéciale de CIR, afin d'être en conformité avec le règlement communautaire précité.

Ce jour est un 31 décembre lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile. Par ailleurs, ces données sont calculées sur une base de 12 mois.

Lorsqu'une entreprise, à la date de clôture des comptes, dépasse le seuil de l'effectif ou les seuils financiers énoncés ci-avant, cette circonstance ne lui ferait perdre la qualité de PME que si le dépassement se produit au titre de deux exercices consécutifs.

#### Opérations de conception de prototypes et d'installations pilotes éligibles

**13.** Seules les opérations de conception de prototypes et les installations pilotes de nouveaux produits (CGI, art. 244 quater B, II, k, 1<sup>o</sup> nouveau) sont éligibles au CIR.

**14. Définitions** - Les prototypes et les installations pilotes de nouveaux produits sont des biens qui ne sont pas destinés à être mis sur le marché mais à être utilisés comme modèle pour la réalisation d'un nouveau produit (CGI, art. 244 quater B, II, k, 6<sup>o</sup> al. 6 nouveau).

Ces opérations ont fait l'objet de commentaires de l'Administration s'agissant de la définition dans le cadre du périmètre de la R&D (BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, § 90, 12 sept. 2012) :

► un prototype est un modèle original possédant les qualités techniques et les caractéristiques de fonctionnement du nouveau produit ou procédé, sans nécessairement en revêtir la forme ou l'aspect final, mais permettant de dissiper des incertitudes en vue d'améliorer le produit ou le procédé concerné et d'en fixer les caractéristiques ;

Toutefois, il semblerait que la notion de « dissipation des incertitudes » scientifique et/ou technique constituant l'un des critères de définition de la R&D, ne puisse pas être retenue pour définir les prototypes de nouveaux produits. Ces termes seraient trop restrictifs pour désigner des prototypes innovants.

Le cas échéant, l'Administration devra apporter des précisions à ce sujet :

- soit en considérant que ce critère n'est pas applicable s'agissant des prototypes mentionnés à l'article 244 quater B, II, k, 1<sup>o</sup> du CGI (dans ce cas, seul le critère tenant à la détermination des caractéristiques du produit ou procédé subsisterait) ;
- soit en retenant une autre définition que celle relative aux prototypes élaborés dans le cadre de travaux de R&D.

► une installation pilote est un ensemble d'équipements ou de dispositifs permettant de tester un produit ou un procédé à une échelle ou dans un environnement proche de la réalité industrielle ;

► un nouveau produit est un bien corporel ou incorporel satisfaisant deux conditions cumulatives suivantes (CGI, art. 244 quater bis, II, k, 6<sup>o</sup> al. 2 nouveau) :

- il n'est pas encore mis à disposition sur le marché ;
- il se distingue des produits existants ou précédents par des performances supérieures sur le plan technique, de l'éco-conception, de l'ergonomie ou de ses fonctionnalités.

Le caractère nouveau du produit sera probablement le point le plus délicat à apprécier, tant pour les entreprises que pour l'Administration. L'Administration devrait publier ses commentaires détaillant et illustrant la notion de nouveau produit, afin de permettre aux entreprises de se positionner au regard du nouveau dispositif. Selon nous, l'innovation de produit correspondrait à la mise au point d'un produit nouveau ou à l'incorporation d'une nouveauté dans un produit existant. L'Administration devra préciser ce point dans la doctrine.

**15.** Le champ du nouveau dispositif est donc limité à la réalisation d'opérations de conception de prototypes (ou installations pilotes) de nouveaux produits dotés :

► soit de performances supérieures sur le plan technique, le Gouvernement ayant simplement précisé que le fait que le prix de vente d'un produit soit plus faible que le prix de vente des produits concurrents ne suffit pas à considérer que ses performances techniques sont supérieures (Rapp. AN, 10 oct. 2012) ;

► soit de performances supérieures sur le plan de l'éco-conception, notion qui n'a pas encore de définition juridique mais que l'Association française de normalisation (AFNOR) décrit comme une opération consistant à intégrer l'environnement dans toutes les étapes du cycle de vie d'un produit ou d'un service, depuis la phase de conception ou d'amélioration jusqu'à son recyclage ou sa valorisation ;

Si l'Administration reprend cette définition, les PME dont les procédés de production cesseraient de négliger les contraintes environnementales pourraient donc bénéficier d'un soutien fiscal, sous réserve de réaliser un prototype de leur nouveau produit éco-conçu.

► soit de performances supérieures sur le plan de l'ergonomie qui s'entendraient du point de vue du nouveau produit et non du point de vue des conditions de réalisation de ce produit par les personnels concernés ;

► soit de performances supérieures sur le plan de leurs fonctionnalités.

**16. Affectation en cas d'utilisation successive de prototypes dans le cadre de travaux de R&D et d'activité d'innovation** - L'entreprise doit distinguer, le cas échéant, parmi les prototypes et installations pilotes qu'elle conçoit (*BOI-BIC-RICI-10-10-10-20, 12 sept. 2012*) :

- ceux qui s'inscrivent dans la phase de R&D (*CGI, art. 244 quater B, II, a*) ;

- de ceux qui sont réalisés en aval de la R&D (*CGI, art. 244 quater B, II, k nouveau*) car les régimes applicables sont différents.

Si un même prototype est utilisé successivement par l'entreprise dans le cadre de travaux de R&D, puis d'opérations situées en aval de la recherche, l'entreprise devra :

- appliquer les dispositions du régime général du CIR pour les opérations de réalisation du prototype durant la phase de recherche ;

- appliquer les dispositions du CIR innovation exclusivement à raison des opérations de conception s'ajoutant à l'existant et permettant de configurer le nouveau produit.

L'entreprise ne peut pas prendre en compte dans la base de calcul de son crédit d'impôt innovation des dépenses déjà prises en compte dans l'assiette du régime général du CIR.

## Dépenses d'innovation éligibles

**17.** Les dépenses éligibles au nouveau crédit d'impôt innovation sont très fortement inspirées du dispositif du CIR existant au regard de leur nature. Nécessairement exposées dans le cadre d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits, elles sont réparties en six catégories de dépenses (*CGI, art. 244 quater bis, II, k, 1° à 6° nouveau*) :

► les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits autres que ceux éligibles au régime générale du CIR ;

► les dépenses de personnel directement et exclusivement affecté à la réalisation des opérations précitées ;

Selon nous, les aménagements doctrinaux apportés dans le cadre du régime général du CIR devraient être transposés à ces nouvelles dispositions, en particulier s'agissant des dépenses de personnel qui bénéficieraient d'un assouplissement de l'Administration. En effet, en application de l'article 244 quater B, II, b du CGI, sont seuls pris en compte les chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à des opérations de R&D. Toutefois, l'Administration admet que les salaires des chercheurs et techniciens de recherche affectés à temps partiel ou en cours d'année à des opérations de recherche soient pris en compte au prorata du temps effectivement consacré à ces opérations. Les entreprises doivent alors pouvoir établir, avec précision et rigueur, le temps réellement et exclusivement passé à la réalisation d'opérations de recherche, toute détermination forfaitaire étant exclue (*BOI-BIC-RICI-10-10-10-30, § 70 et 80, 12 sept. 2012*).

► les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison de ces mêmes opérations lesquelles sont fixées forfaitairement à la somme de 75 % des dotations aux amortissements et de 50 % des dépenses de personnel susmentionnées ;

► les dotations aux amortissements, les frais de prise et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention

végétale ainsi que les frais de dépôt de dessins et modèles relatifs à ces opérations ;

► les frais de défense de brevets, de certificats d'obtention végétale, de dessins et modèles relatifs à ces opérations ;

Ces frais sembleraient ne plus bénéficier de l'exception de territorialité accordée aux frais de même nature dans le cadre du régime général du CIR (*CGI, art. 244 quater B, II, j, al. 2*). Ainsi, entreraient dans le cadre du CIR innovation les seuls frais de défense de brevets, de certificats d'obtention végétale, de dessins et modèles correspondant à des opérations localisées au sein de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

► les dépenses exposées pour la réalisation de ces opérations confiées à des entreprises ou des bureaux d'études et d'ingénierie agréés selon des modalités prévues par décret.

La notion de bureaux d'études et d'ingénierie a valeur d'illustration, dès lors qu'elle est incluse dans le champ plus large des entreprises. En outre, il est précisé que chacune de ces structures doit être agréée, selon des modalités qui seront précisées ultérieurement par décret.

## Modalités d'application du CIR innovation

**18.** Le taux du crédit d'impôt innovation est significativement inférieur à celui applicable aux dépenses de R&D et le montant des dépenses éligibles est plafonné.

Cette différenciation repose sur deux idées majeures selon lesquelles, d'une part, les dépenses d'innovation sont rentables à plus court terme que les dépenses de recherche et, d'autre part, elles sont peu génératrices d'externalités positives, contrairement aux dépenses de R&D.

## Plafonnement des dépenses éligibles et taux du CIR innovation

**19.** Les dépenses éligibles au nouveau dispositif sont soumises à un plafonnement global de 400 000 € par an (*GGI, art. 244 quater B, II, k, 6° al. 2 nouveau*).

**20.** Le taux du crédit d'impôt est fixé à 20 %. Par conséquent, le montant maximum de crédit d'impôt pouvant être déclaré par une entreprise au titre d'une même année civile est de 80 000 € (400 000 € × 20 %).

## ► Assouplissement de la procédure de rescrit spécifique au CIR

**21.** L'article L. 80 B du LPF prévoit la possibilité pour les contribuables d'obtenir de l'Administration une prise de position formelle sur leur situation au regard d'un texte fiscal à travers la procédure de rescrit fiscal, les 3° et 3° bis de cet article précisant les modalités particulières de rescrit applicables au CIR.

**22.** La procédure de rescrit spécifique au CIR est assouplie et étendue au CIR innovation en faveur des PME (*LPF, art. L. 80 B, 3° et 3° bis, al. 1 modifié*).

Le bénéfice du CIR est réputé acquis si les services compétents ne répondent pas dans un délai de trois mois à un redevable de bonne foi demandant si son projet de recherche est éligible au CIR.

La demande du redevable doit être effectuée :

- à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait ;

- au moins six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale (*LPF, art. L. 80 B, 3° et 3° bis, al. 1 modifié*).

Lorsque le projet de recherche est pluriannuel, la demande doit intervenir au moins six mois avant la date

limite de dépôt de la première déclaration spéciale relative à ce projet.

**23.** Il n'est donc plus exigé que le dépôt de la demande de rescrit soit effectué préalablement aux opérations de recherche et d'innovation. Les entreprises pourront ainsi faire leur demande alors même que des dépenses ont pu être engagées, et pas seulement projetées. À ce titre, le premier alinéa des 3° et 3° bis de l'article 80 B du LPF ont

été repris, substituant la notion de projet de recherche à celle de projet de dépenses de recherche.

Ce nouveau délai permet aux entreprises, non seulement de tenir compte du délai nécessaire à l'instruction de la demande mais également de présenter une demande une fois que les travaux de recherche ont commencé, et donc à un stade où elles disposent d'une meilleure visibilité sur leur projet, qu'elles peuvent donc décrire avec plus de précision.■

## 27 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Charges  
Étude F-20 620

### Institution d'un plafonnement général de déductibilité des charges financières

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 23, II à V*

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, un plafonnement général de déductibilité des charges financières nettes des produits financiers est instauré au taux de 85 %. Il sera abaissé à 75 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Le plafonnement s'applique à ces charges financières nettes dès lors qu'elles :

- sont supérieures ou égales à 3 millions d'euros (pour les groupes fiscaux, ce seuil est apprécié au niveau du groupe),
- résultent d'opérations réalisées avec des sociétés hors d'un groupe fiscalement intégré.

Sauf pour l'appréciation du seuil de 3 millions d'euros, le montant des charges financières à prendre en compte est diminué des charges non déductibles en application du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation et de celui prévu pour les charges financières liées à l'acquisition de titres de participation de sociétés non contrôlées.

Enfin, le plafond ne s'applique pas aux charges financières générées dans le cadre de certains contrats publics déjà signés (délégation de service public, concession de travaux publics, partenariat public/privé, bail emphytéotique administratif).

### RÉGIME ACTUEL

1. La déduction des intérêts d'emprunt est soumise aux conditions générales de déduction des frais et charges :

- les sommes versées doivent constituer effectivement des intérêts ;
- la dette doit avoir été contractée pour les besoins ou dans l'intérêt de l'entreprise ;
- l'entreprise doit justifier de l'existence de la dette et du versement des intérêts.

Les intérêts d'emprunt sont donc en principe déductibles du résultat imposable lorsqu'ils sont engagés dans l'intérêt de l'exploitation (*CGI, art. 39, 1 : V. étude F-17 600-5 et s. ; BOI-BIC-CHG-50 § 20, 12 sept. 2012*).

2. Toutefois, pour la détermination des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés, des limitations à la déductibilité des charges financières ont été instituées s'agissant :

– des intérêts servis aux associés et aux entreprises liées dont le taux est limité (*CGI, art. 39, 1, 3° : V. étude F-20 870*) ;

– des intérêts servis aux entreprises liées lorsque la société versante est sous-capitalisée (*CGI, art. 212 ; L. fin. 2011, n° 2010-1657, 8 janv. 2011 : V. D.O Actualité 47/2010, n° 30, § 1 et s.*) ;

– des charges financières déduites par un groupe fiscal à l'occasion des rachats à soi-même, dispositif issu de l'amendement dit « Charasse » (*V. étude F-23 320*) ;

– des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation dans des sociétés qui ne sont pas contrôlées par la société qui achète ces titres (*CGI, art. 209, IX ; L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 40 : V. D.O. Actualité 2/2012, n° 18, § 1 et s.*).

### RÉGIME NOUVEAU

3. L'article 23, II à V de la loi de finances pour 2013 crée, pour les entreprises soumises à l'IS, un dispositif nouveau plafonnant à 85 % le montant des charges financières nettes supérieures ou égales à 3 millions d'euros, quel que soit leur objet et quelle que soit la personne laissant des sommes à disposition de l'entreprise (*CGI, art. 212 bis et art. 223 B bis nouveaux*). Ce plafond s'applique à compter des exercices clos au 31 décembre 2012. Il sera ramené à 75 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Une exception est toutefois prévue en faveur de certains contrats publics déjà signés.

Selon le Gouvernement, le régime de la déductibilité des intérêts d'emprunt applicable en France est l'un des plus favorables de l'Union européenne, puisqu'il permet aux entreprises de déduire de leur résultat fiscal l'intégralité des charges financières qu'elles supportent. Ce mécanisme introduirait un biais fiscal en faveur de l'endettement, au détriment du financement par fonds propres. Il serait, par ailleurs, la principale cause de l'écart de taux effectif d'imposition entre les grandes et les petites entreprises.

4. **Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte et en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, II, 2<sup>o</sup> de la loi, ces dispositions s'appliquent à l'IS dû sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

## ► Champ d'application du dispositif

5. Le nouveau dispositif s'applique :

► aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, qu'elles appartiennent ou non à un groupe intégré fiscalement (CGI, art. 223 A) ;

► qui exposent des charges financières nettes égales ou supérieures à 3 millions d'euros ; ce montant est un seuil et non une franchise : par conséquent, si les charges financières nettes sont inférieures à ce seuil, le dispositif ne s'applique pas ; mais si le montant des charges financières nettes dépasse ce seuil, le dispositif s'appliquera à l'ensemble des charges financières nettes et non au seul montant excédant le seuil de 3 millions d'euros.

**Important :** Pour les groupes fiscaux, le seuil de 3 millions d'euros est apprécié au niveau du groupe et s'entend de la somme des charges financières nettes des produits financiers de chacune des sociétés dont le résultat est pris en compte dans le résultat d'ensemble du groupe, que ces charges et produits soient réalisés intra-groupe ou hors groupe.

Par ailleurs, ce seuil s'apprécie sans déduire les éventuelles charges financières qui ont été rapportées au résultat par application du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation (CGI, art. 212) et de celui prévu pour les charges financières liées à l'acquisition de titres de participation dans des sociétés qui ne sont pas contrôlées par la société qui achète ces titres (CGI, art. 209, IX).

Sur la détermination du montant des charges financières nettes pour l'appréciation du seuil, V. § 6 et s.

## ► Modalités d'application dans le cadre du droit commun

### Détermination des charges financières nettes

6. Il s'agit des charges financières afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise sous **déduction des produits financiers** qui rémunèrent les sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise (CGI, art. 212 bis nouveau, III, al. 1<sup>er</sup>).

La notion de sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise devrait s'entendre, comme pour l'article 212 du CGI, du **montant de toute créance sur l'entreprise, rémunérée par des intérêts ou assimilés**. Il s'agit toutefois des mises à disposition par des sociétés liées (comme pour l'article 212) ou par des sociétés non liées.

**7. Charges financières visées par le dispositif** - Selon les informations recueillies par le rapporteur de la commission des finances du Sénat, les charges financières concernées devraient correspondre à celles visées par le dispositif de réintégration des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de sociétés non contrôlées (CGI, art. 209, IX). Par conséquent, les charges retenues correspondraient en pratique aux **charges figurant au compte 66 dans la comptabilité de la société**, l'Administration admettant par exception de ne pas tenir compte (BOI-IS-BASE-30-50-10, § 20 à 50, 30 nov. 2012) :

- des charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (compte 667) ;
- des pertes sur créances liées à des participations (compte 664).

À cet égard, l'Administration n'exclut pas, pour le dispositif de l'article 209, IX du CGI, les pertes de change autres que celles afférentes à des opérations financières, ni les dotations financières aux amortissements et aux provisions, comme elle l'a fait pour le dispositif de l'amendement Charasse (V. BOI-IS-BASE-30-50-10 § 40, 30 nov. 2012).

En définitive, les comptes de charges financières du plan comptable général concernés sont :

- compte 661 : charges d'intérêts ;
- compte 665 : escomptes accordés ;
- compte 666 : pertes de change ;
- compte 668 : autres charges financières.

8. À cette définition classique s'ajoute une **quote-part de certains loyers** (V. § 14). Par ailleurs, des **charges financières déduites extra-comptablement du fait des modalités particulières d'application de l'article 212 du CGI** devraient être incluses dans la base des réintégrations (V. § 20).

**9. Charges financières exclues du dispositif** - Les charges financières exposées dans le cadre des **contrats administratifs** suivants ne doivent pas être prises en compte, mais uniquement lorsque ces contrats étaient déjà signés à la date de promulgation de la loi de finances pour 2013 (CGI, art. 212 bis nouveau, V) :

► la **délégation de services publics** (L. n° 93-122, 29 janv. 1993, art. 38 ; CGCT, art. L. 1411-1), contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire public ou privé, dont la rémunération est substantiellement liée aux résultats de l'exploitation du service ;

► la **concession de travaux publics** (Ord. n° 2009-864, 15 juill. 2009 ; CGCT, art. L. 1415-1), contrat ayant pour objet de faire réaliser tous travaux de bâtiment ou de génie civil par un concessionnaire dont la rémunération consiste soit dans le droit d'exploiter l'ouvrage, soit dans ce droit assorti d'un prix ;

► le **contrat de concession** (CGCT, art. L. 2224-31), contrat ne concernant que la distribution d'électricité et de gaz ;

► le **contrat de partenariat** (Ord. n° 2004-559, 17 juin 2004 ; CGCT, art. L. 1414-1), contrat administratif par lequel l'État, un établissement public de l'État ou une collectivité territoriale confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale relative au financement d'investissements immatériels, d'ouvrages ou d'équipements nécessaires au service public, à la construction ou transformation des ouvrages ou équipements, ainsi qu'à leur entretien, leur maintenance, leur exploitation ou leur gestion, et, le cas échéant, à d'autres prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée ;

► le **bail emphytéotique** (CGCT, art. L. 1311-2 et C. santé publ., art. L. 6148-2), permettant à une collectivité territoriale de louer un bien lui appartenant en vue de l'accomplissement, pour son compte, d'une mission de service public ou en vue de la réalisation d'une opération d'intérêt général relevant de sa compétence.

**10.** De même, les charges financières exposées par une **société dont l'unique objet est la détention de titres de sociétés agissant exclusivement en tant que délégataire, concessionnaire ou partenaire privé** dans le cadre des contrats visés ci-dessus, ne sont pas concernées.

En revanche, les **charges financières exposées en vue de financer des biens acquis ou construits dans le cadre des contrats visés ci-dessus** entrent dans le champ d'application du dispositif.

**Remarque :** 1) L'exposé des motifs de l'amendement ayant introduit cette exception prévoit que les charges financières ne pouvant être affectées avec une précision suffisante, seront présumées entrer dans la base des charges à réintégrer (AN, amendement n° 308, 12 déc. 2012, exposé des motifs). Le texte lui-même ne prévoit,



cependant, aucune disposition en ce sens. Or, le besoin de financement de l'entreprise peut être supérieur au seul financement des biens acquis ou construits, notamment dans la phase de construction qui ne génère pas encore de produits alors que des frais de gestion sont engagés. On attendra les commentaires de l'Administration sur cette exigence formelle d'affectation.

2) Les charges financières exclues de la base des réintégrations ne sont pas des charges financières nettes. Par conséquent, si l'entreprise qui bénéficie de l'un des contrats mentionnés ci-dessus exerce d'autres activités, elle pourra imputer tous ses produits financiers sur les charges financières exposées dans le cadre de ses autres activités.

3) Les charges financières supportées par la société holding devraient être afférentes à des sommes mises à disposition du cocontractant de la collectivité publique qui devrait lui-même les affecter au financement des biens acquis ou construits dans le cadre des contrats publics. On attendra également les commentaires de l'Administration sur ses exigences formelles d'affectation.

**11. Produits financiers à déduire** - Les produits financiers viennent en diminution des charges financières visées ci-dessus pour l'application du nouveau dispositif. Cette déduction entraîne des conséquences pour l'appréciation du seuil de 3 millions d'euros et pour la détermination de la base de calcul des réintégrations.

**12. Les produits financiers devraient s'entendre des produits figurant au compte 76 du plan comptable général à l'exception, par cohérence avec les exclusions des charges, des profits sur cessions de valeurs mobilières de placement.**

En ce sens, devraient, probablement, être exclus les revenus des titres de participation qui bénéficient du régime mère-fille, puisque ces revenus ne sont pas pris en compte dans le résultat.

Ainsi, les comptes du plan comptable général concernés devraient être :

- **compte 761** : produits de participation, à l'exception des revenus bénéficiant du régime mère-fille ;
- **compte 762** : produits des immobilisations financières ;
- **compte 763** : revenus des autres créances ;
- **compte 764** : revenus des valeurs mobilières de placement ;
- **compte 765** : escomptes obtenus ;
- **compte 766** : gains de change ;
- **compte 768** : autres produits financiers.

**13.** En outre, à cette définition s'ajoute, comme pour les charges, une **quote-part de certains loyers** (CGI, art. 212 bis nouveau, III, al. 2) (V. § 14).

**14. Loyers assimilés à des charges et produits financiers** - Pour l'application du présent dispositif, une fraction des loyers des opérations de crédit-bail, de location avec option d'achat ou de location de biens mobiliers conclue entre entreprises liées, est assimilée à des charges financières (pour le locataire) ou à des produits financiers (pour le bailleur).

Comme l'a indiqué dans son rapport la commission des finances de l'Assemblée nationale, l'objectif est d'éviter un contournement du dispositif de réintégration par la substitution d'opérations de location ou de crédit-bail (dont les loyers sont déductibles sans limite) à des acquisitions par endettement, générant des charges financières dont une fraction serait rapportée au résultat (Rapp. AN n° 231, 10 oct. 2012).

Les opérations de crédit-bail ou de location avec option d'achat constituent, en effet, des modes de financement d'actifs mobiliers ou immobiliers. Le loyer est d'ailleurs calculé à partir du prix d'acquisition du bien qui fait l'objet d'un amortissement technique ou financier, des intérêts sur le financement de l'investissement et de frais divers supportés par le locataire.

Les locations simples n'ont ni le même objet ni les mêmes modalités de calcul. Le texte initial déposé par le Gouvernement assimilait au crédit-bail les locations de plus de 3 mois. Ce texte a été amendé par

l'Assemblée nationale pour finalement retenir les seules locations réalisées entre entreprises liées et pour les seules locations de biens mobiliers.

**15.** Le crédit-bail est visé à l'article L. 313-7 du Code monétaire et financier et la location avec option d'achat à l'article L. 311-2 du Code de la consommation. Bien que mentionnée au même article du Code de la consommation, la location-vente n'est pas visée par le nouveau dispositif et ne devrait donc pas être concernée.

**16.** La location simple n'est susceptible d'entrer dans le champ d'application du dispositif de réintégration des charges financières que si elle est faite entre entreprises liées au sens de l'article 39, 12 du CGI et concerne des biens mobiliers.

Les locations entre entreprises liées portant sur des biens immobiliers sont exclues, dans la mesure où les entreprises ont généralement externalisé depuis longtemps la gestion de leur parc immobilier sans que cela ne puisse être considéré comme une voie d'optimisation fiscale au regard de l'objectif général de la mesure (AN, amendement n° 324, 13 déc. 2012, exposé des motifs). Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises (CGI, art. 39, 12) :

- lorsque l'une détient directement ou indirectement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même entreprise.

Selon les commentaires de l'Administration, la présomption de dépendance entre deux entreprises repose sur un critère de droit ou de fait (BOI-IS-BASE-30-30-20-10, § 90 à 150, 12 sept. 2012) :

► critère de droit : la détention directe ou indirecte de la majorité du capital social, majorité qui s'entend normalement :

- d'une participation supérieure à 50 % du capital de la société concernée ;
- d'une participation détenue indirectement pour tout ou partie et par l'intermédiaire de plusieurs sociétés ; dans ce cas, l'appréciation des droits détenus par l'intermédiaire de filiales ou de sous-filiales s'opère en multipliant successivement, les pourcentages détenus par chaque société mère quel que soit le degré de filiation ;

► critère de fait : la détention directe ou indirecte du pouvoir de décision ; dans la mesure où la majorité de 50 % du capital n'est pas atteinte suivant les modalités visées ci-dessus, le lien de dépendance peut encore résulter de la détention ou de l'acquisition du pouvoir de décision réputé exister lorsqu'une entreprise détient directement ou indirectement :

- soit la gestion de droit ou de fait d'une autre entreprise ;
- soit plus de 50 % des droits de vote.

Par ailleurs, un lien de dépendance est également susceptible d'être relevé lorsqu'un même groupe d'actionnaires majoritaires détient le pouvoir de décision dans deux entreprises distinctes l'une de l'autre, en raison de la communauté d'intérêts impliquée par cette situation qui crée un lien de dépendance entre les deux entreprises en cause.

**17.** Seule la part des loyers représentative des intérêts doit être prise en compte, tant au niveau des charges financières pour le locataire que des produits financiers pour le bailleur.

Cette part est définie comme étant la différence entre :

- le loyer ;
- et, l'amortissement du bien ainsi que les frais et prestations accessoires facturés au preneur (CGI, art. 212 bis, III, al. 2 nouveau).

L'amortissement visé est soit l'amortissement technique, lorsque le bailleur choisit d'amortir le bien sur sa durée normale d'utilisation, soit l'amortissement financier lorsque le bailleur choisit d'amortir les biens loués sur la durée du contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat (CGI, art. 39 C, I). En revanche, pour les locations entre entreprises liées, seul l'amortissement technique pourra être déduit à l'exclusion de l'amortissement financier.

**Exemple** : Une entreprise loue en crédit-bail un matériel d'une valeur de 100 000 €, amorti par le bailleur sur la durée normale d'utilisation du bien soit 5 ans. Les frais de gestion du dossier s'élèvent à 5 000 €

et sont répartis sur la durée de location. Le loyer s'élève à 27 000 € par an.

Le montant des sommes à prendre en compte au titre de chaque exercice comme des charges financières pour le locataire et comme des produits financiers pour le bailleur sera de 6 000 € [27 000 € - (100 000 €/5 + 5 000 €/5)].

**18.** Cette modalité nécessitera d'imposer des obligations au bailleur, comme cela existe pour le dispositif prévu à l'article 39, 10 du CGI qui interdit la déduction d'une fraction des loyers représentative des éléments non amortissables (V. CGI, ann. III, art. 38 quindecies H à 38 quindecies K). En particulier, le crédit-bailleur devra fournir les éléments permettant au locataire d'effectuer le calcul de la part de loyer assimilée à des charges financières.

## Modalités de réintégration

**19. Base des réintégrations** - Le montant des charges financières déterminé selon les modalités exposées ci-dessus est diminué des charges financières déjà réintégrées en application (CGI, art. 212 bis nouveau, IV) :

- du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation (CGI, art. 212, II)

- du dispositif lié à l'acquisition de titres de sociétés non contrôlées (CGI, art. 209, IX).

Compte tenu de la précision apportée par le I du présent article sur l'articulation entre ces deux dispositifs (V. n° 28, § 1 et s.), il est ainsi fixé un ordre d'application :

- en premier lieu, est appliqué le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation ;

- en second lieu, est appliqué le dispositif lié à l'acquisition de titres de sociétés non contrôlées ;

- enfin, est appliqué le plafonnement général de la déductibilité des charges financières, sous déduction des réintégrations opérées au titre des précédents dispositifs.

**Remarque :** On rappelle que les réintégrations opérées au titre des autres dispositifs ne sont pas déduites pour l'appréciation du seuil de 3 millions d'euros (V. § 5).

**Exemple :** Le montant des charges financières nettes d'une entreprise est de 4 M € ; elle doit réintégrer dans son résultat 1,5 M € en application des articles 212 et 209, IX du CGI.

Cette entreprise est soumise au dispositif général de réintégration dès lors que le montant des charges financières nettes, avant déduction des réintégrations effectuées au titre des autres dispositifs est supérieur à 3 millions d'euros, ce qui est bien le cas. La base de réintégration n'est en revanche que de 2,5 M € (4 M € - 1,5 M €).

**20.** Le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation prévoit que les charges financières non admises en déduction au titre d'un exercice sont susceptibles d'être déduites des résultats des exercices suivants sous certaines conditions et limites (CGI, art. 212 : BOI-IS-BASE-30-30-40-10, 12 sept. 2012).

Bien que le texte de l'article 212 bis du CGI ne le prévoit pas expressément, les sommes ainsi admises en déduction des résultats des exercices suivants paraissent devoir être comprises parmi les charges financières qui font l'objet du plafonnement, dès lors qu'il s'agit bien de charges financières afférentes à des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise qui sont déduites même si elles sont nées au cours d'un exercice antérieur.

**21. Quotité de la réintégration** - Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la réintégration est égale à 15 % de l'assiette telle que déterminée précédemment (CGI, art. 212 bis nouveau, I).

Cette part des charges financières nettes est définitivement exclue des charges déductibles. Elle n'est pas reportable sur les exercices ultérieurs comme c'est le cas dans le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation et n'est

pas bornée dans le temps comme dans le dispositif lié à l'acquisition de titres de sociétés non contrôlées.

Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, ce taux sera porté à 25% (Art. 23, IV). Le dispositif continuera à s'appliquer au titre de chacun des exercices suivants à ce dernier taux.

## ► Modalités d'application dans le cadre du régime de groupe

**22.** Le dispositif de droit commun est décliné dans le cadre du régime de groupe (CGI, art. 223 B bis nouveau).

### Détermination des charges financières nettes

**23.** Les charges financières concernées sont celles afférentes à des sommes laissées ou mises à disposition :

- à des sociétés membres du groupe,

- par des personnes non membres du groupe.

Les personnes en cause peuvent être des personnes physiques ou des personnes morales.

L'Assemblée nationale a souhaité étendre le dispositif aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés du groupe par toute personne qui n'en est pas membre et pas seulement par des entreprises non membres du groupe, afin d'éviter tout contournement (AN, amendement n° I-47, 11 oct. 2012, exposé des motifs).

Corrélativement, les produits financiers devraient être ceux provenant de personnes non membres du groupe.

La notion de sommes laissées ou mises à disposition est identique à celle retenue en droit commun (V. § 6).

Les charges et produits financiers sont ceux définis dans le cadre du droit commun (V. § 7 et s.).

**24.** Les sociétés membres du groupe sont celles dont les résultats sont pris en compte dans le résultat d'ensemble. Lorsqu'une société sort du groupe, son résultat n'est plus pris en compte dans le résultat d'ensemble de l'exercice de sortie : par conséquent, celle-ci n'est plus considérée comme membre du groupe pour le dispositif, quand bien même les sommes ont été mises à disposition d'une société membre du groupe avant l'événement qui motive la sortie.

**25.** Lorsque les charges financières nettes ou produits financiers nets de toutes les sociétés du groupe ont été calculées, il est procédé à leur somme algébrique pour déterminer les charges financières nettes du groupe.

**Exemple :** Un groupe est composé de trois sociétés, A (tête de groupe), B et C :

- A n'a ni charges ni produits financiers ;

- B perçoit 2 M € de produits financiers provenant de sociétés non membres du groupe ;

- C a des charges financières nettes de 6 M € payées à des entreprises non membres du groupe.

Le montant total des charges financières nettes, apprécié au niveau du groupe, est alors de 4 M € (0 € - 2 M € + 6 M €).

**Remarque :** Dès lors que les charges financières retenues sont des charges nettes de produits financiers, il aurait été plus simple de prendre en compte toutes les charges financières et produits financiers quelle que soit la personne à qui elles sont payées ou qui les verse. En effet, en faisant la somme algébrique des charges financières et des produits financiers de toutes les sociétés membres du groupe, les frais et charges « internes » s'annulent. Ainsi, dans l'exemple précédent, si B perçoit 1 M € payés par C, la somme algébrique des charges financières nettes du groupe est toujours de 4 M € (0 € - 3 M € + 7 M €).

### Modalités de réintégration

**26. Base des réintégrations** - Le montant des charges financières nettes est diminué des sommes réintégrées au titre :

- du dispositif de droit commun de lutte contre la sous-capitalisation (CGI, art. 212) et du dispositif lié aux acqui-

sitions de titres de sociétés non contrôlées (*CGI, art. 209, IX*), s'agissant de la détermination du résultat propre des sociétés du groupe ;

– du dispositif de l'amendement Charasse (*CGI, art. 223 B, al. 7*) et du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation transposé aux groupes (*CGI, art. 223 B, al. 14 à 19*), s'agissant de la détermination du résultat d'ensemble du groupe.

Sur l'ordre de réintégration, *V. § 19*.

**27.** Le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation transposé aux groupes prévoit que les **charges financières non admises en déduction** au titre d'un exercice pendant lequel la société est membre du groupe **ne peuvent être déduites du résultat propre** de cette société mais **seulement du résultat d'ensemble** du groupe du même exercice ou des **exercices suivants**, sous certaines conditions et limites.

En revanche, les **charges financières non déduites** par une société **avant son entrée dans le groupe** peuvent être **déduites du résultat propre** de cette société **après son entrée dans le groupe** dans les conditions de droit commun.

Les sommes ainsi déduites dans le cadre du résultat propre de la société ou du résultat d'ensemble devraient être ajoutées aux charges financières nettes à la base des réintégrations.

**Exemple :** Nous reprenons les données de l'exemple du § 25 :

– B subit une réintégration de charges financières de 700 000 € du fait de l'application de l'article 209, IX du CGI ;

– C subit une réintégration de 500 000 € au titre de l'article 212 du CGI, étant précisé qu'en application des alinéas 14 à 19 de l'article 223 B, cette réintégration n'est pas reportable sur les résultats de C mais seulement sur le résultat d'ensemble du groupe formé par A et que, par hypothèse, ce report n'est pas possible du fait de la limite prévue à ces alinéas ;

– C a déduit de son propre résultat une somme de 50 000 € au titre de charges financières non admises en déduction des résultats d'un exercice antérieur à son entrée dans le groupe en application de l'article 212 du CGI ;

– il a été déduit du résultat d'ensemble une somme de 100 000 € au titre des charges financières non admises en déduction des résultats d'un exercice antérieur en application de l'article 223 B, al. 14 à 19 du CGI.

– une somme de 300 000 € doit être rapportée au résultat d'ensemble par application de l'alinéa 7 de l'article 223 B en raison d'un rachat à soi-même par B d'une société devenue membre du même groupe.

La base des sommes devant être rapportées au résultat d'ensemble est déterminée comme suit :

– les charges financières nettes du groupe retenues dans les conditions prévues à l'article 223 B bis du CGI : 4 M € (0 – 2 M € + 6 M €) ;

– doivent être ajoutées les sommes déduites en application des articles 212 et 223 B (al. 14 à 19) soit 50 000 € par C et 100 000 € par A au niveau du résultat d'ensemble ;

– doit être déduite la réintégration faite par B de la somme de 700 000 € ;

– doit être déduite la réintégration faite par C de la somme de 500 000 € ;

– doit être déduite la réintégration faite au niveau du résultat d'ensemble de la somme de 300 000 €.

En définitive, la base des réintégrations au titre de l'article 223 B bis s'élève à : 2 650 000 € [4 000 000 € + (100 000 € + 50 000 €) – (700 000 € + 500 000 € + 300 000 €)].

**28. Quotité de la réintégration** - Comme dans le régime de droit commun, la quotité des charges financières devant être rapportée au résultat d'ensemble est égale à **15 %** de ces charges **pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012**. Ce taux est porté à **25 %** pour les **exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014**.

La réintégration est opérée au niveau du résultat d'ensemble du groupe.

## ► Mesures de coordination avec d'autres dispositions fiscales

### Assiette de la contribution exceptionnelle de 5 %

**29.** Pour les redevables placés sous le régime de groupe, la contribution exceptionnelle de 5 % sur l'IS dû par les grandes entreprises (*CGI, art. 235 ter ZAA*) est due par la société mère. Elle est assise sur l'IS afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble (*CGI, art. 223 B et 223 D*), déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

Pour le calcul de cette contribution, le résultat d'ensemble devra être déterminé non seulement selon les modalités fixées à l'article 223 B du CGI mais également selon les modalités prévues à l'article 223 B bis nouveau, c'est-à-dire **après réintégration de la quote-part de charges financières effectuée en application de ce dernier article**.

### Assiette de la contribution sociale de 3,3 %

**30.** Comme pour la contribution exceptionnelle, l'assiette de la contribution sociale sur l'IS (*CGI, art. 235 ter ZC*) sera constituée par le résultat d'ensemble après application des dispositions de l'article 223 B bis et donc **après réintégration de la quote-part de charges financières effectuée en application de ce dernier article**. ■

## 28 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

### Charges

Étude F-20 620

## Précision relative à la réintégration des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 22 I

**Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la réintégration des charges financières au titre des acquisitions de titres de participation de sociétés non contrôlées s'effectue sans prendre en compte celle résultant du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation.**

### RÉGIME ACTUEL

1. Pour la détermination des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés, des limitations à la déductibilité des charges financières ont été instituées s'agissant :

– des intérêts servis aux associés et aux entreprises liées dont le taux est limité (CGI, art. 39, 1, 3° : V. étude F-20 870) ;

– des intérêts servis aux entreprises liées lorsque la société versante est sous-capitalisée (CGI, art. 212 ; L. fin. 2011, n° 2010-1657, 8 janv. 2011 : V. D.O Actualité 47/2010, n° 30, § 1 et s.) ;

– des charges financières déduites par un groupe fiscal à l'occasion des rachats à soi-même, dispositif issu de l'amendement dit « Charasse » (V. étude F- 23 320) ;

– et, en dernier lieu, des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation dans des sociétés qui ne sont pas contrôlées par la société qui achète ces titres (CGI, art. 209, IX ; L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 40 : V. D.O Actualité 2/2012, n° 18, § 1 et s.).

2. Pour l'application de ce dernier dispositif (CGI, art. 209, IX), applicable pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 et, en l'absence de précision légale, l'Administration a admis que la réintégration soit appliquée en priorité par rapport aux réintégrations opérées en application du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation de l'article 212 du CGI et du dispositif de l'amendement Charasse pour le régime de groupe (CGI, art. 223 B, al. 7) (BOI-IS-BASE-30-50-20, § 220 à 240, 30 nov. 2012 : V. D.O Actualité 46/2012, n° 6, § 46).

Ainsi, pour déterminer le montant des charges financières déductibles au titre de l'exercice, il convient :

– dans un premier temps, de déterminer s'il existe des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation réputées non déductibles en vertu de l'article 209, IX du CGI ;

– puis, dans un second temps, d'appliquer le cas échéant les dispositions prévues à l'article 212, II du CGI ou à l'article 223 B, alinéa 7 du CGI, minorées des intérêts exclus du droit à déduction en application de l'article 209, IX du CGI.

**Exemple** : Soit une société soumise à l'IS dont l'exercice correspond à l'année civile, qui acquiert le 1<sup>er</sup> juin 2012 des titres de participation pour une valeur de 400 M € qui entrent dans le champ d'application de l'article 209, IX du CGI.

Au titre de l'exercice clos en 2013 (1<sup>er</sup> exercice de réintégration) :

– le montant moyen des dettes de la société s'élève à 1 200 M €, dont 500 M € correspondent à des avances versées par des sociétés liées ou garantis par des sociétés qui lui sont liées dont le taux de rémunération est supposé inférieur au taux légal ;

– le montant des charges financières s'élève à 45 M €, dont 20 M € sont des intérêts versés à des sociétés liées ou assimilés ;

– le ratio d'endettement de la société vis-à-vis des sociétés liées est de 5,4 M €, son ratio de couverture d'intérêt est de 17,5 M € et le montant d'intérêts servis par des sociétés liées est de 8,1 M €.

Le montant des charges financières non déductibles sur le fondement de l'article 209, IX du CGI s'élève à :  $45 \times 400 / 1\ 200 = 15$  M €.

Ce faisant, le montant des charges financières versées par des sociétés liées, ou assimilées, à retenir pour l'application de l'article 212, II du CGI s'élève à :  $20 - 15 = 5$  M €.

Ce montant étant inférieur aux trois ratios légaux permettant de caractériser une situation de sous-capitalisation, les dispositions de l'article 212 du CGI ne s'appliquent pas en l'espèce.

Soit un montant total de charges financières à réintégrer de 15 M € au titre de l'exercice 2013 (BOI-IS-BASE-30-50-20, § 230, 30 nov. 2012).

### RÉGIME NOUVEAU

3. L'article 22, I de la loi de finances pour 2013 précise l'ordre de réintégration en cas d'application concomitante du dispositif anti-abus de l'article 209, IX du CGI et de celui visant à lutter contre la sous-capitalisation prévu à l'article 212, II du CGI (CGI, art. 209, IX, 7 nouveau).

La réintégration au titre des acquisitions de titres de participation afférents à des sociétés non contrôlées par la société acheteuse doit ainsi être effectuée en distayant de

la base des charges financières susceptibles d'être réintégrées les réintégrations faites au titre du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation, que ce soit en droit commun (CGI, art. 212) ou dans le cadre du régime de groupe (CGI, art. 223 B, al. 14 à 19).

Ainsi, pour déterminer le montant des charges financières déductibles au titre de l'exercice, il convient :

– dans un premier temps, d'appliquer le cas échéant les dispositions prévues à l'article 212, II du CGI ;

– puis de déterminer sur le quantum de charges financières restant déductible après application du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation, celles afférentes à l'acquisition de titres de participation réputées non déductibles en vertu de l'article 209, IX du CGI.

Pour l'application de l'article 209, IX, il convient de déduire les charges non déductibles en application de l'article 212 de l'assiette à retenir pour l'application du prorata prix d'acquisition des titres/montant moyen des dettes (*V. en ce sens, Comm. fin. Sénat, rapp., t. II, art. 15., p. 11*).

**Exemple :** Nous reprenons les données de l'exemple du § 2. Soit une société soumise à l'IS dont l'exercice correspond à l'année civile, qui acquiert le 1<sup>er</sup> juin 2012 des titres de participation pour une valeur de 400 M € qui entrent dans le champ d'application de l'article 209, IX du CGI.

Au titre de l'exercice clos en 2013 (1<sup>er</sup> exercice de réintégration) :

– le montant moyen des dettes de la société s'élève à 1 200 M €, dont 500 M € correspondent à des avances versées par des sociétés liées ou garantis par des sociétés qui lui sont liées dont le taux de rémunération est supposé inférieur au taux légal ;

– le montant des charges financières s'élève à 45 M €, dont 20 M € sont des intérêts versés à des sociétés liées ou assimilées ;

– le ratio d'endettement de la société vis-à-vis des sociétés liées est de 5,4 M €, son ratio de couverture d'intérêt est de 17,5 M € et le montant d'intérêts servis par des sociétés liées est de 8,1 M €.

Le montant des charges financières versées par des sociétés liées, ou assimilées, à retenir pour l'application de l'article 212, II du CGI s'élève à 20 M €. Ce montant étant supérieur aux trois ratios légaux

permettant de caractériser une situation de sous-capitalisation, l'article 212, II du CGI s'applique en l'espèce. La fraction des intérêts excédant le ratio le plus élevé n'est pas déductible, soit 2,5 M € (20 - 17,5).

Il convient ensuite d'appliquer l'article 209, IX du CGI. Le montant des charges financières non déductibles sur ce fondement s'élève à :  $(45 - 2,5) \times (400 / 1\ 200) = 14,16\ M\ €$ .

Soit un montant total de charges financières à réintégrer de 16,66 M € au titre de l'exercice 2013 (au lieu de 15 M € dans le régime actuel). Cela étant, le montant de charges financières définitivement non déductible n'est que de 14,16 M € au lieu de 15 M €, les 2,5 M € réintégréés à raison de la sous-capitalisation pouvant encore être déduits sur les exercices suivants.

**Remarque :** Cette modification législative invalide partiellement la doctrine administrative exprimée au BOI-IS-BASE-30-50-20, § 220 et 230 du 30 novembre 2012 (*V. § 2*), en ce qu'elle ne vise pas l'amendement Charasse traité dans cette doctrine. Ainsi, l'ordre de réintégration en cas d'application concomitante des articles 209, IX et 223 b, alinéa 7 semble demeurer celui prévu par la doctrine.

**Important :** Les II à V du même article 23 de la loi de finances instaure un **plafonnement général de la déductibilité des charges financières**. Sur l'articulation avec le présent dispositif anti-abus, *V. n° 27, § 19*.

**4. Entrée en vigueur -** À défaut de précision dans le texte et en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, II, 2<sup>o</sup> de la loi, ces dispositions s'appliquent à l'IS dû sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

En pratique, la doctrine administrative remise en cause par la présente mesure ne devrait donc pas trouver à s'appliquer. ■

## 29 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

### Plus-values et moins-values

Étude F-21 120

## Aménagement de la quote-part de frais et charges sur les plus-values de cession de titres de participation

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 22*

**Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la quote-part de frais et charges sur les plus-values de cession de titres de participation par les sociétés soumises à l'IS est calculée au taux de 12 % (au lieu de 10 %) sur la base du montant brut de la plus-value (et non plus sur le montant net), c'est-à-dire sans déduction des moins-values afférentes au secteur exonéré.**

## RÉGIME ACTUEL

**1.** Les plus-values à long terme de cession de titres de participation réalisées par les entreprises ou groupements soumis à l'impôt sur les sociétés (IS) au titre de leurs exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 sont en principe exonérées (imposition séparée au taux de 0 %) (*CGI, art. 219, I, a quinquies*).

Dans cette hypothèse, il est toutefois ajouté au résultat imposable au taux normal de l'IS une quote-part destinée à compenser la déduction des frais supportés pour l'acquisition ou la gestion des titres cédés. Initialement fixé à 5 % du résultat net des plus-values de cession, le taux de la quote-part a été porté à 10 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 (*L. fin. rect. 2011, n° 2011-1117, 19 sept. 2011, art. 4 ; Instr. 28 nov. 2011 : BOI 4 B-1-11, 29 nov. 2011 ; V. D.O Actualité 44/2011, n° 4, § 1 et s. – V. désormais BOI-IS-BASE-20-10-10, § 60*

*à 110, 12 sept. 2012*). Cette quote-part est calculée sur le montant net des plus-values de cession, c'est-à-dire déduction faite des moins-values subies lors de la cession de titres de même nature au cours du même exercice.

En pratique, les moins-values supportées sur certaines cessions de titres de participation peuvent conduire à annuler la quote-part de frais et charges imposable et supprimer ainsi toute contrepartie fiscale à la déduction des frais et charges correspondants.

**2.** Dans le cadre du régime de l'intégration fiscale, les plus ou moins-values afférentes à des cessions entre sociétés du groupe sont neutralisées pendant la période d'appartenance au groupe des sociétés concernées. De ce fait, la quote-part de frais et charges est également neutralisée pendant cette période.

Lorsque l'une de ces sociétés quitte le groupe ou lorsque les titres concernés sont cédés hors du groupe, ces plus ou moins-values sont réintégrées ou déduites du résultat d'ensemble de l'exercice de sortie. Les plus-values exonérées n'ont pas à être ajoutées au résultat d'ensemble et les moins-values de même nature n'ont pas à être déduites. En revanche, la quote-part représentative des charges doit, quant à elle, être ajoutée au résultat

d'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient l'un de ces événements. Comme dans le régime de droit commun, cette quote-part est égale à 10 % et est assise sur le résultat net des plus-values de cession comprises dans la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

Ces dispositions sont commentées par l'Administration au BOI-IS-GPE-20-20-60 du 12 septembre 2012.

## RÉGIME NOUVEAU

**3.** L'article 22 de la loi de finances pour 2013 porte le **taux de la quote-part de frais et charges de 10 % à 12 %** et prévoit un calcul de cette quote-part non plus sur un résultat net de cession de titres de participation mais sur le **montant brut des plus-values réalisées, c'est-à-dire sans déduction des moins-values.**

Ce dispositif, issu d'un amendement du Gouvernement, vise à contribuer au redressement des finances publiques et à renforcer le lien entre la quote-part imposable et les montants :

- des frais et charges déductibles se rapportant aux participations cédées,
- et des opérations exonérées.

Il s'inspire des dispositifs existants en Allemagne et en Italie et permet d'éviter les pratiques d'optimisation consistant à piloter le montant net des plus-values au sein d'une même année d'imposition (*Minefi, Dossier de presse, 28 sept. 2012*).

**4. Entrée en vigueur** - À défaut de disposition particulière et en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, II, 2<sup>o</sup> de la présente loi, ces dispositions s'appliquent à l'IS dû sur les **résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012**, soit aux plus-values à long terme provenant des **cessions de titres réalisées à compter de ces exercices.**

Par cession, il convient d'entendre tout événement entraînant la sortie de l'actif des titres concernés. Il en est ainsi, notamment, en cas de vente, expropriation, apport en société, échange, partage, retrait au profit d'un actionnaire ou associé, rachat ou annulation des titres par la société émettrice (*BOI-IS-BASE-20-10-10, § 70, 12 sept. 2012*).

**5. Les cas particuliers** suivants sont susceptibles de se présenter :

► lorsque les plus-values exonérées ont bénéficié d'un **sursis ou report d'imposition**, la quote-part sera imposée selon les nouvelles modalités d'application si l'événement mettant fin au sursis ou au report intervient au titre d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2012 (en ce sens, V. *BOI-IS-BASE-20-10-10, § 100, al. 2, 12 sept. 2012*). Dans l'hypothèse où une moins-value aurait été placée en report ou en sursis, le montant de cette moins-value ne viendra plus minorer l'assiette de calcul de la quote-part ;

► dans le cadre du **régime de groupe**, les nouvelles modalités s'appliqueront au titre de l'**exercice au cours duquel les plus-values en cause sont déneutralisées**, même si celles-ci ont été réalisées au cours d'un exercice au titre duquel les anciennes modalités d'application étaient en vigueur (en ce sens, V. *BOI-IS-GPE-20-20-60, § 170, 12 sept. 2012*) ;

► pour les **plus-values rétroactivement imposables** : certaines plus-values pourront être imposables au titre d'un exercice au cours duquel le taux de 5 ou 10 % s'appliquait, mais dont le fait générateur sera rattachable à un exercice au cours duquel c'est le taux de 12 % qui s'applique ;

**Exemple :** 1) Société procédant en 2010 à un apport de titres de participation sous le régime de faveur de l'article 210 B du CGI et qui

rompt son engagement de conservation des titres pendant trois ans avant son terme, en 2012.

2) Opérations d'apports de titres de participation réalisées en 2011 sous le bénéfice d'un agrément spécifique accordant le régime de faveur dont les conditions ne seraient pas respectées par la suite.

Dans ces hypothèses, la **quote-part devrait être calculée au taux de 5 ou 10 %**, la déchéance du régime de faveur étant rétroactive.

► concernant les **compléments de prix versés dans le cadre de clauses dites *earn out* ou assimilées** : en cas de cession avant les exercices clos à compter du 31 décembre 2012 et assortie d'une clause de complément de prix :

– la plus-value initiale fait l'objet d'une quote-part de frais et charges au taux de 5 ou 10 % ;

– la perception ultérieure du complément de prix fera l'objet d'une quote-part de frais et charges de 12 % au titre de l'exercice au cours duquel le complément est acquis (en ce sens, V. *BOI-IS-BASE-20-10-10, § 70, al. 7, 12 sept. 2012*) ;

► **annulation ou réduction du prix de vente de titres** relevant du taux de 0 %, en cas de cession avant les exercices clos à compter du 31 décembre 2012 : lorsqu'une vente concernant des titres de participation soumis au régime du long terme dans le secteur au taux de 0% a donné lieu à une moins-value puis a été annulée ou résiliée, l'entreprise doit constater, dans le même secteur, une plus-value (*BOI-BIC-PVMV-40-40-20, § 70, 12 sept. 2012*). Les nouvelles modalités de calcul de la quote-part de frais et charges s'appliquent à cette plus-value. À l'inverse, si la vente annulée ou résiliée avait donné lieu à la constatation d'une plus-value, la moins-value constatée lors de l'annulation ou de la résolution, qui est admise en déduction selon le régime des moins-values à long terme au titre de l'exercice d'annulation ou de résolution (*CGI, art. 39 duodecies, 9*), ne peut venir en déduction des plus-values de même nature pour le calcul de la quote-part de frais et charges.

► **Portée de la modification de l'assiette dans le cadre du droit commun**

**6.** La quote-part de frais et charges s'applique uniquement sur les plus-values à long terme afférentes à des titres de participation relevant du taux d'imposition de 0% (*CGI, art. 219, I, a quinquies*). Seules les cessions de titres éligibles à l'exonération sont prises en considération pour l'assiette de la quote-part, à l'exclusion des dotations ou reprises de provisions qui relèvent du régime du long terme (*BOI-IS-BASE-20-10-10, § 70, al. 2, 12 sept. 2012*).

Le nouveau mode de calcul n'a donc de **conséquences que lorsque la société a réalisé au cours d'un même exercice des cessions de titres générant des plus-values et des moins-values relevant du secteur exonéré**. En effet, si la société réalise uniquement des plus-values relevant

de ce secteur, l'assiette de la quote-part constituée par le montant brut équivaut au montant net.

**7. Exemple** - Au cours de l'exercice N, la société A acquiert des titres de participation dans la société B, pour un montant de 1 000 € et des titres de participation dans la société C pour le même montant.

A revend au cours de l'exercice N+3, sous le régime du long terme, les titres B avec une plus-value de 500 € et les titres C avec une moins-value de 200 €. La plus-value nette au titre de N+3 s'élève donc à 300 € (500 € - 200 €).

Avec le nouveau mode de calcul, la quote-part est calculée sur le montant brut des plus-values de l'exercice, en l'espèce 500 €. Le montant à réintégrer est donc de 60 € (500 € × 12 %).

En application du précédent mode de calcul, c'est la plus-value nette qui aurait constitué l'assiette de la quote-part à réintégrer au résultat taxable au taux normal. Le montant à réintégrer aurait donc été de 30 € (300 € × 10 %).

En revanche, si la société A n'avait pas vendu les titres C ou avait seulement doté une provision, les deux modes de calcul auraient conduit à une assiette identique (500 €).

#### ► Portée de la modification de l'assiette dans le cadre du régime de groupe

**8.** Comme dans le régime de droit commun, les nouvelles modalités de calcul de la quote-part de frais et charges interdisent de compenser les plus-values et les moins-values. Cette règle s'applique aussi bien pour la détermination des résultats propres de chaque société du groupe que pour la détermination du résultat d'ensemble.

**Exemple** : Les sociétés F1, F2 et F3 sont membres du même groupe fiscal.

Au cours de l'exercice 2009, F1 a cédé des titres de participation d'une société X, acquis pour 100 000 €, à F2, pour un montant de 200 000 € (soit une plus-value de 100 000 €) et F3 a cédé des titres de participation de cette même société X, acquis pour 130 000 €, à F2, pour un montant de 100 000 € (soit une moins-value de 30 000 €).

Au cours de l'exercice 2012, F2 cède à des personnes ne faisant pas partie du groupe les titres de la société X acquis en 2009 pour un montant de 350 000 € et des titres d'une société Y dégageant une moins-value de 15 000 €.

Au titre de l'exercice 2009, la plus-value de 100 000 € réalisée par F1 et la moins-value de 30 000 € subie par F3 sont neutralisées pour la détermination de la plus-value nette d'ensemble du groupe, étant rappelé qu'en pratique aucune rectification ne devant être opérée, puisque les plus et moins-value relèvent du taux de 0 %. Par ailleurs, la quote-part de frais et charges de 5 % afférente à la plus-value de 100 000 € a également été neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe.

Au titre de l'exercice 2012, F2 constate dans son résultat individuel une plus-value nette de 35 000 € (50 000 € - 15 000 €) sur la cession des titres de X et Y, relevant fiscalement du taux de 0 % (par hypothèse), les conséquences du nouveau dispositif étant les suivantes :

- une quote-part de frais et charges égale à 12 % de la plus-value brute, soit 6 000 € (50 000 € × 12 %) est réintégrée au résultat individuel de F2 imposable au taux de droit commun et aucune neutralisation n'est opérée s'agissant d'une cession hors groupe ;

- la plus-value de 100 000 € réalisée par F1 neutralisée en 2009 et la moins-value de 30 000 € subie par F3 sont rapportées à la plus-value d'ensemble, étant toutefois précisé que ces opérations sont sans impact sur la plus-value nette d'ensemble du groupe, puisque relevant du taux de 0 % ;

- une quote-part de frais et charges de 12 000 € (100 000 € × 12 %) est réintégrée au résultat d'ensemble du groupe pour être imposée au taux de droit commun. ■

## 30 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS Imputations et report des déficits Étude F-21 550

### Durcissement des conditions de report en avant des déficits des sociétés soumises à l'IS

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 24

Les règles de report en avant des déficits des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont durcies par l'abaissement du plafond des déficits reportables.

La part variable du report déficitaire imputable est abaissée de 60 % à 50 % du bénéfice excédant 1 000 000 €.

Une atténuation de ces règles est toutefois prévue s'agissant des déficits reportés dans le cadre d'opérations de restructuration d'entreprises en difficulté. Ces entreprises ont la possibilité de majorer la limite de 1 000 000 € du montant des abandons de créances réalisés à leur profit.

Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

### RÉGIME ACTUEL

1. Pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, sous réserve de respecter les conditions générales d'admission des reports déficitaires, notamment celles relatives à l'identité d'exploitant, d'activité ou de régime fiscal (V. étude F-21 520 ; V. D.O Actualité 30/2012, n° 7, § 1 et s.), le déficit subi au titre d'un exercice est :

– reportable en avant sur les bénéfices des exercices suivants sans limitation de durée mais dans la limite de certains montants (CGI, art. 209, I) ;

– ou, sur option de l'entreprise, reportable en arrière sur le bénéfice de l'exercice précédent dans la limite de 1 million d'euros (CGI, art. 220 quinquies).

2. Pour les exercices clos à compter du 21 septembre 2011, le déficit reporté en avant est plafonné.

Son montant ne peut en effet excéder la somme :

– d'une part forfaitaire de 1 million d'euros ;

– et d'une part variable, égale à 60 % de la fraction du bénéfice de l'exercice sur lequel le déficit est reporté qui excède 1 million d'euros ([bénéfice d'imputation – 1 M €] × 60 %).

Les déficits qui n'ont pu être imputés du fait de ce plafond restent reportables, dans les mêmes conditions, sans limitation de durée.

Ce plafond concerne les déficits transférés, sur agrément, à la société absorbante ou bénéficiaire des apports en application de l'article 209, II du CGI. Il s'applique également aux déficits subis par une société avant son entrée dans un groupe fiscal ou encore au déficit d'ensemble, y compris lorsque le régime de groupe cesse de s'appliquer (CGI, art. 223 C, 223 I et 223 S ; V. étude F-21 550-23 et s.).

### RÉGIME NOUVEAU

3. L'article 24 de la loi de finances pour 2013 aménage les règles de report en avant des déficits constatés par les sociétés soumises à l'IS :

► le plafond de report en avant, désormais plus restrictif, est fixé, au-delà d'un million d'euros, à 50 % (au lieu de 60 %) de la fraction du bénéfice de l'exercice excédant un million d'euros (CGI, art. 209, I, al. 3 modifié) ;

Comme l'indique le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale, l'abaissement à 50 % de la part variable du plafonnement du report en avant ne fait pas perdre de déficits à l'entreprise mais conduit à imputer ceux-ci sur une période plus longue (Rapp. AN n° 251, 10 oct. 2012).

Le montant d'IS acquitté demeure le même mais sera payé selon un échéancier différent. L'effet principal de la mesure porte donc sur la trésorerie des entreprises – et corrélativement sur celle de l'État (Rapp. Sénat n° 148 (2012-2013)).

► les règles d'imputation des déficits sont assouplies dans le cadre d'opérations de restructuration d'entre-

prises en difficulté, par l'autorisation de majorer la part forfaitaire du plafond de leur bénéfice d'imputation du montant des abandons de créances réalisés à leur profit (CGI, art. 209, I, al. 4 nouveau).

Remarque : Les règles concernant le report en arrière des déficits ne sont pas modifiées.

4. Entrée en vigueur - À défaut de disposition particulière et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 2<sup>o</sup> de la présente loi, l'abaissement du plafond des déficits reportables s'applique à l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

En pratique, la modification concerne la détermination du déficit imputable sur le résultat bénéficiaire d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2012.

Il est expressément prévu par le texte que la majoration du plafond dans le cas particulier des entreprises en difficulté



s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012 (Art. 24, III).

## ► Réduction du plafond de déficits dans le cas général

5. Le champ d'application du nouveau plafonnement n'est pas modifié.

Il concerne donc les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option.

Il concerne également :

– les déficits transférés, sur agrément, à la société absorbante ou bénéficiaire des apports en application de l'article 209, II du CGI (V. étude F-21 570) ;

– les déficits subis par une société avant son entrée dans un groupe fiscal ou les déficits d'ensemble, y compris lorsque le régime de groupe cesse de s'appliquer (CGI, art. 223 C, 223 I et 223 S).

## Conséquences du nouveau plafonnement dans le régime de droit commun

6. Comme le précédent plafonnement, le nouveau n'a pas de conséquences particulières lorsque le bénéfice de l'exercice sur lequel doivent s'imputer les déficits antérieurs est inférieur à 1 M € ou lorsque les déficits imputables sont inférieurs à ce montant.

### Exemple :

Soit une entreprise ayant subi un déficit d'un montant de 900 000 € au titre de l'exercice clos en N et qui ne dispose pas d'autres déficits reportables.

En N+1, elle réalise un bénéfice égal à 1 500 000 €.

La mesure de plafonnement de l'imputation des déficits antérieurs ne trouve pas à s'appliquer car le déficit à reporter est inférieur à 1 000 000 €. La société peut donc imputer l'intégralité du déficit subi en N et le bénéfice taxable au titre de l'exercice N+1 est égal à 600 000 €.

Soit une entreprise ayant réalisé un bénéfice de 800 000 € au titre de l'exercice clos en 2012.

Les déficits restant à reporter au titre des exercices antérieurs s'élèvent à 1 200 000 €.

Elle pourra imputer un montant de déficits égal à son bénéfice qui est inférieur à 1 M €.

7. En revanche lorsque le bénéfice de l'exercice est supérieur au million d'euros, le plafonnement est susceptible de s'appliquer.

Le déficit subi au titre d'un exercice est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 50 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant ( $[\text{bénéfice d'imputation} - 1 \text{ M €}] \times 50 \%$ ).

Exemple : Soit une entreprise qui dégage les résultats suivants :

– au titre de l'exercice clos en N, elle a subi un déficit d'un montant de 2 700 000 € ;

– en N+1, elle réalise un bénéfice égal à 2 000 000 €.

Compte tenu du plafonnement de l'imputation des déficits antérieurs, le montant imputable sur N+1 est de 1 500 000 €  $[1 000 000 \text{ €} + 50 \% \times (2 000 000 - 1 000 000)]$ .

Le bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N+1 sera donc égal à 500 000 €  $(2 000 000 \text{ €} - 1 500 000 \text{ €})$ .

La fraction du déficit subi en N non admise en déduction du bénéfice de N+1 (1 200 000 €) est reportée sur les exercices suivants sous les mêmes conditions et limites.

L'ancien plafonnement aurait entraîné un résultat taxable de 400 000 €  $[1 000 000 \text{ €} + 60 \% \times (2 000 000 - 1 000 000)]$ .

## Conséquences du nouveau plafonnement dans le régime de groupe

### 8. Déficit subis pendant la période d'intégration fiscale

- Dans les groupes de sociétés, la société mère est la seule redevable de l'IS pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec ses filiales. Le déficit d'ensemble se reporte dans les conditions de droit commun (V. étude F-23 400-7). Corrélativement, les déficits subis par une société depuis son entrée dans le groupe qui ont été retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ne peuvent plus être reportés sur ses propres résultats (V. étude F-23 300-6).

Lorsque le résultat d'ensemble est déficitaire, le déficit d'ensemble est reportable sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice ultérieur en vue d'être imputé en application des nouvelles règles de plafonnement. Il est donc déduit du bénéfice réalisé au cours de cet exercice dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 50 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant.

La mesure de plafonnement s'apprécie au niveau de la société mère. Ainsi, la franchise de 1 000 000 € ne varie pas en fonction du nombre de sociétés dont les déficits ont concouru à la détermination du déficit d'ensemble.

### 9. Déficit subis avant l'entrée dans l'intégration fiscale

- Les déficits subis par une société au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son propre bénéfice (V. étude F-23 350-6).

Les règles de plafonnement sont applicables à ces déficits.

Ainsi, lorsque les sociétés membres d'un groupe fiscal intégré ont été déficitaires avant leur entrée dans le groupe, la limite d'imputation de 1 000 000 € majoré de 50 % du bénéfice imposable s'apprécie au niveau de chacune d'elles pour l'imputation de ces déficits sur leur résultat propre.

Exemple : Une société A, membre d'un groupe fiscal B à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, dispose d'un stock de déficits reportables antérieurs à son entrée dans le groupe, d'un montant de 2 400 000 €.

Le résultat de la société A au titre de l'exercice clos en 2012 est de 1 800 000 €, dont 200 000 € d'abandons de créances reçus de la société mère B.

En application des dispositions du 4 de l'article 223 I du CGI, le bénéfice constaté au titre de l'exercice clos en 2012 sur lequel peuvent s'imputer les déficits antérieurs est égal à 1 600 000 € du fait de la neutralisation des abandons de créances (soit 1 800 000 € - 200 000 €). Le montant des déficits antérieurs que la société peut imputer sur ce bénéfice s'établit donc à 1 300 000 € (soit 1 000 000 €  $[(1 600 000 - 1 000 000) \times 50 \%$ ]). Le solde de déficits antérieurs égal à 1 100 000 €  $(2 400 000 \text{ €} - 1 300 000 \text{ €})$  est reportable sur les exercices suivants et imputable dans les mêmes conditions sur le bénéfice propre de la société A.

Par suite, le résultat fiscal de la société A concourant à la détermination du résultat d'ensemble imposable au niveau de la société mère B est égal à 300 000 €  $(1 600 000 \text{ €} - 1 300 000 \text{ €})$ .

Si la société mère B tête du groupe dispose d'un stock de déficits ordinaire de 15 000 000 € et que le résultat fiscal d'ensemble du groupe, avant intégration du résultat de la filiale A, est de 10 000 000 €, le résultat fiscal d'ensemble imposable du groupe B est déterminé comme suit :

	Montants en €
Résultat fiscal du groupe avant intégration du résultat de A	10 000 000
Résultat fiscal de A	300 000
Résultat fiscal d'ensemble du groupe avant imputation des déficits d'ensemble antérieurs	10 300 000
Déficit d'ensemble imputable	5 650 000 (1)
Résultat fiscal d'ensemble imposable	4 650 000
(1) 5 650 000 € soit 1 000 000 € + [(10 300 000 € - 1 000 000 €) × 50 %]	

## ► Augmentation du plafonnement dans le cas particulier des entreprises en difficulté

**10.** Pour la détermination du plafonnement du déficit reporté en avant, la limite de 1 000 000 € est majorée du montant des abandons de créances consentis à une société :

- en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions de l'article L. 611-8 du Code de commerce ;
- ou dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à son nom (CGI, art. 209, I, al. 4 nouveau).

Selon l'exposé des motifs de l'amendement à l'origine de cette mesure, il s'agit d'apporter un soutien en trésorerie aux entreprises qui, en abandonnant leurs créances, aident elles-mêmes des entreprises qui rencontrent des difficultés (AN, amendement n° 247 rect.).

**11. Procédures collectives concernées** - La nouvelle disposition s'applique donc aux procédures suivantes :

- conciliation (C. com., art. L. 611-4) ;
- sauvegarde (C. com., art. L. 620-1 et s.) ;
- sauvegarde simplifiée (C. com., art. L. 628-1 et s.) ;
- redressement judiciaire (C. com., art. L. 631-1 et s.) ;
- liquidation judiciaire (C. com., art. L. 640-1 et s.).

Bien que la situation de liquidation judiciaire soit visée par le texte, elle paraît théorique car il est difficilement concevable que la société qui en est l'objet redevienne bénéficiaire. En pratique, les abandons concernés devraient être essentiellement ceux accordés dans le cadre d'un accord de conciliation, d'un plan de sauvegarde ou de redressement judiciaire.

**12. Abandons de créances figurant dans un accord ou un plan** - Les abandons de créances concernés sont ceux consentis en application d'un accord constaté ou homologué :

- en application de l'article L. 611-8 du Code de commerce, c'est-à-dire consentis dans le cadre d'une procédure de conciliation et figurant dans l'accord constaté par le juge auquel il a donné force exécutoire ou de l'accord homologué par le tribunal ;

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). En principe, le président du tribunal de commerce constate l'accord des parties et donne à celui-ci force exécutoire, et cette décision n'est pas soumise à publication (C. com., art. L. 611-8, I). Toutefois, à la demande du débiteur, le tribunal homologue l'accord obtenu 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).

**Exemple** : En reprenant les données de l'exemple figurant sous le § 7 et en supposant que la société a bénéficié en N+1 d'abandons de créances d'un montant de 800 000 € figurant dans l'accord homologué dans le cadre d'une procédure de conciliation visée à l'article L. 611-4 du Code de commerce.

Le déficit imputable en N+1 est de : 1 900 000 €, soit : [(1 000 000 + 800 000) + 50 % × (2 000 000 - 1 800 000)].

► ou dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire : on attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration pour savoir s'il convient que l'accord figure dans le plan de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire, ou si un accord peut intervenir en dehors de ce plan (mais dans le cadre de la procédure).

**13. Conséquences dans le régime de groupe** - Les règles mentionnées au § 10 s'appliquent pour la détermination du déficit subi par une société avant son entrée dans le groupe qui est imputable sur son propre bénéfice réalisé après cette entrée (CGI, art. 223 I, 1, a, 4 et 5 modifiés ; V. étude F-23 350-6).

Toutefois, dès lors que ce bénéfice est diminué des abandons de créances consentis par des sociétés du groupe, il serait cohérent que la limite de 1 000 000 € ne soit majorée que des seuls abandons figurant dans un accord ou un plan et consentis par des sociétés non membres du groupe.

Les commentaires de l'Administration sont attendus avec intérêt sur ce point.

**La majoration de la limite de 1 million d'euros s'applique également pour la détermination du déficit d'ensemble** (CGI, art. 223 C, al. 2).

L'article 223 C du CGI prévoyant le sort des déficits d'ensemble et l'article 223, I, 1, a, 4 et 5 du CGI prévoyant celui des déficits subis par la société avant son entrée dans le groupe renvoient aux conditions de report des déficits telles que prévues au 3° alinéa de l'article 209, I du CGI qui fixe les limites du plafond dans le cas général.

Selon nous, l'application de la règle générale du 3° alinéa de l'article 209, I du CGI implique nécessairement celle de l'assouplissement du 4° alinéa lorsque ses conditions sont réunies.

De même, l'augmentation du plafonnement s'applique pour la détermination des déficits des entreprises ferroviaires (CGI, art. 235 ter ZF, II, 2 modifié).■

## 31 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

### Contributions additionnelles à l'IS

Étude F-22 500

## Prorogation de deux ans de la contribution exceptionnelle de 5 % sur l'IS des grandes entreprises

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 30*

**La contribution exceptionnelle de 5 % sur l'IS des grandes entreprises est prorogée de deux ans. Ainsi, pour une société dont les exercices coïncident avec l'année civile, la contribution exceptionnelle est due sur l'IS afférent non seulement aux exercices 2011 et 2012, mais également aux exercices 2013 et 2014.**

**1.** Une contribution exceptionnelle est due au titre de chaque exercice clos du 31 décembre 2011 au 30 décembre 2013 par les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés (IS) qui réalisent un chiffre d'affaires de plus de 250 millions d'euros au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené le cas échéant à 12 mois (CGI, art. 235 ter ZAA ; L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 30 ; V. D.O Actualité 2/2012, n° 17, § 3 et s. ; Instr. 27 mars 2012, BOI 4 L-3-12, 29 mars 2012 ; V. D.O Actualité 14/2012, n° 11, § 1 et s. ; V. désormais BOI-IS-DECLA-20-30, 12 sept. 2012). Ainsi, pour une société dont les exercices coïncident avec l'année civile, la contribution exceptionnelle est due sur l'IS afférent aux exercices 2011 et 2012.

**2.** Les entreprises redevables de la contribution doivent procéder à un versement anticipé d'une partie de cette contribution, en même temps que le paiement de leur dernier acompte d'IS. Le montant du versement anticipé

est égal à une fraction de la contribution, déterminée en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise redevable (CGI, art. 1668 B, al. 2 ; L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 12 ; V. D.O Actualité 10/2012, n° 30, § 5 et s. ; DGFIP, communiqué, 15 oct. 2012 ; V. D.O. Actualité 38/2012, n° 2, § 1 et s.).

**3.** L'article 30 de la loi de finances pour 2013 proroge de deux ans la contribution exceptionnelle, qui sera ainsi due sur l'impôt sur les sociétés afférent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2011 jusqu'au 30 décembre 2015 (CGI, art. 235 ter ZAA, I, al. 1<sup>er</sup> modifié).

Ainsi, pour une société dont les exercices coïncident avec l'année civile, la contribution exceptionnelle est due sur l'IS afférent aux exercices 2011, 2012 ainsi que 2013 et 2014.

**4.** Cette prorogation s'applique également au mécanisme de versement anticipé. ■

## 32 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Païement de l'impôt sur les sociétés  
Études F-25 320 et F-25 350

### Durcissement du régime du dernier acompte d'IS applicable aux grandes entreprises

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 26*

Afin de procurer une avance de trésorerie à l'État, le régime du quatrième et dernier acompte d'IS applicable aux grandes entreprises est durci.

Le seuil de chiffre d'affaires à partir duquel les grandes entreprises sont tenues de s'acquitter du dernier acompte d'IS selon le montant du résultat estimé de l'exercice en cours est ramené à 250 millions d'euros (au lieu de 500 millions d'euros).

La quotité du montant de l'impôt sur les sociétés estimé servant au calcul du dernier acompte est portée à :

- 75 % (au lieu de 2/3) pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros ;

- 85 % (au lieu de 80 %) pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 1 et 5 milliards d'euros ;

- 95 % (au lieu de 90 %) pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 5 milliards d'euros.

Par coordination, les dispositions prévoyant l'application de pénalités en cas de sous-estimation du dernier acompte sont aménagées.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, soit au paiement de l'acompte du 15 décembre 2013 pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

### RÉGIME ACTUEL

1. Les grandes entreprises sont soumises à un régime spécifique de détermination du quatrième et dernier acompte d'IS qui a pour objet de rapprocher le versement de l'impôt sur les sociétés de la réalisation du bénéfice. Ainsi, ces sociétés doivent déterminer le dernier acompte non pas en fonction du bénéfice du dernier exercice clos, mais en fonction du bénéfice estimé de l'exercice en cours (CGI, art. 1668, 1. – BOI 4 H-6-06, § 18, 29 déc. 2006 : V. D.O Actualité 2/2007, n° 31, § 1 et s. – BOI-IS-DECLA-20-10-10, § 150 et s., 12 sept. 2012).

2. Sociétés concernées - Il s'agit des sociétés :

– ayant réalisé au titre du dernier exercice clos un chiffre d'affaires compris entre 500 millions et un milliard d'euros et dont le bénéfice estimé de l'exercice en cours est supérieur de plus de 50 % par rapport au résultat du dernier exercice ;

– ayant réalisé au titre du dernier exercice clos un chiffre d'affaires compris entre un et cinq milliards d'euros et dont le bénéfice estimé de l'exercice en cours est supérieur de plus de 25 % par rapport au résultat du dernier exercice ;

– ayant réalisé au titre du dernier exercice clos un chiffre d'affaires supérieur à cinq milliards d'euros et dont le bénéfice estimé de l'exercice en cours est supérieur de plus de 11,1 % par rapport au résultat du dernier exercice.

Le chiffre d'affaires est celui du dernier exercice clos ramené, le cas échéant, à 12 mois ; il s'entend du montant des recettes hors taxes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante. Il n'est pas tenu compte des produits financiers, sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit, ni des recettes

revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

L'impôt estimé à retenir s'entend de l'impôt calculé par application de l'ensemble des règles fixées par le CGI avant imputation des crédits d'impôt. Comme pour le calcul des acomptes, il n'y a pas lieu de prendre en compte les plus-values nettes à long terme provenant de la cession d'éléments d'actif.

Pour la société mère d'un groupe fiscal, le chiffre d'affaires s'apprécie en faisant la somme algébrique des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe au titre de l'exercice au cours duquel le dernier acompte d'impôt sur les sociétés est dû.

Le résultat estimé est calculé en fonction du périmètre du groupe fiscal de l'exercice au titre duquel le dernier acompte est dû. Ainsi, le résultat prévisionnel du groupe fiscal est déterminé à partir des résultats de l'ensemble des sociétés membres du groupe, y compris les résultats des sociétés nouvellement entrées dans le groupe. Inversement, il n'est pas tenu compte des résultats afférents aux sociétés sorties du groupe au cours de l'exercice.

3. Montant du dernier acompte d'IS - Le dernier acompte que doivent verser les grandes entreprises est calculé par référence au bénéfice estimé de l'exercice (V. § 2) lorsque celui-ci a augmenté significativement, cette augmentation étant variable selon la taille des entreprises concernées.

Ainsi, le montant du dernier acompte ne peut être inférieur à la différence entre :

– une fraction du montant d'IS estimé au titre de l'exercice en cours (fraction variable selon le chiffre d'affaires de l'entreprise) ;

– et le montant des acomptes déjà versés au titre du même exercice.

Chiffre d'affaires des entreprises concernées	Montant du dernier acompte	Pourcentage d'augmentation du résultat entraînant l'application du dispositif
CA compris entre 500 M€ et 1 milliard d'euros	2/3 du montant de l'impôt calculé par rapport au bénéfice estimé, diminué des 3 acomptes déjà versés	50 % (1)
CA compris entre 1 et 5 milliards d'euros	80 % du montant de l'impôt calculé par rapport au bénéfice estimé, diminué des 3 acomptes déjà versés	25 % (2)
CA supérieur à 5 milliards d'euros	90 % du montant de l'impôt calculé par rapport au bénéfice estimé, diminué des 3 acomptes déjà versés	11,1 % (3)

(1) Le montant du dernier acompte calculé par rapport au bénéfice estimé doit être supérieur à celui calculé par rapport au bénéfice du dernier exercice clos de :  $1 / (2/3)$  soit  $3/2$  et une augmentation de  $(3/2) - 1 = 50\%$  qui s'applique également au résultat.

(2)  $1 / (80/100) = 5/4$  soit une augmentation de  $(5/4) - 1 = 25\%$

(3)  $1 / (90/100) = 10/9$  soit une augmentation de  $(10/9) - 1 = 11,1\%$

#### 4. Sanctions en cas d'insuffisance de versement -

Lorsque le montant du versement du dernier acompte est insuffisant, les deux sanctions suivantes sont applicables :

– l'intérêt de retard de 0,40 % par mois prévu par l'article 1727 du CGI ;

– et la majoration de 5 % des sommes dont le paiement est différé, prévue par l'article 1731 du CGI.

Toutefois, ces sanctions ne sont mises en œuvre que si l'insuffisance est caractérisée et si elle excède certains seuils (CGI, art. 1731 A).

Une insuffisance de versement est caractérisée :

– pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins 500 M€ et au plus égal à un milliard d'euros, chaque fois que les 2/3 du montant de l'impôt dû au titre d'un exercice sont supérieurs au montant total des acomptes versés en application du droit commun et du dernier acompte relevant du présent dispositif ;

– pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins un milliard et au plus égal à cinq milliards d'euros, chaque fois que 80 % du montant de l'impôt dû au titre d'un exercice correspondant au résultat soumis au taux normal et au résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets et d'invention brevetable soumis au taux réduit est supérieur au montant total des acomptes versés en application du droit commun et du dernier acompte relevant du présent dispositif ;

– pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à cinq milliards d'euros, chaque fois que 90 % du

montant de l'impôt dû au titre d'un exercice correspondant au résultat soumis au taux normal et au résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets et d'invention brevetable soumis au taux réduit est supérieur au montant total des acomptes versés en application du droit commun et du dernier acompte relevant du présent dispositif (BOI-CF-INF-10-30, § 210, 12 sept. 2012).

Cette insuffisance conduit à l'application de l'intérêt de retard et de la majoration de 5 % si elle représente simultanément :

– plus de 20 % de l'impôt sur les sociétés effectivement dû déterminé dans les conditions examinées ci-dessus et plus de 2 M€ pour les sociétés ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre cinq cent millions et un milliard d'euros ;

– plus de 20 % de l'impôt sur les sociétés effectivement dû déterminé dans les conditions examinées ci-dessus et plus de 8 M€ pour les sociétés ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros.

Le chiffre d'affaires servant de référence pour la modulation du seuil d'application des pénalités s'entend du chiffre d'affaires de l'exercice au cours duquel l'impôt sur les sociétés est dû (BOI-CF-INF-10-30, § 220, 12 sept. 2012).

Par ailleurs, l'intérêt de retard et la majoration ne sont pas appliqués en cas d'insuffisance de versement si le montant d'impôt estimé a été déterminé à partir du résultat prévisionnel mentionné à l'article L. 232-2 du Code de commerce, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice, avant déduction de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1731 A, in fine).

## RÉGIME NOUVEAU

5. L'article 26 de la loi de finances pour 2013 élargit le champ d'application du régime de détermination du dernier acompte dû par les grandes entreprises aux entreprises dont le chiffre d'affaires au cours du dernier exercice clos est au moins égal à 250 millions d'euros (CGI, art. 1668, 1, a modifié).

Il relève également le montant minimal du dernier acompte par l'effet de l'augmentation des quotités du montant de l'impôt sur les sociétés estimé au titre de l'exercice en cours servant au calcul du dernier acompte (CGI, art. 1668, 1, a, b et c modifiés) et aménage le régime des sanctions correspondantes (CGI, art. 1731 A modifié).

Selon le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale, l'effet principal de la mesure porte sur la trésorerie des entreprises – et corrélativement sur celle de l'État. Le présent article n'aura pas pour conséquence d'alourdir l'imposition des entreprises, puisqu'il s'agit seulement d'anticiper une recette qui aurait été due en tout état de cause, au moment de la liquidation du solde de l'IS. Les entreprises dont la charge de trésorerie sera affectée sont celles dont le chiffre d'affaires est le plus élevé. Les petites et moyennes entreprises sont quant à elles préservées (Comm. fin. AN, rapp. n° 251, 10 oct. 2012).

Les autres modalités d'application du dispositif ne sont pas modifiées.

**6. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (Art. 26, II), soit, pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, au calcul de l'acompte du 15 décembre 2013.

Pour apprécier si les entreprises entrent dans le champ d'application du dispositif en raison de l'abaissement du seuil de chiffre d'affaires à 250 M €, il conviendra de se référer au chiffre d'affaires de l'exercice 2012 (pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile).

► **Abaissement du seuil d'application du dispositif**

**7.** Le dispositif spécifique de détermination du dernier acompte est étendu aux entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 250 et 500 millions d'euros. Ces entreprises sont ainsi soumises aux mêmes règles de dernier acompte que celles dont le chiffre d'affaires est compris entre 500 millions et 1 milliard d'euros.

Sur les modalités de calcul du chiffre d'affaires à prendre en compte, V. § 2.

**Remarque :** Le seuil de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires est celui qui a été retenu pour le déclenchement de la contribution exceptionnelle de 5 % sur l'impôt sur les sociétés à laquelle sont soumises les grandes entreprises, pour les exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2013 (CGI, art. 235 ter ZAA) et

qui est reconduite pour deux ans par la présente loi. Le régime de versement anticipé de cette contribution (CGI, art. 1668 B ; V. D.O Actualité 30/2012, n° 10, § 1 et s.) est très proche de celui du dernier acompte d'impôt sur les sociétés.

► **Augmentation du montant minimal des acomptes**

**8.** La fraction de l'impôt sur les sociétés calculé d'après le bénéfice estimé est relevée, augmentant d'autant le dernier acompte :

– aux trois quarts (au lieu des deux tiers) pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros (CGI, art. 1668, 1, a modifié) ;

– à 85 % (au lieu de 80 %) pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 1 et 5 milliards d'euros (CGI, art. 1668, 1, b modifié) ;

– à 95 % (au lieu de 90 %) pour les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 5 milliards d'euros (CGI, art. 1668, 1, c modifié).

**9.** Le tableau suivant expose les fractions applicables compte tenu du chiffre d'affaires des entreprises concernées ainsi que le pourcentage d'augmentation du résultat estimé par rapport à celui qui a servi d'assiette aux trois premiers acomptes entraînant l'application du dispositif.

Chiffre d'affaires des entreprises concernées	Montant du dernier acompte	Pourcentage d'augmentation du résultat entraînant le déclenchement du dispositif particulier
Compris entre 250 M € et 1 milliard d'euros	3/4 du montant de l'impôt calculé par rapport au bénéfice estimé, diminué des 3 acomptes déjà versés	33,33 % (1)
Compris entre 1 et 5 milliards d'euros	85 % du montant de l'impôt calculé par rapport au bénéfice estimé, diminué des 3 acomptes déjà versés	17,64 % (2)
Supérieur à 5 milliards d'euros	95 % du montant de l'impôt calculé par rapport au bénéfice estimé, diminué des 3 acomptes déjà versés	5,26 % (3)

(1)  $1/3/4 = 4/3$  soit une augmentation de  $(4/3) - 1 = 33,33\%$   
 (2)  $1/85/100 = 20/17$  soit une augmentation de  $(20/17) - 1 = 3/17 = 17,64\%$   
 (3)  $1/95/100 = 20/19$  soit une augmentation de  $(20/19) - 1 = 1/19 = 5,26\%$

**Exemple :** Une entreprise a réalisé au cours d'un exercice N un chiffre d'affaires de 600 millions d'euros et a acquitté au titre de cet exercice un IS de 60. Elle doit donc verser un montant de 15 (soit 60/4) au titre de chacun des trois premiers acomptes de N+1. Dans l'hypothèse où le montant d'IS estimé au titre de N+1 est de 120, le dernier acompte dû par l'entreprise au titre de ce même exercice est égal aux trois quarts de l'impôt estimé au titre de N+1 (90), dont sont retranchés les acomptes déjà versés ( $15 \times 3 = 45$ ) soit 45 alors que dans le dispositif précédent, le dernier acompte n'aurait été que de 35 ( $120 \times 2/3 - 45$ ).

► **Pénalités applicables en cas d'insuffisance de versement**

**10.** Par coordination avec l'abaissement du seuil d'application et le relèvement des quotités, les dispositions prévoyant l'application de pénalités en cas de sous-estimation du dernier acompte sont aménagées (CGI, art. 1731 A modifié).

**Détermination de l'insuffisance de versement**

**11.** L'insuffisance est calculée par la différence entre 75 %, 85 % ou 95 % de l'impôt effectivement dû, selon la taille de l'entreprise, et les mêmes proportions de l'impôt estimé, ce dernier ayant été utilisé pour le calcul des acomptes. Ainsi, l'intérêt de retard et la majoration sont calculés sur une base égale :

► pour les sociétés ou groupes fiscaux ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros, à la différence entre :

– trois quarts de l'IS dû,  
 – et trois quarts de l'IS estimé de l'exercice (soit le total des acomptes payés) ;

► pour les sociétés ou groupes fiscaux ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 1 et 5 milliards d'euros, à la différence entre :

– 85 % de l'IS dû,  
 – et 85 % de l'IS estimé de l'exercice (soit le total des acomptes payés) ;

► pour les sociétés ou groupes fiscaux ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 5 milliards d'euros, à la différence entre :

– 95 % de l'IS dû,  
 – et 95 % de l'IS estimé (soit le total des acomptes payés).

**Seuils d'application des pénalités en l'absence de détermination du résultat à partir du résultat prévisionnel**

**12.** Les pénalités ne s'appliquent à l'insuffisance de versement que si celle-ci excède cumulativement 20 % de l'IS dû et :

- plus de 2 M € lorsque la société a réalisé un chiffre d'affaires compris entre 250 M € et 1 milliard d'euros ;
- ou plus de 8 M € lorsque la société a réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros.

En outre, comme actuellement, aucune pénalité n'est appliquée en cas d'insuffisance de versement si le montant d'impôt estimé a été déterminé à partir du résultat prévisionnel mentionné à l'article L. 232-2 du Code de commerce, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice.

**Exemple :** Soit une société dont le chiffre d'affaires en 2012 était de 7 milliards d'euros et dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Les montants d'impôt sur les sociétés payés avant imputation des crédits sont les suivants :

- au titre de 2011 = 140 millions d'euros ;
- au titre de 2012 = 200 millions d'euros.

Par ailleurs, cette société estime que le montant de l'impôt sur les sociétés qu'elle aura à acquitter au titre de 2013 avant imputation des crédits d'impôt sera de 280 millions d'euros (résultat estimé : 840 millions). Toutefois, au titre de 2013, l'impôt sur les sociétés effectivement acquitté est de 300 millions d'euros.

Compte tenu des montants de l'impôt sur les sociétés payés au titre de 2011 et 2012, la société a dû verser en 2013 au titre des trois premiers acomptes les sommes suivantes :

- 1<sup>er</sup> acompte (échéance le 15 mars 2013) = 35 millions d'euros (140/4) ;
- 2<sup>e</sup> acompte (échéance le 15 juin 2013) = 65 millions d'euros, y compris la régularisation du premier acompte [(200/4) + ((200/4) – 35)] ;
- 3<sup>e</sup> acompte (échéance le 15 septembre 2013) = 50 millions d'euros (200/4).

Le quatrième acompte venant à échéance le 15 décembre 2013 doit être déterminé à partir du résultat estimé de l'exercice 2013 dès lors que le chiffre d'affaires de l'exercice précédent (2012) est supérieur à 5 milliards d'euros et que son résultat estimé au titre de 2013 est supérieur de plus de 5,26 % par rapport à celui de 2012 (augmentation de 40 % au cas particulier).

Ainsi, la société a acquitté un quatrième acompte égal à 116 M €, soit la différence entre 95 % de l'impôt sur les sociétés estimé (280 M € X 95 % = 266 M €) et les trois acomptes déjà versés (35 M € + 65 M € + 50 M € = 150 M €).

En 2014, lors du paiement du solde de l'impôt sur les sociétés dû au titre de 2013, une insuffisance de paiement apparaît à hauteur de 19 millions d'euros [(95 % X 300) – 266].

L'insuffisance est supérieure à 8 millions d'euros mais inférieure à 20 % de l'impôt effectivement dû (285 X 20% = 57), la majoration de 5 % et l'intérêt de retard ne seront pas applicables. ■

## 33 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Événements juridiques affectant les sociétés  
Études F-29 220 et F-15 400

### Traitement fiscal de l'augmentation de capital par compensation de créances décotées

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 24, II*

**Les modalités de calcul du profit imposable résultant, pour la société créancière, de l'incorporation au capital d'une autre société de créances sur cette dernière acquises pour un prix inférieur à leur valeur nominale sont précisées. Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012.**

## RÉGIME ACTUEL

**1.** Lorsqu'une entreprise recouvre pour sa valeur nominale une créance acquise pour un prix inférieur à celle-ci, elle réalise un profit imposable en application de l'article 38, 2 du CGI.

**2.** Dans le cas d'une augmentation de capital par compensation de créances, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes préconise :

– l'inscription des titres à l'actif du bilan de la société apporteuse pour le montant de la souscription à l'augmentation de capital ; les titres ne sont donc pas comptabilisés au coût historique de la créance figurant à l'actif et incorporée au capital, ni à leur valeur actuelle comme si c'était une opération d'échange, mais pour la valeur nominale de la créance ;

– la reprise, au cas où elle aurait été antérieurement constituée, de la provision pour dépréciation afférente à la créance destinée à être compensée ;

– la constatation d'un profit comptable à hauteur de la différence entre la valeur nette d'acquisition de la créance et la valeur des titres (valeur nominale de la créance) ;

– la constitution d'une provision pour dépréciation sur les titres, calculée en fonction de leur valeur d'utilité pour l'entreprise (*PCG, art. 332-3 (Bull. CNCC 2003, n° 131, p. 496)*).

On rappelle que, conformément à l'article L. 225-128 du Code de commerce, la souscription à une augmentation de capital par compensation avec des créances n'est possible que pour autant que ces créances soient liquides et exigibles (*V. étude C-20 100-91 et A-60 850-106*).

**3.** Au plan fiscal, le profit comptable est imposable en application de l'article 38,2 du CGI.

Ce profit ne peut normalement pas être compensé par la provision comptabilisée puisque celle-ci ne sera pas déductible du résultat imposable au taux normal dès lors qu'elle est afférente à des titres du portefeuille soumis au régime des plus-values à long terme (*CGI, art. 39, 1, 5°, al. 17*).

## RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 24, II de la loi de finances pour 2013 aménage le traitement fiscal des apports par incorporation au capital d'une créance liquide et exigible (CGI, art. 209, VII bis nouveau).

Selon l'exposé des motifs du sous-amendement à l'origine de cette mesure, lorsqu'un repreneur rachète au créancier d'origine les créances d'un débiteur à une valeur décotée, puis les convertit en capital du débiteur par compensation de la créance, il est imposé sur un bénéfice virtuel correspondant à l'écart entre la valeur de rachat de la créance et la valeur comptable des titres reçus après conversion. Cette situation dissuade la conversion de ses créances par un repreneur et favorise par ailleurs la reprise par des entreprises étrangères qui ne sont pas soumises aux mêmes règles (AN, sous-amendement n° 323 rect.).

5. **Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 2<sup>o</sup> de la loi, le nouveau dispositif s'applique à l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

### ► Sociétés concernées

6. La précision apportée étant codifiée à l'article 209 du CGI, le dispositif s'applique aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option.

### ► Conditions d'application du dispositif

#### Remise de titres de participation

7. Les titres remis en contrepartie de l'augmentation de capital doivent être des titres de participation au sens de l'article 219, I, a quinquies du CGI.

Il s'agit notamment :

- des parts ou actions revêtant ce caractère sur le plan comptable ;
- des actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat (OPA) ou d'échange (OPE) dont l'entreprise détentrice est l'initiatrice, si ces actions sont inscrites en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable ;
- des titres ouvrant droit au régime des sociétés mères si ces titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable (V. étude F-21 120-14. - BOI-BIC-PVMV-30-10, 12 sept. 2012).

**Remarque :** En visant les titres mentionnés au 3<sup>e</sup> alinéa de l'article 219, I, a quinquies du CGI, le nouveau dispositif paraît concerner les titres qui ont le caractère de titres de participation, quel que soit le régime applicable aux plus-values afférentes à ces titres (plus-values à long terme éventuellement exonérées, ou plus-values exclues du régime du long terme).

#### Créances acquises auprès de personnes non liées

8. Les créances qui font l'objet de la compensation doivent avoir été acquises auprès de personnes non liées, au sens de l'article 39, 12 du CGI :

- à la société émettrice des titres ;
- à la société qui a acquis les titres.

En application de cet article, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- 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 ;
- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions indiquées ci-dessus, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

9. Selon les commentaires de l'Administration, la présomption de dépendance entre deux entreprises repose sur un critère de droit ou de fait :

► critère de droit : détention directe ou indirecte de la majorité du capital social ;

Cette majorité s'entend normalement :

- d'une participation supérieure à 50 % du capital de la société concernée ;
- d'une participation détenue indirectement pour tout ou partie et par l'intermédiaire de plusieurs sociétés ; dans ce cas, l'appréciation des droits détenus par l'intermédiaire de filiales ou de sous-filiales s'opère en multipliant successivement, les pourcentages détenus par chaque société mère quel que soit le degré de filiation.

► critère de fait : détention directe ou indirecte du pouvoir de décision ;

Dans la mesure où la majorité de 50 % du capital n'est pas atteinte suivant les modalités visées ci-dessus, le lien de dépendance peut résulter de la détention ou de l'acquisition du pouvoir de décision réputé exister lorsqu'une entreprise détient directement ou indirectement :

- soit la gestion de droit ou de fait d'une autre entreprise ;
- soit plus de 50 % des droits de vote.

Par ailleurs, un lien de dépendance est également susceptible d'être relevé lorsqu'un même groupe d'actionnaires majoritaires détient le pouvoir de décision dans deux entreprises distinctes l'une de l'autre, en raison de la communauté d'intérêts impliquée par cette situation qui crée un lien de dépendance entre les deux entreprises (BOI-IS-BASE-30-30-20-10, § 90 à 150, 12 sept. 2012).

10. La condition d'indépendance est appréciée depuis les 12 mois qui précèdent la remise des titres en contrepartie de l'augmentation de capital jusqu'à la fin du douzième mois qui suit cet événement.

### ► Modalités de calcul du profit imposable

11. Le profit imposable est déterminé par rapport à la valeur réelle des titres remis.

Cette valeur devra être calculée à la date de l'augmentation de capital.

La valorisation d'une société est complexe. Il est donc souhaitable que l'administration fiscale fixe des règles d'évaluation simples pour l'application de ce nouveau régime.

12. **Exemple :** Une société A dont le capital compte 2 000 actions de 100 € a une valeur nette réelle de 120 000 €.

Une société B a acquis pour 50 000 € des créances sur cette société de valeur nominale de 150 000 €. A procède à une augmentation de capital par compensation avec les créances détenues par B. Cette augmentation, faite d'après la valeur nominale des créances donne lieu à l'émission de 1 500 titres de 100 €.

Dans le régime actuel, le profit comptable réalisé par B est de 100 000 € (150 000 - 50 000). Ce profit est imposable en application de l'article 38, 2 du CGI.

Dans le régime nouveau et sous réserve que les titres de A constituent pour B des titres de participation, le profit sera calculé par rapport à la valeur réelle des titres remis soit 60 € par titre (120 000/2 000), soit 90 000 € au total.

Le profit imposable est donc de 40 000 € (90 000 - 50 000).

**Remarque :** 1) Cette mesure revient à légaliser la jurisprudence de la Cour administrative d'Appel de Paris (CA Paris, 28 mai 1998, n° 94-1916), à laquelle l'Administration ne s'était pas ralliée. Le juge avait ainsi décidé que dans le cas où une société aliène, par voie d'apport en société, un bien constituant un élément de son actif, c'est la valeur réelle des titres remis en contrepartie de cet apport, au



moment où celui-ci est consenti, qui détermine le profit imposable. Cette décision s'appuyait sur une jurisprudence ancienne du Conseil d'État selon laquelle l'apport d'un bien est assimilé fiscalement à une cession.

Ainsi, désormais :

pour le débiteur, l'opération de souscription de capital en numéraire ne donne pas prise à l'impôt sur les bénéfices puisque la variation d'actif net liée à l'extinction de la dette est exactement compensée par un supplément d'apport, la dette étant incorporée au capital pour sa valeur nominale ;

pour le créancier, il n'y aura pas non plus d'imposition tant que la valeur de la créance au jour de son incorporation n'excède pas le prix auquel elle a été acquise, puisque la plus-value éventuellement

taxable doit être déterminée en fonction de la valeur réelle des titres reçus en contrepartie. En revanche, ne sont pas concernés par ce traitement les situations réalisées entre sociétés liées.

2) L'article 18 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 a prévu qu'en cas de cession de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé moins de deux ans auparavant, la moins-value ne serait plus déductible pour sa fraction correspondant à la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité desdits titres et leur valeur réelle à la date de leur émission (*V. D.O Actualité 30/2012, n° 4, § 1 et s.*). Ainsi, dans l'exemple précédent, la moins-value éventuellement déductible en cas de cession ne pourrait être calculée que par rapport à un prix de revient fiscal de 90 000 € et non de 150 000 €. ■

## 34 DISPOSITIONS GÉNÉRALES

### Valeurs locatives cadastrales Études F-52 600-46 et F-53 200-80

## Fixation des coefficients de revalorisation forfaitaire des valeurs locatives foncières servant de base aux impôts locaux en 2013

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 87

**Pour les impositions locales établies au titre de 2013, les coefficients de revalorisation forfaitaire des valeurs locatives foncières sont fixés uniformément à 1,018 pour les propriétés non bâties, pour les immeubles industriels bâtis relevant de la méthode comptable et pour l'ensemble des autres propriétés bâties.**

1. Dans l'intervalle de deux actualisations triennales, les valeurs locatives foncières servant de base aux impôts locaux (taxe d'habitation, taxes foncières, cotisation foncière des entreprises) sont majorées annuellement par application de coefficients fixés par la loi de finances pour tenir compte de la variation des loyers (CGI, art. 1518 bis).

En pratique, les actualisations triennales de même que la révision générale (sexennale) ont été remplacées par des majorations forfaitaires.

2. Le coefficient de majoration forfaitaire est en principe distinct selon qu'il s'agit de propriétés bâties ou non bâties :

► en ce qui concerne les propriétés bâties, il convient normalement de distinguer :

– les immeubles industriels bâtis relevant de la méthode comptable, c'est-à-dire autres que ceux visés à l'article 1500 du CGI ;

– et l'ensemble des autres propriétés bâties.

Le coefficient afférent aux propriétés bâties, applicable au titre d'une année donnée N, est déterminé à partir de la variation de l'indice des loyers publié par l'INSEE entre les dates des 1<sup>er</sup> janvier et 31 décembre de l'année N-2 (BOI-IF-TFB-20-20-20-20, § 30, 10 déc. 2012).

► en ce qui concerne les propriétés non bâties, un seul coefficient de revalorisation forfaitaire est fixé, applicable sur tout le territoire, quelle que soit la nature de culture du terrain.

Le coefficient applicable au titre d'une année N est tiré du rapport des prix du quintal de blé-fermage en vigueur aux deux dates respectives des 1<sup>er</sup> janvier et 31 décembre de l'année N-2 (BOI-IF-TFB-20-20-20-20, § 40, 10 déc. 2012).

3. L'article 87 de la loi de finances pour 2013 fixe **uniformément à 1,018 les coefficients de revalorisation forfaitaire** pour l'actualisation des valeurs locatives foncières rete-

nues pour l'établissement des impositions locales établies au titre de 2013 :

– pour les propriétés non bâties ;

– pour les immeubles industriels bâtis relevant de la méthode comptable ;

– pour l'ensemble des autres propriétés bâties (CGI, art. 1518 bis, zg nouveau).

**Remarque :** L'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2010 a organisé la révision des valeurs locatives cadastrales des locaux commerciaux et des professions libérales en prévoyant :

– d'expérimenter, en 2011, une nouvelle procédure dans cinq départements représentatifs ;

– de généraliser, en 2012, sous le bénéfice de corrections éventuelles, cette nouvelle procédure à l'ensemble des locaux commerciaux et des professions libérales et d'intégrer les nouvelles valeurs dans les rôles pour 2014 ;

– d'instituer un système permanent de mise à jour annuelle de ces nouvelles valeurs locatives afin de prévenir leur obsolescence (V. D.O Actualité 3/2011, n° 26, § 1 et s.).

L'article 37 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 (V. D.O Actualité 30/2012, n° 19, § 1 et s.) a modifié ce nouveau dispositif de révision des valeurs locatives foncières des locaux professionnels :

– la réforme est reportée d'une année et s'appliquera pour l'établissement des bases d'imposition de l'année 2015 ; la campagne de déclaration doit débuter en février 2013 (DGFIP, communiqué, 29 nov. 2012 : V. D.O Actualité, 46/2012, n° 9, § 1 et s.) ;

– le mécanisme de correction des valeurs locatives est aménagé ;

– un lissage sur 5 années est institué (de 2015 à 2018) afin de prévenir les écarts, à la hausse comme à la baisse, des cotisations d'impôt résultant de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels. ■

## 35 TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES

### Base d'imposition

Étude F-53 200-33 et s.

## Institution d'une majoration obligatoire de la valeur locative cadastrale des terrains constructibles situés en zones tendues

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 82

**Une majoration obligatoire de la valeur locative de certains terrains constructibles est instituée pour les terrains situés dans les communes où s'applique la taxe sur les logements vacants.**

**Dans ces communes, la valeur locative des terrains constructibles fait l'objet d'une majoration de 25 % et d'une majoration complémentaire de 5 €/m<sup>2</sup> en 2014 et 2015, puis 10 €/m<sup>2</sup> à compter de 2016.**

**Le dispositif de majoration facultative de la valeur locative cadastrale continue de s'appliquer dans les mêmes zones qu'auparavant, à l'exception de celles où la majoration obligatoire est applicable.**

**Ce nouveau dispositif s'appliquera aux impositions dues à compter de 2014.**

## RÉGIME ACTUEL

1. La taxe foncière sur les propriétés non bâties est établie d'après la valeur locative cadastrale de ces propriétés, sous déduction d'un abattement de 20 % de son montant (CGI, art. 1396, al. 1).

La valeur locative cadastrale de certains terrains peut, sur délibération du conseil municipal, être majorée d'une valeur forfaitaire allant jusqu'à 3 € par mètre carré (en 2012) pour le calcul de la part de la taxe foncière sur les propriétés non bâties revenant aux communes et aux EPCI sans fiscalité propre (CGI, art. 1396, al. 2).

L'application de la majoration est subordonnée à une délibération du conseil municipal, prise avant le 1<sup>er</sup> octobre d'une année pour être applicable à compter de l'année suivante (CGI, art. 1639 A bis), qui fixe la valeur forfaitaire par mètre carré de la majoration.

L'autorité compétente pour prendre la délibération est le conseil municipal pour l'imposition à la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit de la commune et du groupement non doté d'une fiscalité propre dont elle est membre. Seul le conseil municipal de la commune où sont situés les terrains concernés peut décider du principe de la majoration. Les EPCI qui perçoivent une fiscalité propre ne sont pas concernés.

Les terrains susceptibles d'être concernés par cette majoration doivent satisfaire simultanément aux conditions suivantes :

– figurer dans une carte communale, un plan local d'urbanisme, un document d'urbanisme en tenant lieu ou un plan de sauvegarde et de mise en valeur approuvé conformément au Code de l'urbanisme ;

– être situés dans une zone urbaine ou à urbaniser lorsque les voies publiques et les réseaux d'eau, d'électricité et, le cas échéant, d'assainissement existant à la périphérie de la zone à urbaniser ont une capacité suffisante pour desservir les constructions à implanter dans l'ensemble de cette zone ;

– être constructibles.

2. Par dérogation, lorsque ces terrains sont situés dans des zones où les tensions immobilières sont fortes, telles

que définies par arrêté, cette majoration est portée à 5 € par mètre carré à compter de 2014, puis à 10 € par mètre carré à compter de 2016 (CGI, art. 1396, al. 3).

Ces dispositions, qui doivent s'appliquer à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, sont issues de l'article 28 de la première loi de finances rectificative pour 2012 (L. fin. rect. 2012, n° 2012-354, 14 mars 2012 : V. D.O Actualité 12/2012, n° 13, § 1 et s.).

Cette majoration s'applique de plein droit. La commune ou l'EPCI compétent pour la réalisation du PLU ont toutefois la possibilité, par délibération :

– d'exonérer tout ou partie des terrains situés sur leur territoire ;  
– de choisir une majoration moins élevée et d'en moduler le montant en fonction des priorités d'urbanisation et de construction de logements définies au sein du programme local de l'habitat (CGI, art. 1396, al. 4).

Cette délibération doit être prise dans les conditions de droit commun, soit avant le 1<sup>er</sup> octobre d'une année pour être applicable l'année suivante (CGI, art. 1639 A bis, I, al. 1<sup>er</sup>).

3. Sont exclus de la majoration :

– les terrains appartenant aux établissements publics fonciers ;

– les terrains classés depuis moins d'un an dans une zone urbaine ou à urbaniser ;

– les terrains situés dans le périmètre d'une zone d'aménagement concerté ou pour lesquels a été obtenu un permis de construire, d'aménager ou de lotir ;

– les parcelles supportant une construction passible de la taxe d'habitation.

4. Afin de limiter l'augmentation de la taxe et de faciliter sa mise en œuvre, notamment dans les communes rurales :

– la superficie retenue pour le calcul de la majoration est réduite de 200 mètres carrés ;

– la majoration ne peut excéder 3 % d'une valeur forfaitaire moyenne au mètre carré définie par l'article 321 H de l'annexe III au CGI et représentative de la valeur moyenne du terrain selon sa situation géographique.

## RÉGIME NOUVEAU

5. L'article 82 de la loi de finances pour 2013 remplace la majoration de plein droit de la valeur locative cadastrale des terrains constructibles qui avait été instituée dans les zones de tension immobilière par la première loi de finances rectificative pour 2012, par une majoration obligatoire, dont la portée est renforcée, applicable dans les communes où la taxe sur les logements vacants est applicable.

Les modifications apportées par la première loi de finances rectificative pour 2012 n'apparaissent en effet pas suffisantes pour encourager la construction de logements. La majoration de la valeur locative des terrains constructibles a pour but d'agir sur la rétention foncière et d'inciter à la densification résidentielle. Eu égard au faible recours à ce dispositif (121 communes l'avaient institué en 2009 et 192 en 2010), cet objectif n'était pas atteint.

Le dispositif de majoration facultative de la valeur locative cadastrale continue de s'appliquer dans les mêmes zones qu'auparavant, à l'exception de celles où la majoration obligatoire est applicable.

**6. Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions s'appliqueront à compter des impositions dues au titre de 2014 (Art. 82, III, A).

Dans les zones autres que celles où la taxe sur les logements vacants est applicable, les délibérations prises en application des anciennes dispositions continuent de produire leurs effets (Art. 82, III, B).

► **Institution d'une majoration obligatoire dans les communes où la taxe sur les logements vacants est applicable**

### Communes concernées

7. La référence aux zones tendues, introduite par la première loi de finances rectificative pour 2012 (V. § 2), est remplacée par un périmètre a priori plus large, à savoir le territoire des communes où la taxe sur les logements vacants (TLV) est applicable, tel que défini par l'article 232 du CGI dans sa nouvelle rédaction prévue par l'article 11 de la présente loi de finances. En outre, la majoration est rendue obligatoire (CGI, art. 1396 modifié, II, A).

8. Ainsi, même en l'absence de délibération expresse, cette majoration s'applique sur le territoire des communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social (CGI, art. 232, I : V. n° 46, § 1).

La liste des communes concernées sera fixée par décret.

La liste des terrains constructibles sera dressée par l'autorité compétente en matière de plan local d'urbanisme (PLU) et devra être communiquée à l'administration fiscale avant le 1<sup>er</sup> octobre de l'année précédant l'année d'imposition, ainsi que toute modification qui y est apportée (CGI, art. 1396 modifié, II, C).

9. Certains terrains demeurent exonérés de la majoration obligatoire (V. § 14).

### Taux de la majoration

10. Dans ces communes, la valeur locative cadastrale est fortement augmentée :

► d'une part, par une majoration de 25 % de son montant ;

► d'autre part, par une majoration complémentaire égale, comme le prévoyait le dispositif voté au début 2012, à :

– 5 € par mètre carré en 2014 et 2015 ;

– 10 € par mètre carré à compter de 2016.

La possibilité de moduler le montant de la majoration, dont disposaient jusqu'à présent les conseils municipaux (V. § 2), est supprimée.

11. Les terrains constructibles soumis à la majoration obligatoire bénéficieront, pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties :

– de la déduction générale de 20 % (CGI, art. 1396 modifié, I), dont les effets sont compensés par la majoration de 25 % ;

– mais pas de l'abattement de 200 mètres carrés (V. § 4) (CGI, art. 1396 modifié, I)

► **Maintien de la majoration facultative**

12. Dans les communes où la majoration obligatoire n'est pas applicable, les modalités de majoration facultative de la valeur locative cadastrale demeurent inchangées pour l'essentiel, notamment le montant de la majoration, qui reste compris entre 0 et 3 € (V. § 1), sous un plafond de 3 % d'une valeur forfaitaire moyenne définie par l'article 321 H de l'annexe III au CGI (V. § 4).

Comme auparavant, la liste des terrains constructibles sera dressée par le maire et devra être communiquée à l'administration fiscale avant le 1<sup>er</sup> octobre de l'année précédant l'année d'imposition, ainsi que toute modification qui y est apportée (CGI, art. 1396 modifié, II, C).

13. Toutefois, l'exonération des terrains situés dans le périmètre d'une zone d'aménagement concerté (ZAC) ou pour lesquels a été obtenu un permis de construire, d'aménager ou de lotir est supprimée (V. § 14).

► **Terrains exonérés des majorations**

14. La majoration obligatoire et la majoration facultative ne sont pas applicables :

– aux terrains appartenant aux établissements publics fonciers (C. urb., art. L. 321-1 et art. L. 324-1), à l'établissement public Société du Grand Paris (CGI, art. 1609 G) et aux agences pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe et en Martinique (CGI, art. 1609 C et art. 1609 D) ;

– aux parcelles supportant une construction passible de la taxe d'habitation ;

– aux terrains classés depuis moins d'un an dans une zone urbaine ou à urbaniser (CGI, art. 1396 modifié, II, D, 1).

15. Auparavant, étaient également exonérés de la majoration facultative (ainsi que de la majoration de plein droit instituée par la deuxième loi de finances rectificative pour 2012) les terrains situés dans le périmètre d'une zone d'aménagement concerté (ZAC) ou les terrains pour lesquels un permis de construire, un permis d'aménager ou une autorisation de lotir avait été obtenu.

Cette exonération est supprimée et remplacée par un dégrèvement (V. § 16).

► **Contribuables susceptibles de bénéficier d'un dégrèvement**

16. Peuvent bénéficier, sur réclamation, d'un dégrèvement de la majoration obligatoire ou de la majoration facultative les contribuables justifiant :

– avoir obtenu au 31 décembre de l'année d'imposition, pour le terrain faisant l'objet de la majoration, un permis de construire, un permis d'aménager ou une autorisation de lotir ;

Toutefois, la majoration est rétablie rétroactivement en cas de péremption du permis de construire, du permis d'aménager ou de l'autorisation de lotir.

– avoir cédé le terrain faisant l'objet de la majoration au 31 décembre de l'année d'imposition (CGI, art. 1396 modifié, II, D, 2).

## ► Exclusion des majorations de l'assiette des taxes spéciales d'équipement

17. Les majorations (obligatoire et facultative) ne sont pas prises en compte pour l'établissement des taxes spéciales d'équipement, qui peuvent notamment prendre la forme de taxes additionnelles à la taxe foncière sur les propriétés non bâties (CGI, art. 1396 modifié, II, D, 3).■

## 36 TAXE D'HABITATION / TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES

### Abattements, exonérations et dégrèvements

Études F-51 300-12, F-51 300-44 et F-52 200-24

## Revalorisation des plafonds d'exonération et des abattements des ménages modestes pour les impositions 2013

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 2, II

Pour l'application en 2013 des dispositifs d'abattement, d'exonération ou de dégrèvement en matière de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties, les plafonds de revenus pris en compte sont revalorisés de 2 %.

1. Les limites de revenus à ne pas dépasser pour bénéficier des allègements applicables en matière d'impôts locaux sont en principe indexées chaque année sur l'évolution de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. L'absence de revalorisation des limites des tranches du barème de l'impôt sur le revenu (IR) (V. n° 2, § 1) pourrait conduire, en raison de l'inflation, à rendre imposables des contribuables qui ne l'étaient pas en 2012 et dont les revenus réels n'ont pas augmenté.

2. Afin de préserver la situation des ménages modestes qui bénéficient des dispositifs d'allègement de fiscalité directe locale, l'article 2, II de la loi de finances pour 2013 relève, en fonction de l'indice des prix hors tabac, soit de 2 %, les plafonds de revenus pris en compte pour accorder les exonérations, plafonnements et dégrèvements de

taxe d'habitation (TH) et de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) (CGI, art. 1414 A, I et art. 1417, I et II).

Le relèvement de ces limites de revenus permettra également de préserver les ménages modestes bénéficiant de l'exonération de contribution sociale généralisée (CSG) et de contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) ou du taux réduit de CSG sur les pensions de retraite ou d'invalidité et les allocations de chômage perçues en 2014.

Les montants obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche.

## ► Dispositions communes à la taxe d'habitation et à la taxe foncière

3. Pour les cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation établies au titre de 2013, les plafonds du revenu fiscal de référence de l'année 2012 (CGI, art. 1417, I) sont fixés comme suit :

	Première part du quotient familial	Première demi-part supplémentaire	Demi-part supplémentaire	Premier quart de part supplémentaire	Quart de part supplémentaire
France métropolitaine	10 224 €	2 730 €	2 730 €	1 365 €	1 365 €
Martinique, Guadeloupe, Réunion	12 098 €	2 890 €	2 730 €	1 445 €	1 365 €
Guyane	12 650 €	3 482 €	2 730 €	1 741 €	1 365 €

## ► Dégrèvement d'office de taxe d'habitation

4. Pour l'application du dégrèvement d'office prévu à l'article 1414 A du CGI aux cotisations de taxe d'habitation établies au titre de 2013 :

► les plafonds des revenus 2012 (CGI, art. 1417, II) sont fixés comme suit :

# Impôts locaux

	Première part du quotient familial	Première demi-part supplémentaire	Deuxième demi-part supplémentaire	Demi-part supplémentaire	Premier quart de part supplémentaire	Deuxième quart de part supplémentaire	Quart de part supplémentaire
France métropolitaine	24 043 €	5 617 €	4 421 €	4 421 €	2 809 €	2 210 €	2 210 €
Martinique, Guadeloupe, Réunion	29 058 €	6 164 €	5 877 €	4 421 €	3 082 €	2 939 €	2 210 €
Guyane	31 843 €	6 164 €	6 164 €	- 3 <sup>e</sup> demi-part : 5 249 € – au-delà : 4 421 €	3 082 €	3 082 €	- 3 <sup>e</sup> quart de part : 2 624 € – au-delà : 2 210 €

► le montant de l'abattement (CGI, art. 1414 A, I) est fixé comme suit :

	Première part du quotient familial	Première demi-part supplémentaire	Demi-part supplémentaire	Premier quart de part supplémentaire	Quart de part supplémentaire
France métropolitaine	5 215 €	1 508 €	- 2 <sup>e</sup> , 3 <sup>e</sup> et 4 <sup>e</sup> demi-parts : 1 508 € – au-delà : 2 666 €	754 €	- 2 <sup>e</sup> , 3 <sup>e</sup> et 4 <sup>e</sup> quart de part : 754 € – au-delà : 1 333 €
Martinique, Guadeloupe, Réunion	6 260 €	1 508 €	- 2 <sup>e</sup> demi-part : 1 508 € – au-delà : 2 666 €	754 €	- 2 <sup>e</sup> quart de part : 754 € – au-delà : 1 333 €
Guyane	6 953 €	1 159 €	- 2 <sup>e</sup> demi-part : 1 159 € – au-delà : 2 778 €	579 €	- 2 <sup>e</sup> quart de part : 580 € – au-delà : 1 389 €

## 37 TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES

### Exonérations temporaires

Étude F-52 250-64

## Réduction de la durée d'exonération des logements sociaux acquis auprès des sociétés immobilières de la Caisse des dépôts et financés par des prêts locatifs sociaux

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 86*

**La durée des exonérations applicables aux logements sociaux acquis auprès des sociétés immobilières de la Caisse des dépôts et financés par des prêts locatifs sociaux est ramenée de 25 à 15 ans.**

**Cette limitation s'applique aux décisions d'octroi de subvention ou de prêt intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.**

1. L'article 1384 C, I du CGI exonère de la taxe foncière sur les propriétés bâties pendant une durée de 15 ans :

► les logements conventionnés acquis, en vue de leur location, avec le concours financier de l'État ou avec une subvention de l'ANRU (*CCH, art. L. 351-2, 3<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup>*) ;

► les logements acquis par des organismes sans but lucratif titulaires de l'agrément relatif à l'intermédiation locative et la gestion locative sociale et améliorés au moyen d'une aide financière de l'Agence nationale de l'habitat (*CCH, art. L. 351-2, 4<sup>o</sup> et art. L. 365-4*).

Pour ces deux catégories de logements, la durée de l'exonération est portée à 25 ans lorsque la décision de subvention ou de prêt intervient entre le 1<sup>er</sup> juillet 2004 et le 31 décembre 2014.

Ces exonérations font l'objet d'une compensation par l'État mais celle-ci est de plus en plus limitée, sous l'effet de la minoration des variables d'ajustement rendue nécessaire par la stabilisation en valeur de l'enveloppe des concours financiers de l'État aux collectivités (*Rapp. AN n° 485, 11 déc. 2012, p. 100*).

2. Afin de limiter le manque à gagner qui résulte pour les collectivités territoriales de la compensation incomplète des exonérations de longue durée de taxe foncière sur les propriétés bâties, l'article 86 de la loi de finances pour 2013 ramène la durée d'exonération de 25 à 15 ans pour les logements acquis :

► auprès des sociétés immobilières à participation majoritaire de la Caisse des dépôts et consignations (CDC) et faisant l'objet d'une convention définie à l'article L. 351-2 du Code de la construction et de l'habitation ;

► au moyen de **prêts locatifs sociaux (PLS)** consentis par la CDC et les établissements de crédit qui ont conclu avec celle-ci une convention sous l'égide de l'État (*CGI, art. 1384 C, I, modifié*).

**3. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent aux décisions d'octroi de subvention ou de prêt intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 (*Art. 86, II*). ■

## Limitation du passif déductible de l'assiette de l'ISF aux seules dettes se rapportant à des actifs taxables

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 13, I, B et IV*

Il est institué un principe, spécifique à l'ISF, de non-imputation des dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens non pris en compte dans l'assiette de l'ISF ou exonérés de cet impôt, sur la valeur du patrimoine soumis à cet impôt.

Contrairement aux dispositions prévues en matière de droits de mutation, qui étaient jusqu'à présent applicables à l'ISF, il n'est plus possible d'imputer un excédent de dette contractée pour l'acquisition ou dans l'intérêt d'un bien non soumis à l'ISF lorsque le montant de cette dette est supérieur à la valeur du bien qu'elle grève.

Pour les biens partiellement exonérés, les dettes restent imputables à concurrence de la fraction de la valeur de ces biens qui n'est pas exonérée.

Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

### RÉGIME ACTUEL

1. En principe, pour être déductibles, les dettes doivent :

- exister au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition ;
- être à la charge personnelle du redevable, de son conjoint soumis à imposition commune (ou concubin notoire ou partenaire de PACS) ou de leurs enfants mineurs (en cas d'administration légale de leurs biens) ;
- être justifiées par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite (*CGI, art. 768 ; V. étude F-69 350*).

2. Toutefois, les dettes contractées pour l'achat des biens exonérés ou dans l'intérêt de tels biens, sont imputées en priorité sur la valeur de ces biens (*CGI, art. 769, al. 1<sup>er</sup>*).

L'affectation de la dette doit résulter d'un contrat de prêt.

La même imputation par priorité est pratiquée pour les dettes garanties par des biens exonérés, lorsqu'il est établi que le ou les emprunts ont été contractés en vue de soustraire tout ou partie du patrimoine de l'assiette de l'impôt (*CGI, art. 769, al. 2*).

Ces règles, édictées en matière de droits de mutation, sont applicables à l'ISF.

3. Il résulte de ce principe d'imputation par priorité sur des biens non taxables que :

- lorsque l'exonération du bien auquel la dette se rapporte est partielle, la dette est déductible de l'actif brut dans les mêmes proportions que la valeur du bien soumise à l'impôt ;

- lorsque le montant de ces dettes se révèle supérieur à la valeur des biens non taxables qu'elles grèvent, cet excédent de valeur est déductible du patrimoine imposable à l'ISF.

Cette règle s'applique notamment aux dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens professionnels. Ainsi, dans l'hypothèse où le montant des dettes professionnelles est supérieur à la valeur des biens professionnels, le contribuable peut déduire cet excédent de la valeur des biens taxables (au titre du patrimoine privé). Toutefois, il doit justifier de cette imputation (*CGI, art. 885 Z*) et doit, en annexe à sa déclaration :

- mentionner la composition détaillée de son patrimoine professionnel en l'accompagnant d'une évaluation (avec l'indication de la méthode retenue) ;

- communiquer la liste exhaustive des éléments ayant concouru à la formation de ce passif, ainsi que la méthode retenue pour sa détermination (*BOI-PAT-ISF-30-60-30, § 1 et s., 12 sept. 2012*).

### RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 13, I, B de la loi de finances pour 2013 institue une disposition spécifique à l'ISF prévoyant la non-imputation sur la valeur des biens taxables des dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens :

- non pris en compte pour l'assiette de l'ISF ;
- ou exonérés de l'ISF (*CGI, art. 885 G quater nouveau*).

Le cas échéant, ces dettes sont imputables à concurrence de la fraction de la valeur de ces biens qui n'est pas exonérée.

5. **Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (*Art. 13, IV*).

#### ► Champ d'application

##### Biens concernés

6. Sont concernées les dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens.

À défaut de précisions complémentaires, sont susceptibles d'être concernés, par principe :

- les biens meubles ;



- les immeubles bâtis ;
- les immeubles non bâtis (terrains nus, les bois, les forêts, etc.).

Toutefois, d'une manière générale, en matière d'ISF, l'Administration range sous le terme de « biens soumis à l'impôt », non seulement les biens meubles ou immeubles mais également les droits et valeurs composant le patrimoine du redevable (actions, parts de société etc.) (*BOI-PAT-ISF-30-20, 12 sept. 2012*).

On attendra avec intérêt les précisions de l'Administration sur ce point, mais il est vraisemblable que le législateur a entendu viser sous le terme de « biens » tous les biens, droits ou valeurs composant le patrimoine du redevable.

## Dettes concernées

**7.** Pour ne pas être déductible, la dette concernée doit être affectée à un bien :

- **non pris en compte pour l'assiette de l'ISF** : sont visés ici les biens situés hors du champ d'application de l'ISF, à savoir, principalement, les **biens sans valeur patrimoniale** pour le redevable ou **hors commerce** (concession dans un cimetière par exemple), ou encore les biens qui, en raison d'une **disposition expresse**, ne sont **pas imposables** dans le patrimoine du redevable sans être pour autant exonérés d'ISF (biens dont la propriété est démembreée, notamment) ;
- ou qui en est **expressément exonéré** par une disposition du CGI.

**8.** En matière de droits de mutation, l'affectation résulte d'un contrat de prêt. Il devrait en être de même en matière d'ISF.

Il appartient au redevable de justifier de l'affectation des dettes.

Il a ainsi été jugé qu'à défaut de justification de la **non-affectation à un bien exonéré**, le montant d'emprunts ne peut être déduit de l'assiette de l'ISF (*CA Paris, 19 déc. 2002, n° 01-13691*).

**9.** Par ailleurs, la dette doit avoir été contractée **pour l'acquisition ou dans l'intérêt de tels biens**. Il s'agit ici, selon nous, des seules dépenses **d'acquisition, de conservation ou d'entretien** de ces biens. Ainsi, a contrario, une dette qui serait contractée en vue de la **transmission d'un bien** (à titre gratuit ou à titre onéreux), ou **même de la destruction d'un bien** devrait pouvoir, toutes conditions étant par ailleurs remplies, être déduite du patrimoine imposable du redevable.

On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

## ► Modalités d'application

### Principe de non-déductibilité

**10.** Les dettes contractées par le redevable pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens qui ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'ISF dû par l'intéressé ou qui en sont exonérés **ne sont pas imputables sur la valeur des biens taxables**.

**11.** Toutefois, contrairement aux règles prévues en matière de droits de mutation, qui trouvaient jusqu'à présent à s'appliquer en matière d'ISF (*V. § 2 et 3*), le présent article n'institue pas une règle d'imputation par priorité mais une **interdiction générale d'imputation**.

**12.** Il en résulte qu'à compter de l'ISF dû au titre de 2013, lorsque le **montant de ces dettes se révèle supérieur à la valeur des biens qu'elles grèvent**, cet excédent de valeur n'est **plus déductible du patrimoine imposable à l'ISF**.

En matière de droits de mutation, les redevables continuent à pouvoir imputer sur leur actif taxable la fraction du montant des dettes qui se révèle supérieur à la valeur des biens non taxables.

**13.** Par conséquent, ne sont notamment pas déductibles, y compris pour la fraction de la valeur excédant la valeur du bien qu'elles grèvent :

► les dettes contractées pour la conservation ou dans l'intérêt :

- de biens dont le redevable ne détient que la **nu-propriété** lesquels, au regard des dispositions de l'article 885 G du CGI, sont uniquement déclarés pour leur valeur en pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier ;

- de biens grevés d'un droit personnel d'usage ou d'habitation qui, au titre de l'ISF, est traité comme s'il s'agissait d'un usufruit ;

- de biens indisponibles sis hors de France ;

On rappelle que l'indisponibilité s'entend de toute situation de fait ou de droit qui est de nature à priver le propriétaire du droit de disposer à son gré du bien qui lui appartient. Tel est le cas des mesures de séquestre, de blocage, de contrôle des changes, lorsqu'il en résulte une impossibilité pour le propriétaire de rapatrier les capitaux.

Pour ne pas soumettre le bien à l'ISF, il appartient au redevable de justifier de l'existence de la mesure qui rend le bien indisponible. Toutefois, dans le cadre des présentes dispositions, la charge de la preuve devrait être renversée.

- de titres de PME totalement exonérés (*CGI, art. 885 I ter : V. étude F-69 270*) ;

- de biens professionnels exonérés (*CGI, art. 885 A : V. étude F-69 400 à 69 450*) ;

- d'objets d'antiquité, d'art ou de collection ou d'objets de cette nature détenus par l'intermédiaire de sociétés civiles propriétaires d'un monument historique à concurrence de la fraction de la valeur des parts représentatives de ces objets (*CGI, art. 795 A et art. 885 I ; V. étude F-69 250-27*) ;

- pour un auteur, de droits de propriété littéraire et artistique (*CGI, art. 885 I ; V. étude F-69 250-54*) ;

► les dettes constituées par les droits de succession dus par un nu-propriétaire et dont le paiement a été différé en application des dispositions de l'article 397 de l'annexe III au CGI ;

Auparavant, l'Administration avait admis la déduction de ces droits en précisant qu'ils constituaient une dette à la charge personnelle du nu-propriétaire, qui pouvait déduire de son patrimoine imposable à l'ISF le montant des droits dont le paiement a été différé et, le cas échéant, les intérêts échus et non payés au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition ainsi que les intérêts courus à cette date (*BOI-PAT-ISF-30-60-10, § 220, 12 sept. 2012*).

► les dettes affectées à l'acquisition ou dans l'intérêt d'une concession dans un cimetière, laquelle constitue un droit d'usage avec affectation spéciale et n'est pas dans le commerce (*BOI-PAT-ISF-30-20-10, § 60, 12 sept. 2012*) ;

► les primes restant dues, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition, au titre d'un contrat d'assurance-vie non rachetable souscrit à compter du 20 novembre 1991 et sous réserve que le contribuable ait moins de 70 ans ;

On rappelle que seuls constituent des contrats non rachetables :

- les assurances temporaires en cas de décès ;
- les assurances de capitaux de survie et de rente de survie ;
- les assurances en cas de vie sans contre-assurance et les rentes viagères différées sans contre-assurance.

### Déductibilité partielle des dettes afférentes à des biens partiellement imposables

**14.** S'agissant des biens partiellement exonérés, il est expressément prévu que les dettes sont imputables à concurrence de la fraction de la valeur de ces biens qui n'est pas exonérée (*CGI, art. 885 G quater nouveau, 2<sup>e</sup> phrase*).

**15.** Ainsi, restent déductibles :

► pour un quart de leur montant :

– les dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt de bois et forêts et parts de groupements forestiers exonérés pour les trois quarts de leur valeur (CGI, art. 885 H : V. étude F-69 500-40) ;

– les dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt des titres faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation (« pactes Dutreil ») (CGI, art. 885 I bis : V. étude F-69 260) ou détenus par des salariés ou mandataires (CGI, art. 885 I quater : V. étude F-69 265) ;

► en proportion de leur valeur imposable :

– les dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt des parts ou actions des entreprises de presse (V. étude F-69 250-58) ;

– les biens ruraux loués à long terme et les parts de GFA qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels mais qui remplissent les conditions prévues aux deux derniers alinéas de l'article 885 H du CGI (V. étude F-69 500-5).

**16.** Les biens pour lesquels la loi autorise le redevable à pratiquer un abatement sur la valeur imposable (abattement de 30 % sur la résidence principale, par exemple) ne sont pas visés. En effet, l'abattement ne constitue pas une exonération partielle mais une modalité particulière de détermination de la valeur d'un bien qui reste, sur le principe, totalement imposable. ■

39

## ASSIETTE

### Biens professionnels

Étude F-69 420-86

## Aménagement de la définition des parts ou actions de sociétés constituant des biens professionnels exonérés

L. fn. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 13, I, C et IV

**Pour l'exonération d'ISF des actions ou parts de sociétés au titre des biens professionnels, une nouvelle formulation de la règle de proportionnalité est instituée. Désormais, les éléments du patrimoine social non nécessaires à l'activité de la société, qui ne sont pas considérés comme des biens professionnels, doivent être compris en tant que tels dans le patrimoine du propriétaire des parts ou actions à concurrence de son pourcentage de détention dans la société.**

**Bien que sans réel apport sur le fond, cette mesure semble avoir pour objet l'identification et la valorisation de ces biens sur la déclaration d'ISF afin d'en faciliter le contrôle par l'Administration.**

**Ces dispositions, dont la portée devra être précisée, pourraient avoir une incidence sur le délai de reprise de l'Administration en cas d'omission d'un de ces biens sur la déclaration.**

**Elles s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013.**

## RÉGIME ACTUEL

1. Sous certaines conditions, les parts ou actions d'une société dans laquelle le redevable exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérées comme des biens professionnels et, à ce titre, exonérées d'ISF.

Toutefois, lorsque le bilan de la société comprend des éléments qui ne sont pas nécessaires à l'exercice de l'activité, seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments utilisés pour les besoins de

l'activité constitue un bien professionnel, le surplus étant un élément du patrimoine privé soumis à l'ISF (CGI, art. 885 O ter).

Cette règle, dite « règle de proportionnalité », vise notamment à éviter des transferts abusifs dans le patrimoine de la société de biens du patrimoine non professionnel du ou des actionnaires les plus importants. En effet, un tel apport est rémunéré par la remise d'actions ou de parts qui, à défaut de la règle de proportionnalité, pourraient avoir, pour la totalité de leur valeur, la qualité de biens professionnels.

## RÉGIME NOUVEAU

2. L'article 13, I, C de la loi de finances pour 2013 introduit une nouvelle rédaction de la règle de proportionnalité pour l'exonération d'ISF des actions ou parts de sociétés au titre des biens professionnels.

L'article 885 O ter du CGI dispose désormais que :

– les éléments du patrimoine social non nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société ne sont pas considérés comme des biens professionnels et doivent être compris, pour leur valeur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, dans le

# Impôt sur la fortune

patrimoine du ou des propriétaires des parts ou actions, à concurrence du pourcentage détenu dans cette société ;

– cette règle s'applique quel que soit le nombre de niveaux d'interposition entre la société et les biens non nécessaires à son activité.

**3. Cette nouvelle formulation de la règle de proportionnalité édicte a priori la même règle qu'auparavant mais cette règle, écrite « en creux », est désormais énoncée du point de vue des biens imposables et non plus de celui des biens exonérés.**

En effet :

– aux termes de l'ancien article 885 O ter du CGI, seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité est considérée comme un bien professionnel exonéré ;

– aux termes du nouvel article 885 O ter du CGI, les éléments du patrimoine social non nécessaires à l'activité ne sont pas considérés comme des biens professionnels et doivent être compris dans le patrimoine imposable de l'associé.

Ainsi, au lieu de limiter l'exonération des parts ou actions exonérées, comme c'était le cas jusqu'à présent, les nouvelles dispositions intègrent directement dans l'actif taxable de l'associé les biens de la société non nécessaires à l'activité (à hauteur de son pourcentage de détention dans la société), quand bien même ces biens ne lui appartiennent pas directement.

**4. Même dans le cadre de cette formulation, l'appréciation du caractère nécessaire ou non pour l'activité de la société reste subjective et sujette à controverses.**

On rappelle à titre d'exemple que :

– si les immeubles de rapport ou mis à la disposition de dirigeants, de tiers ou d'associés sont présumés non professionnels, ils doivent être considérés comme des biens professionnels lorsque leur acquisition résulte d'une obligation légale ou réglementaire pour la société (il en va pareillement pour les autres immobilisations corporelles mises à la disposition des mêmes personnes) ;

– de même, l'Administration considère que les immeubles donnés en location par une société à une autre société doivent normalement être présumés non professionnels pour la société propriétaire, alors même que l'entreprise locataire les utiliserait exclusivement pour les besoins de son activité, sauf si ces sociétés remplissent les conditions pour bénéficier du régime des sociétés mères et filiales (CGI, art. 145) ;

– si les titres de participation inscrits à l'actif du bilan d'une société sont présumés être des biens professionnels, l'Administration peut être amenée à remettre en cause cette qualification dans le cas où la société détentrice des titres n'exercerait pas, en fait, une certaine influence dans la société émettrice ;

– sont présumés non professionnels les prêts consentis par une société sans qu'il y ait de lien direct avec ses opérations professionnelles et, notamment, les prêts consentis à ses dirigeants, ses associés ou aux membres de leurs familles ; mais les prêts consentis aux filiales peuvent être considérés comme professionnels dans la mesure où l'entreprise emprunteuse les affecte elle-même au financement d'un besoin professionnel ;

– les liquidités et titres de placement inscrits au bilan d'une société sont présumés constituer des actifs nécessaires à l'activité profes-

sionnelle dès lors que leur acquisition découle de l'activité sociale ou résulte d'apports effectués sur des comptes courants d'associés ; mais l'Administration peut, dans des cas exceptionnels, démontrer que ces liquidités et titres de placement ne sont pas nécessaires à l'accomplissement de l'objet social (BOI-PAT-ISF-30-30-40-20, 12 sept. 2012).

**5. Selon le ministre du Budget, la nouvelle formulation a pour objet de faciliter le contrôle fiscal.** En effet, jusqu'à présent, seule devait être portée sur la déclaration la valeur des parts ou actions de la société après déduction de la fraction représentant des biens professionnels, c'est-à-dire la valeur globale des parts représentative des biens non nécessaires à l'activité.

Désormais, chacun des biens non nécessaires à l'activité devra être isolé et identifié sur la déclaration, avec l'indication de sa valeur (Débats Sénat, 24 nov. 2012, article 9 du projet).

Ainsi, par exemple, la valeur d'une société possédant un avion privé et un yacht non nécessaires à l'activité est calculée déduction faite de la valeur de ce yacht et de cet avion.

Jusqu'à l'ISF 2012, seule devait être indiquée dans la déclaration la valeur de la fraction des parts représentant ces biens, à hauteur du pourcentage détenu dans le capital de la société par le redevable, avec uniquement l'indication des éléments de calculs utilisés et de la méthode d'évaluation retenue.

À compter de l'ISF 2013, le contribuable devrait être tenu d'isoler et d'identifier sur sa déclaration chacun des biens non nécessaires à l'activité et d'y porter la valeur correspondante en fonction du pourcentage qu'il détient dans le capital de la société.

**6. Bien que cela n'ait pas été évoqué au cours des travaux parlementaires, les nouvelles dispositions pourraient, selon nous, avoir des incidences sur la prescription du droit de reprise de l'Administration.**

On rappelle en effet qu'en matière d'ISF, le délai dont dispose l'Administration pour exercer son droit de reprise est de :

– 3 ans en cas d'insuffisance d'évaluation de biens déclarés ;

– 6 ans en cas d'omission de déclaration de biens, l'exigibilité de l'impôt n'étant alors pas suffisamment révélée sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures (CGI, art. 885 D ; LPF, art. L. 180 et art. L. 186).

Dès lors que les nouvelles dispositions entraînent l'obligation de déclarer chacun des biens non nécessaires à l'activité de la société, l'omission de l'un de ces biens ouvrirait à l'Administration un délai de reprise de 6 ans. Auparavant, la prescription de 3 ans était applicable dès lors que le contrôle ne pouvait porter que sur la valeur de la fraction imposable des parts portée sur la déclaration.

On attendra donc avec intérêt les précisions apportées à cet égard par l'Administration.

**7. Entrée en vigueur** - Les nouvelles dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013 (Art. 13, IV). ■

## 40 LIQUIDATION

### Tarif

Étude F-69 600-2

## Rétablissement d'un tarif progressif de l'ISF

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 13, I, D et IV*

Pour la seconde année consécutive, le tarif de l'ISF est modifié et comporte désormais :

- 6 tranches d'imposition progressives,
- et un taux marginal d'imposition de 1,5 % pour les patrimoines dont la valeur nette imposable est égale ou supérieure à 10 millions d'euros (au lieu de 0,50 % pour les patrimoines dont la valeur est égale ou supérieure à 3 millions d'euros).

Comme pour le tarif applicable en 2011, le nouveau tarif prévoit une tranche à 0 % dans la limite de 800 000 €.

Pour les seuls redevables dont la valeur nette du patrimoine imposable est inférieure à 1,4 million d'euros, un système de décote est maintenu afin que ces redevables ne soient frappés que par une imposition progressive lors de leur entrée dans l'ISF et évitent ainsi les effets de seuil.

Le mécanisme d'actualisation annuelle automatique du tarif de l'ISF est supprimé.

Compte tenu du rehaussement du tarif de l'ISF par rapport au tarif simplifié initialement prévu en 2012, un mécanisme de plafonnement du montant de l'ISF est rétabli (V. n° 42, § 1).

Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'ISF dû au titre de l'année 2013.

## RÉGIME ACTUEL

1. Dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine instituée par la première loi de finances rectificative pour 2011 (*L. fin. rect. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 1<sup>er</sup>, I, 2° et III : V. étude F-69 600*) :

- le seuil d'imposition a été relevé de 800 000 € à 1,3 million d'euros à compter de 2011 ;
- le tarif de l'ISF a été fortement simplifié en prévoyant, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, uniquement les deux tranches d'imposition ci-dessous (*CGI, art. 885 U*) :

Valeur nette du patrimoine imposable	Taux
Inférieure à 3 000 000 €	0,25 %
Égale ou supérieure à 3 000 000 €	0,50 %

Ce tarif s'appliquait dès le premier euro dès lors que le seuil d'imposition était franchi.

Par ailleurs, dès lors qu'il n'était plus prévu que deux tranches et une imposition au premier euro, un système de

décote a été mis en place afin d'éviter des effets de seuils importants qui pouvaient frapper les redevables dont la valeur nette du patrimoine était proche de chacune de ces deux tranches d'imposition, c'est-à-dire ceux dont la valeur nette imposable du patrimoine était :

- égale à 1 300 000 € ou à 3 000 000 € ;
- comprise entre 1 300 000 € et 1 400 000 € ;
- comprise entre 3 000 000 € et 3 200 000 €.

2. Toutefois, suite aux élections présidentielles et au changement de majorité parlementaire, il a été décidé que les effets de cette réforme seraient neutralisés. L'article 4 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 a donc, pour la seule année 2012, institué une contribution exceptionnelle sur la fortune visant à rétablir un montant d'impôt égal à celui qui aurait été dû si la réforme de 2011 n'avait pas été adoptée (*L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 4 : V. D.O Actualité 30/2012, n° 25, § 1 et s.*). Ainsi, en pratique, le tarif simplifié ne s'est jamais effectivement appliqué.

## RÉGIME NOUVEAU

3. Sans modifier le seuil d'assujettissement à l'ISF prévu depuis 2011 dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, soit 1,3 million d'euros (*CGI, art. 885 A modifié*), le présent article :

- institue un nouveau tarif progressif de l'ISF comprenant 6 tranches d'imposition et un taux marginal d'imposition de 1,50 % ;

– maintient un système de décote pour les seuls redevables dont la valeur nette du patrimoine imposable est comprise entre 1,3 et 1,4 million d'euros.

- supprime le principe d'actualisation annuelle automatique du tarif de l'ISF.

Remarque : Compte tenu du rehaussement du tarif de l'ISF par rapport au tarif simplifié initialement prévu en 2012, un mécanisme de plafonnement du montant de l'ISF est rétabli (V. n° 42, § 1).

# Impôt sur la fortune

## ► Tarif de l'ISF applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013

4. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, le tarif de l'ISF est le suivant (CGI, art. 885 U modifié) :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Montant de la tranche	Tarif applicable
N'excédant pas 800 000 €	800 000 €	0 %
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	500 000 €	0,50 %
Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	1 270 000 €	0,70 %
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	2 430 000 €	1 %
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	5 000 000 €	1,25 %
Supérieure à 10 000 000 €		1,50 %

5. Au regard du tarif qui était en vigueur en 2011, on peut constater que :

- les 800 000 premiers euros restent non imposables puisque soumis à un taux de 0 % ;
- les écarts entre les tranches sont significativement resserrés, ce tarif ne comportant désormais que 6 tranches (au lieu de 7 en 2011) avec notamment une dernière tranche applicable à la fraction du patrimoine excédant 10 millions d'euros (au lieu de 16 790 000 € en 2011) ;
- l'abaissement du seuil de la dernière tranche est compensé par une baisse du taux marginal d'imposition désormais fixé à 1,5 % (au lieu de 1,8 % en 2011).

6. Ces aménagements se traduisent par une plus forte concentration de l'imposition sur les patrimoines intermédiaires. À titre d'exemple, le tableau comparatif ci-dessous montre que pour les patrimoines dont la valeur excède 1,4 million d'euros, le montant théorique de l'ISF dû au titre de l'année 2013 est, par rapport au barème applicable en 2011 :

- moins élevé lorsque cette valeur n'excède pas celle de la 3<sup>e</sup> tranche ;
- bien plus élevé lorsque cette valeur atteint la 4<sup>e</sup> ou la 5<sup>e</sup> tranche ;
- et redevient moins élevé quand le seuil de 10 millions d'euros (dernière tranche) est franchi.

Tarif ISF 2011				Tarif ISF 2013			
Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux	Montant d'impôt par tranche	Montant cumulé	Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux	Montant de l'impôt par tranche	Montant cumulé
N'excédant pas 800 000 €	0 %	0	0	N'excédant pas 800 000 €	0 %	0	0
Comprise entre 800 000 € et 1 310 000 €	0,55 %	2 805	2 805	Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	0,50 %	2 500	2 500
Comprise entre 1 310 000 € et 2 570 000 €	0,75 %	9 450	12 255	Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0,70 %	8 890 €	11 390
Comprise entre 2 570 000 € et 4 040 000 €	1 %	14 700	26 955	Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	1 %	24 300	35 690
Comprise entre 4 040 000 € et 7 710 000 €	1,30 %	47 710	74 665	Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25 %	62 500 €	98 190
Comprise entre 7 710 000 € et 16 790 000 €	1,65 %	149 820	224 485	Supérieure à 10 000 000 € et jusqu'à 16 790 000 €	1,50 %	101 850 €	200 040
Supérieure à 16 790 000 €	1,80 %	–	–	–	–	–	–

# Impôt sur la fortune

## ► Décote applicable au patrimoine imposable inférieur à 1,4 million d'euros

7. Pour les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à 1 400 000 €, le montant de l'impôt calculé selon le nouveau tarif est réduit d'une

somme égale à 17 500 € - 1,25 % P (P représentant la valeur nette taxable du patrimoine). Il en résulte une entrée progressive à l'ISF, illustrée par le tableau ci-après.

Calcul de l'ISF des redevables bénéficiant de la décote (1 300 000 ≤ P < 1 400 000 €)			
Patrimoine net imposable	Calcul de l'ISF avant décote	Décote applicable 17 500 - (P × 1,25%)	ISF dû
1 299 000 €	–	–	–
1 300 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 <b>Total = 2 500</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 300 000) = 1 250 €	2 500 - 1 250 = <b>1 250 €</b>
1 310 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 10 000 × 0,7 % = 70 <b>Total = 2 570</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 310 000) = 1 125 €	2 570 - 1 125 = <b>1 445 €</b>
1 320 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 20 000 × 0,7 % = 140 <b>Total = 2 640</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 320 000) = 1 000 €	2 640 - 1 000 = <b>1 640 €</b>
1 330 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 30 000 × 0,7 % = 210 <b>Total = 2 710</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 330 000) = 875 €	2 710 - 875 = <b>1 835 €</b>
1 340 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 40 000 × 0,7 % = 280 <b>Total = 2 780</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 340 000) = 750 €	2 780 - 750 = <b>2 030 €</b>
1 350 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 50 000 × 0,7 % = 350 <b>Total = 2 850</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 350 000) = 625 €	2 850 - 625 = <b>2 225 €</b>
1 360 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 60 000 × 0,7 % = 420 <b>Total = 2 920</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 360 000) = 500 €	2 920 - 500 = <b>2 420 €</b>
1 370 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 70 000 × 0,7 % = 490 <b>Total = 2 990</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 370 000) = 375 €	2 990 - 375 = <b>2 615 €</b>
1 380 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 80 000 × 0,7 % = 560 <b>Total = 3 060</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 380 000) = 250 €	3 060 - 250 = <b>2 810 €</b>
1 390 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 90 000 × 0,7 % = 630 <b>Total = 3 130</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 390 000) = 125 €	3 130 - 125 = <b>3 005 €</b>
1 399 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 99 000 × 0,7 % = 693 <b>Total = 3 193</b>	Décote imputable : 17 500 - (1,25 % × 1 399 000) = 12,5 €	3 193 - 12,5 = <b>3 180 €</b>
1 400 000 €	800 000 × 0 % = 0 500 000 × 0,5 % = 2 500 100 000 × 0,7 % = 700	–	<b>3 200 €</b>

## ► Suppression du mécanisme d'actualisation du tarif de l'ISF

8. Depuis l'ISF dû au titre de l'année 2004, le législateur avait prévu une actualisation annuelle des tranches du tarif de l'ISF, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

Toutefois, compte tenu des effets de la crise, la dernière loi de finances rectificative pour 2011 a institué le gel du barème de l'impôt

sur le revenu et par voie de conséquence également celui des tranches du tarif de l'ISF.

9. Le présent article supprime les dispositions prévoyant ce mécanisme d'actualisation (*CGI, art. 885 U modifié*). Ainsi, à compter de l'ISF dû au titre de l'année 2013, le tarif de l'ISF ne sera plus réactualisé chaque année même en cas de « dégel » de l'actualisation du barème de l'impôt sur le revenu. ■

## 41 LIQUIDATION

### Tarif

Étude F-69 600-11

## Suppression de la réduction d'ISF pour personne à charge

*L. fin. 2013, adoptée le 20, art. 13, I, E et IV*

**La réduction d'ISF permettant au redevable de déduire du montant de l'ISF dû une somme forfaitaire de 300 € par personne à charge est supprimée.**

**Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013.**

1. Avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012, une réduction d'ISF d'un montant de 150 € par personne à charge, au sens de l'impôt sur le revenu, s'appliquait sur le montant de l'ISF calculé selon le tarif en vigueur (*CGI, art. 885 V*).

Ce montant étant divisé par deux en cas de prise en charge d'un enfant de façon égale par l'un et l'autre de ses parents (soit 75 €).

À compter de l'ISF dû au titre de l'année 2012, la réforme de la fiscalité du patrimoine instituée par la première loi de finances rectificative pour 2011 (*L. fin. rect. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 1<sup>er</sup>, I, 2° et III ; V. étude F-69 600*) a porté ce montant à 300 € par personne à charge (150 € en cas de garde alternée) au sens de l'article 193 du CGI, à savoir les personnes dont le contribuable assure la charge d'entretien à titre exclusif ou principal, nonobstant le versement ou la perception d'une pension alimentaire pour l'entretien des enfants.

On rappelle que compte tenu de ces modifications, et au titre de cette seule année 2012, les redevables de l'ISF ont pu, soit directement soit par voie de réclamation contentieuse, bénéficier de cette réduction d'impôt à raison d'une personne n'appartenant pas à leur foyer fiscal au regard de l'ISF mais dont ils assuraient la charge d'entretien à titre exclusif ou principal (exemples : enfant majeur dont le redevable assure la charge d'entretien à titre exclusif ou principal, aïeul vivant sous le toit du redevable dont il assure la charge d'entretien à titre exclusif ou principal, etc.) (*BOI-PAT-ISF-40-20, § 1 à 30, 12 sept. 2012*).

2. L'article 13, I, E de la loi de finances pour 2013 abroge la réduction d'ISF pour personne à charge. Ainsi, en matière d'ISF, aucune réduction d'impôt n'est plus applicable au titre de la composition du foyer fiscal du redevable.

3. **Entrée en vigueur** - Ces nouvelles dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013 (*Art. 13, IV*). ■

## 42 LIQUIDATION

### Tarif

Étude F-69 600-2

## Rétablissement d'un mécanisme de plafonnement de l'ISF

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 13, I, F et IV*

L'institution d'un nouveau tarif progressif applicable à l'ISF dû à compter de l'année 2013 (V. n° 40, § 1) s'accompagne de la mise en place d'un mécanisme spécifique de plafonnement de l'ISF similaire à celui applicable jusqu'en 2011. Il prévoit une réduction du montant de l'ISF égale à la différence entre :

- d'une part, le total de cet impôt et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires ;
- et, d'autre part, 75 % (et non 85 % comme en 2011) du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente (après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée), ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

Pour la détermination des revenus du redevable, sont pris en compte dans le calcul du plafonnement :

- certains revenus capitalisés réputés réalisés même s'ils ne sont pas disponibles à la date du fait générateur de l'impôt ;
- les plus-values en sursis d'imposition, au titre de l'année de l'opération à l'origine du sursis ;
- les gains nets placés en report d'imposition.
- sous certaines conditions, les bénéfices non distribués des sociétés soumises à l'IS, à hauteur de la participation du redevable dans ces sociétés.

Aucun mécanisme de plafonnement du plafonnement n'est rétabli.

Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013.

## RÉGIME ACTUEL

1. Jusqu'à l'ISF dû au titre de l'année 2011, un mécanisme de plafonnement spécifique était appliqué afin que le montant cumulé de l'ISF et des impôts dus en France (à l'exclusion de la taxe foncière et de la taxe d'habitation) et à l'étranger (au titre des revenus et produits de l'année précédente) ne puissent excéder 85 % des revenus perçus au titre de cette même année par le redevable de l'impôt (*CGI, art. 885 V ancien ; V. étude F-69 600-20*).

Ainsi pour les redevables ayant leur domicile fiscal en France, le montant de l'ISF était réduit de la différence entre :

- ▶ d'une part, le total de l'ISF et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente ;
- ▶ et, d'autre part, 85 % du total :
  - des revenus nets de frais professionnels soumis en France et à l'étranger à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente, après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI,
  - des revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés en France ou hors de France,
  - et des produits soumis en France ou à l'étranger à un prélèvement libératoire de cet impôt.

Les plus-values, également prises en compte, sont déterminées sans considération des seuils, réductions et abattements prévus par le CGI.

Toutefois, pour les seuls redevables dont la valeur nette imposable du patrimoine excédait la limite de la troisième tranche du tarif de l'ISF, le montant de cette réduction était limité (plafonnement du plafonnement) :

- à une somme égale à 50 % du montant de la cotisation d'ISF résultant de l'application du tarif de l'impôt (*CGI, art. 885 U ancien*), réduite éventuellement pour charges de famille (*CGI, art. 885 V ancien*) ;
- ou au montant de l'impôt correspondant à un patrimoine taxable égal à la limite supérieure de la troisième tranche

du barème prévu à l'article 885 U du CGI, si ce montant était supérieur à 50 % de la cotisation.

2. À compter de l'ISF dû au titre de l'année 2012, la réforme de la fiscalité du patrimoine instituée par la première loi de finances rectificative pour 2011 (*L. fin. rect. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 1<sup>er</sup>*) a notamment eu pour principal objet de simplifier le tarif de l'ISF en instituant deux tranches d'imposition et un taux marginal d'imposition très faible, à savoir 0,50 % (au lieu de 1,8 %). Compte tenu de l'abaissement important du taux marginal d'imposition opéré, il a paru inutile de conserver un mécanisme de plafonnement de l'ISF. Ce mécanisme a donc été supprimé, ainsi que le mécanisme du plafonnement du plafonnement, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (*V. étude F-69 600-20*).

3. Cette réforme a été remise en cause dès l'année 2012 par la nouvelle majorité parlementaire qui a notamment souhaité que les allègements de l'ISF résultant de la mise en œuvre du nouveau tarif à deux tranches soient annulés.

4. Pour l'ISF dû au titre de l'année 2012, le calendrier ne permettant pas de revenir rétroactivement sur les effets de la réforme, cet objectif a été atteint en instituant, pour cette seule année, une contribution exceptionnelle sur la fortune (*L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 4 : V. D.O Actualité 30/2012, n° 25, § 1 et s.*). La mise en place de cette contribution n'a toutefois pas été accompagnée d'une mesure de rétablissement d'un mécanisme de plafonnement de l'impôt.

5. Statuant sur la constitutionnalité de cette contribution, le Conseil constitutionnel a précisé que l'absence de méca-



nisme de plafonnement n'était pas inconstitutionnelle dès lors que notamment :

- cette contribution avait un caractère exceptionnel non renouvelable ;
- le mécanisme dit du « bouclier fiscal » était applicable à l'ISF dû au titre de l'année 2012.

Toutefois, il a précisé que le législateur ne saurait établir un barème de l'impôt de solidarité sur la fortune tel que

celui qui était en vigueur avant l'année 2012 sans l'assortir d'un dispositif de plafonnement ou produisant des effets équivalents destiné à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (*Cons. const., déc. n° 2012-654 DC, 9 août 2012 : V. D.O Actualité 31/2012, n° 2, § 3*).

## RÉGIME NOUVEAU

**6.** Conformément à la recommandation formulée par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 9 août 2012 (*V. § 5*), l'article 13, I, F de la loi de finances pour 2013 rétablit un mécanisme de plafonnement spécifique à l'ISF (*CGI, art. 885 V bis rétabli*).

Ce nouveau plafonnement s'inspire très largement de celui qui s'est appliqué jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2011 avec cependant quelques différences :

- le montant du plafonnement est désormais fixé à 75 % du montant des revenus à prendre en compte au titre de l'année précédente (et non 85 % comme en 2011, ou 50 % dans le cadre du « bouclier fiscal ») ;
- certains revenus capitalisés réputés réalisés sont désormais pris en compte dans le calcul du plafonnement même s'ils ne sont pas disponibles à la date du fait générateur de l'impôt ;
- les plus-values en sursis d'imposition, au titre de l'année de l'opération ayant donné lieu au sursis, ainsi que les gains nets placés en report d'imposition, sont également pris en compte pour le calcul du plafonnement ;
- le mécanisme de plafonnement du plafonnement n'est pas rétabli.

**7. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013 (*Art. 13, IV*).

### ► Principe de plafonnement

**8.** L'impôt de solidarité sur la fortune du redevable ayant son domicile fiscal en France est réduit de la différence entre :

► d'une part, le total de l'ISF et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires,

► et, d'autre part, 75 % du total :

- des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente, après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI ;
- des revenus exonérés d'impôt sur le revenu ;
- des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France (*CGI, art. 885 V bis, I nouveau*).

**9.** Le redevable devra calculer lui-même (autoliquidation) le montant de la réduction d'impôt auquel le plafonnement ouvre droit.

En pratique, l'Administration devrait fournir au redevable, comme elle le faisait jusqu'en 2011, sur un feuillet détachable de la notice, un tableau à remplir afin que celui-ci puisse déterminer si le plafonnement lui est applicable et pour quel montant.

### ► Redevables concernés

**10.** Seuls sont susceptibles de bénéficier du dispositif les redevables de l'ISF ayant leur domicile fiscal en France.

On rappelle que sont soumis à l'ISF les personnes physiques domiciliées fiscalement en France mais également celles domiciliées fiscalement à l'étranger pour leurs biens situés en France.

Cette limitation du champ d'application du plafonnement de l'ISF aux seuls redevables fiscalement domiciliés en France a, par le passé, posé des problèmes d'application du fait d'un arrêt de la CJCE (*CJCE, aff. C-279/93, 14 févr. 1995, « Schumacker »*) selon lequel les États membres, s'ils sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.

Par ailleurs, la Commission européenne avait, dans un communiqué du 28 octobre 2010, émis un avis motivé précisant que la limitation aux seules personnes fiscalement domiciliées en France du dispositif de plafonnement allait à l'encontre de la libre circulation des personnes et travailleurs prévue par les articles 21, 45 et 49 du Traité de l'UE.

Concernant le dispositif de plafonnement applicable jusqu'à l'année 2011, l'Administration avait tardivement pris acte de l'arrêt du 14 février 1995 précité en admettant que le mécanisme de plafonnement de l'ISF devait également s'appliquer aux non-résidents établis dans un autre État de l'UE lorsque ces derniers tiraient la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus de France (*réidents dits « Schumacker »*) (*BOI 7 S-1-11, 2 févr. 2011*).

**11.** Bien que cette mesure d'assouplissement n'ait pas été traduite par le législateur dans le nouveau mécanisme de plafonnement, il y a lieu de penser que cette interprétation soit de nouveau retenue pour l'ISF dû à compter de l'année 2013. Devraient donc être concernés par le nouveau plafonnement :

- non seulement les redevables domiciliés fiscalement en France en vertu des dispositions de l'article 4 A du CGI (*V. étude F-10 920*) ;
- mais également les non résidents dits « Schumacker », c'est-à-dire ceux qui tirent la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus de France.

En matière d'impôt sur le revenu, l'Administration présume la qualité de non-résident Schumacker pour les non-résidents :

- qui sont implantés dans un autre État membre de l'UE, en Islande ou en Norvège ;
- dont les revenus de source française sont supérieurs ou égaux à 75 % de leur revenu mondial imposable ;
- qui ne bénéficient pas de mécanismes suffisants de nature à minorer l'imposition dans l'État de résidence, en fonction de leur situation personnelle et familiale, en raison de la faiblesse des revenus imposables dans ce même État.

# Impôt sur la fortune

Peuvent également être considérés comme tels, les non-résidents qui apportent la preuve :

- que leurs revenus de source française sont supérieurs ou égaux à 50 % de leur revenu mondial imposable ;
- qu'ils ne bénéficient, compte tenu de leur situation personnelle et familiale, d'aucun mécanisme de nature à minorer leur imposition dans leur État de résidence (V. *D.O Actualité 2/2012*, n° 3, § 1).

Ces dispositions devront être adaptées aux caractéristiques de l'ISF. On attendra donc avec intérêt les précisions de l'Administration sur ce point.

## ► Impôts à prendre en compte

**12.** Concernant les impôts à prendre en compte, le dispositif est rétabli dans une rédaction identique à celui qui était applicable en 2011.

**13.** Il en résulte que doivent être pris en compte, l'ISF lui-même, l'impôt sur le revenu ainsi que les prélèvements libératoires.

## Impôt sur la fortune

**14.** Il s'agit de l'impôt dû au titre de l'année d'imposition par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France (V. § 10 et 11), le montant à retenir étant celui obtenu après application, le cas échéant, des réductions d'ISF en vigueur ;

On rappelle à cet égard que le E du présent article supprime, pour l'ISF dû à compter de 2013, la réduction d'ISF pour personne à charge (V. n° 41, § 1). Seules restent donc imputables sur l'ISF la réduction « ISF-PME » (V. étude F-69 610) et la réduction « ISF-Dons » (V. étude F-69 620).

## Impôt sur le revenu

**15. Principe** - Le montant des cotisations d'impôt sur le revenu à retenir est :

► le montant dû au titre de l'année qui précède celle au titre de laquelle l'ISF est établi ;

Ainsi, au titre de l'ISF 2013, doit être retenu le montant des cotisations d'impôt sur le revenu dû au titre de 2012.

Toutes les cotisations doivent être prises en compte, qu'elles soient calculées d'après un barème progressif ou selon un taux proportionnel.

► à raison des revenus perçus par tout membre du foyer fiscal, au sens de l'ISF qui a son domicile fiscal en France (à cet égard, V. § 10) ;

On rappelle que le foyer fiscal entendu au sens de l'ISF n'est pas celui retenu en matière d'impôt sur le revenu. En matière d'ISF, le foyer fiscal est constitué :

– lorsque le redevable est marié ou pacsé, par le redevable et son conjoint ou son partenaire ainsi que par les enfants mineurs dont ils ont l'administration légale des biens ;

– lorsque le redevable vit en concubinage notoire, par le redevable, son concubin et les enfants de chacun d'eux lorsqu'ils ont l'administration légale de leurs biens (CGI, art. 885 E ; V. étude F-69 100-10).

Du fait de ces discordances, des rectifications s'imposent. À titre d'exemple, les montants des cotisations d'impôt sur le revenu de deux concubins, pour l'application du dispositif, doivent être cumulés. Inversement, lorsque des biens appartenant à certaines personnes (enfants majeurs rattachés ou personnes invalides comptées à charge, conjoint ou partenaire décédé avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition) ne sont pas à déclarer dans le patrimoine du redevable au titre de l'ISF alors que celui-ci déclare leurs revenus, il est expressément prévu de réduire le montant de l'impôt sur le revenu à retenir pour l'application du dispositif (V. § 16).

► et obtenu :

– après application, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, de la décote et des réductions d'impôt et des crédits d'impôt représentatifs d'une imposition non acquittée à l'étranger ;

– mais avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires ;

Sur ce dernier point, le nouveau mécanisme est moins favorable que celui applicable en 2011 qui prévoyait que le montant des cotisations d'impôt sur le revenu était celui obtenu :

– comme dans le nouveau dispositif, après application du plafonnement des effets du quotient familial, de la décote et des réductions d'impôt ;

– mais avant imputation des crédits d'impôt (qu'ils soient ou non représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger) et des retenues non libératoires. La prise en compte des crédits d'impôt non représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger dans le montant de la cotisation d'impôt de référence, minore le montant de cette cotisation et entraîne donc une limitation moins importante du montant de l'ISF.

**Exemple** : un redevable a comme revenus 60 et est redevable d'un ISF de 30 et d'un impôt sur le revenu de 20 après application d'un crédit d'impôt pour une aide à domicile de 10.

Avec le dispositif applicable en 2011, l'ISF aurait été plafonné de 15 :  $[(30+30) - (60 \times 75\%)] = 60 - 45 = 15$ .

Avec le nouveau dispositif, l'ISF ne sera plafonné que de 5 :  $[(20+30) - (60 \times 75\%)] = 50 - 45 = 5$ .

## 16. Incidences des distorsions de notion de foyer fiscal en IR ou en ISF

- Afin de prendre en compte, pour le calcul du montant d'impôt sur le revenu à retenir, les discordances existant entre le foyer fiscal entendu en matière d'IR et le foyer fiscal entendu en matière d'ISF (V. § 15), le présent article, reprend les dispositions en vigueur en 2011. Ainsi, lorsque l'impôt sur le revenu a frappé des revenus de personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF, il est réduit suivant le pourcentage du revenu de ces personnes par rapport au revenu total.

Concernant le dispositif applicable jusqu'en 2011, l'Administration a précisé (Doc. adm. 7 S-43, § 13 à 15, 1<sup>er</sup> oct. 1999) que :

► les cotisations d'impôt sur le revenu doivent être réduites de la part correspondant aux revenus des personnes qui ne font pas partie du foyer fiscal du redevable de l'ISF ;

En l'absence de tels revenus, aucune réduction n'est opérée.

► la cotisation calculée d'après le barème progressif et chacune des cotisations calculées selon un taux proportionnel sont appréciées distinctement, ainsi que les revenus qui leur servent respectivement de base : il convient donc d'effectuer les opérations suivantes :

– déterminer les revenus des personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF du redevable, en distinguant selon qu'ils étaient soumis au barème progressif ou à un taux proportionnel donné ;

Ces revenus sont appréciés pour leur montant net imposable, c'est-à-dire le montant qui est retenu pour la liquidation de l'impôt sur le revenu.

– calculer le pourcentage des revenus mentionnés ci-dessus par rapport au revenu total et appliquer ce pourcentage à la cotisation d'impôt sur le revenu correspondante.

Pour les revenus soumis au barème progressif, le revenu total s'entend de la somme des revenus nets catégoriels, avant imputation sur le revenu global des déficits et des charges ainsi que des abattements prévus aux articles 157 bis et 196 B du CGI.

Pour les revenus soumis à taux proportionnel, le revenu total s'entend du montant auquel s'applique le taux d'imposition.

– déduire le résultat ainsi obtenu de la cotisation d'impôt sur le revenu correspondante.

**17.** Ces commentaires restent, selon nous, applicables au nouveau dispositif.

## Prélèvements libératoires

**18.** Il y a lieu de tenir compte des prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu dus :

# Impôt sur la fortune

## ► en France ou à l'étranger ;

Il s'agit notamment du prélèvement libératoire :

- sur les prestations de retraite en capital soumises au prélèvement libératoire de 7,5 % (CGI, art. 163 bis, II) ;
- sur les produits de placements à revenu fixe (CGI, art. 125 A) ;
- sur les revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 117 quater et 125 A) ;
- sur les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation (CGI, art. 125-0 A) ;
- sur les revenus professionnels des auto-entrepreneurs (CGI, art. 151-0) ;
- sur les indemnités de fonction des élus locaux (CGI, art. 204-0 bis).

## ► au titre de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF ;

Ainsi, pour l'ISF établi au titre de 2013, il convient de tenir compte des prélèvements libératoires opérés en 2012.

## ► à raison des produits perçus par chaque membre du foyer fiscal au sens de l'ISF (V. § 15 et 16), qui a son domicile fiscal en France.

### Prélèvements sociaux

**19.** Comme en 2011, l'Administration devrait admettre que les prélèvements et contributions additionnels à l'impôt sur le revenu dus au titre de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF, à raison des revenus perçus par chaque membre du foyer fiscal au sens de l'ISF (V. § 15 et 16), soient inclus implicitement dans les impôts à prendre en compte pour le calcul du plafonnement (Rapport AN n° 251, 10 oct. 2012, T. II, p. 186).

### 20. Seraient ainsi visés :

- la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement perçus l'année précédente ;
- la CSG sur les revenus du patrimoine de l'année précédente ;
- la CSG sur les produits de placements perçus l'année précédente ;
- le prélèvement social sur les revenus et produits de l'année précédente et la contribution additionnelle à ce prélèvement ;
- la CRDS sur les revenus et produits de l'année précédente ;
- la CRDS sur les revenus d'activité et de remplacement perçus l'année précédente ;
- la contribution additionnelle pour le financement du RSA.

On précise que cette contribution est supprimée et remplacée par un nouveau prélèvement de solidarité de 2% pour :

- les revenus du patrimoine perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 ;
- les produits de placement soumis au prélèvement forfaitaire libératoire payés ou réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 ;
- les autres produits de placement exonérés d'impôt sur le revenu ou soumis à des règles particulières d'imposition à la CSG (produits attachés aux contrats d'assurance vie, notamment), pour la part de ces produits acquise et, le cas échéant, constatée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (L. fin. séc. soc. 2013, n° 2012-1404, 17 déc. 2012, art. 3 ; JO, 18 déc. 2012 ; V. D.O Actualité 45/2012, n° 45, § 1).

**21.** Par ailleurs, l'Administration devra préciser si il convient également de prendre en compte les contributions sociales portant sur certains revenus particuliers (stock-options, retraites chapeau...), ainsi que de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de la contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité créée par l'article 12 de la présente loi de finances (V. n° 7, § 1).

### ► Revenus à prendre en compte

**22.** Dans sa nouvelle rédaction, le I de l'article 885 V bis du CGI vise les revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente, après déduction des seuls

déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI, ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

Comme en 2011, les plus-values et les revenus visés ci-dessus sont déterminés sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements, à l'exception de ceux représentatifs de frais professionnels.

Par ailleurs, le texte vise également expressément certains produits ou revenus qui n'étaient pas pris en compte dans l'ancien dispositif.

### Revenus mondiaux nets de frais professionnels après déduction des déficits catégoriels

**23. Revenus mondiaux nets** - Doivent être pris en compte, comme en 2011 :

- les traitements et salaires après déduction des frais professionnels (10 % ou frais réels) ;
- les pensions et rentes viagères à titre gratuit après déduction de l'abattement de 10 % ;
- les bénéficiaires industriels et commerciaux, agricoles et non commerciaux pour leur montant net avant application de la majoration de 1,25 % pour les non-adhérents à un centre ou à une association agréée ;
- les revenus de capitaux mobiliers soumis au prélèvement libératoire ou au barème progressif pour leur montant net avant application de l'abattement sur les dividendes d'actions, sur les produits de certaines parts bénéficiaires ou de fondateurs et sur les intérêts de certaines sommes laissées à la disposition de leur société par les associés ;
- les revenus fonciers après déduction des charges de la propriété.

La rédaction de ce I est donc très proche de celle qui était en vigueur en 2011 à ceci près que sont expressément visés ici les revenus mondiaux du redevable. Toutefois, il s'agit selon nous ici d'une précision rédactionnelle dès lors que ces revenus étaient implicitement visés dans l'ancienne rédaction.

Les revenus des différentes catégories doivent ensuite être totalisés abstraction faite de la déduction des charges du revenu global (CGI, art. 156, II), de l'abattement prévu en faveur des personnes âgées ou invalides (CGI, art. 157 bis) et de l'abattement pour enfants mariés ou chargés de familles rattachés (CGI, art. 196 B, al. 2).

**24. Imputation des déficits catégoriels** - Sur ce montant doivent être imputés les déficits catégoriels retenus pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année précédente.

Il en résulte que comme en 2011 (V. étude F-69 600, annexe 1, § 25), les déficits provenant d'activités exercées à titre professionnel constatés dans une catégorie devraient être, sauf exceptions, pris en compte au titre de l'année de leur réalisation pour l'application du plafonnement.

Devraient également être pris en compte l'année de leur réalisation :

- les déficits provenant d'activités agricoles subis par des contribuables dont le total des revenus nets d'autres sources est inférieur à 106 225 € (CGI, art. 156, I, 1°) ;
- les déficits provenant d'activités relevant de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux exercées à titre non professionnel dans la limite du montant imputé sur des bénéficiaires provenant d'activités semblables au cours de la même année (CGI, art. 156, I, 1° bis) ;
- les déficits provenant d'activités non commerciales (CGI, art. 92), autres que ceux qui proviennent de l'exer-

cice d'une profession libérale ou des charges et offices, dans la limite du montant imputé sur des bénéfices tirés d'activités semblables au cours de la même année (CGI, art. 156, I, 2°);

– les déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt à hauteur de 10 700 € pour la généralité des immeubles et à hauteur de 15 300 € lorsque le contribuable constate un déficit sur un logement pour lequel est pratiquée une des déductions au titre de l'amortissement prévues à l'article 31, I, 1°, f du CGI;

– les déficits fonciers provenant de certains travaux de restauration effectués sur des immeubles situés dans des secteurs sauvegardés et dans des zones de protection du patrimoine architectural, ceux provenant d'immeubles classés historiques et assimilés, et ceux liés aux opérations de réaménagement d'immeubles situés dans certaines zones, sans limite de montant (CGI, art. 156, I, 3°);

– les pertes résultant d'opérations réalisées en France ou à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers, ou sur les marchés d'options négociables ou sur des bons d'option dans la limite de leur montant imputé sur les profits de même nature réalisés dans les mêmes conditions au cours de la même année (CGI, art. 156, I, 5° et 6°);

– la fraction imputable du déficit correspondant aux frais exposés par un inventeur pour prendre un brevet ou en assurer la maintenance (CGI, art. 156, I bis).

## Plus-values

**25.** Comme dans le dispositif applicable jusqu'en 2011, les plus-values immobilières, les plus-values sur biens meubles et les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF sont prises en compte et doivent, pour l'application du mécanisme de calcul du plafonnement, être déterminées sans considération des seuils, réductions et abattements prévus par le CGI.

Les plus-values immobilières sont, en conséquence, déterminées par la différence entre :

– le prix de vente augmenté de toutes les charges et indemnités mentionnées à l'article 683, 1 du CGI et diminué, le cas échéant, du montant des taxes acquittées et des frais supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession;

– et le prix d'acquisition (ou la valeur vénale du bien en cas d'acquisition à titre gratuit), majoré, le cas échéant, des frais d'acquisition et des dépenses visées à l'article 150 VB du CGI.

Par ailleurs, les plus-values réalisées dans le cadre de l'activité professionnelle d'un non-adhérent à un centre de gestion agréé ou à une association agréée sont retenues avant application de la majoration de 1,25.

**26.** Toutefois, dans le nouveau dispositif, il est expressément prévu que doivent également être pris en compte les plus-values en sursis d'imposition, au titre de l'année de l'opération ayant donné lieu au sursis, ainsi que les gains nets placés en report d'imposition (CGI, art. 885 V bis, II, 5° nouveau).

Sont concernés :

– le report d'imposition des gains retirés de l'apport d'une créance non exigible trouvant son origine dans une clause contractuelle de complément de prix de cession de valeurs mobilières en fonction d'une indexation en relation directe avec l'activité d'une société (CGI, art. 150-0 B bis : V. D.O Actualité 22/2007, n° 3, § 11);

– le sursis d'imposition des plus-values de cession d'action sous condition de emploi institué par la loi de finances pour 2012 (CGI, art. 150-0 D bis ; L. fin. 2012, n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 80 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 16, § 1 et s.) et modifié par la première loi de finances rectificative pour 2012 (L. fin. rect. 2012, n° 2012-354,

14 mars 2012, art. 7, I et II : V. D.O Actualité 12/2012, n° 5, § 1).

Ces plus-values et gains sont également déterminés sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements prévus au CGI.

## Revenus exonérés

**27.** Doivent être également pris en compte, comme en 2011, tous les revenus français ou étrangers réalisés au cours de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF qui sont exonérés d'impôt sur le revenu en application des dispositions du CGI ou d'une convention internationale (CGI, art. 885 V bis).

Toutefois, pour le dispositif ancien, la Cour de cassation avait précisé que le montant des indemnités et pensions perçues de l'UE ne devait pas être pris en compte pour le calcul du plafonnement (Cass. com., 19 janv. 2010, n° 09-11.174 : JurisData n° 2010-051187). Cette solution devrait également trouver à s'appliquer dans le cadre du nouveau dispositif.

## Revenus non réalisés mais intégrés en vertu d'une disposition spéciale

**28.** Dans la rédaction du nouvel article 885 V bis du CGI sont ajoutés plusieurs alinéas incluant dans les revenus à prendre en compte des revenus non disponibles mais que la loi répute, dans le cadre du mécanisme de plafonnement, comme étant réalisés (CGI, art. 885 V bis, II, 1° à 5° nouveau).

Concernant les plus-values en sursis d'imposition ou les gains nets en report d'imposition, V. § 26.

Corrélativement, il est prévu que ces revenus ne soient pas pris en compte l'année de leur réalisation effective, notamment lors du dénouement d'un contrat d'assurance-vie (CGI, art. 885 V bis, III, nouveau).

Doivent ainsi à ce titre, pour l'ISF dû au titre de l'année 2013, être également pris en compte (CGI, art. 885 V bis, II, 3° nouveau) :

► les intérêts des plans d'épargne-logement, lors de leur inscription en compte, pour les intérêts courus sur des plans de plus de 10 ans ouverts avant le 1<sup>er</sup> mars 2011 et sur les plans ouverts à compter de cette date (CGI, art. 885 V bis, II, 1° nouveau) ;

► la variation de la valeur de rachat des bons ou contrats de capitalisation, des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie, ainsi que des instruments financiers de toute nature visant à capitaliser des revenus (sont ici visés les OPCVM), souscrits auprès d'entreprises établies en France ou hors de France, entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de l'année précédente, nette des versements et des rachats opérés entre ces mêmes dates (CGI, art. 885 V bis, II, 2° nouveau) ;

► les produits capitalisés dans les trusts (CGI, art. 792-0 bis ; BOI-PAT-ISF-30-20-30, 12 sept. 2012) entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de l'année précédente.

## Revenus non perçus mais intégrés sous conditions : bénéficiaires non distribués soumis à l'IS

**29. Principe** - Dans le cadre du nouveau dispositif, doivent également être pris en compte, pour les porteurs de parts ou d'actions d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, et à proportion des droits de redevable dans les bénéfices de la société, le bénéfice distribuable du dernier exercice clos entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de l'année précédente (CGI, art. 885 V bis, II, 4° nouveau) ;

Lors des discussions devant l'Assemblée nationale et devant le Sénat, cette disposition a fait l'objet de vifs débats. Pour certains

parlementaires, elle pose un problème juridique que le Conseil constitutionnel serait susceptible de censurer dès lors qu'elle implique d'ajouter au dénominateur deux types de revenus fondamentalement différents, puisque ces dividendes non distribués font partie du champ d'application de l'IS et non de celui de l'IR et appartiennent à une personne distincte (la société) de celle du redevable.

Dès lors que le bénéfice est pris en compte au niveau de la société, **les distributions perçues par la suite sur ce bénéfice ne doivent plus être prises en compte.**

**30. Bénéfices concernés** - Ces revenus réputés distribués présentent la particularité de n'être retenus que si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

► la société n'exerce pas de manière prépondérante une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;

En effet, il s'agit ici de contourner un des principaux moyens utilisés pour minorer les revenus pris en compte, avec la création de holding financières, sociétés « fictives » parfois, dans lesquelles sont logés et stockés des dividendes et qui du fait de ce placement dans cette holding, ne sont pas pris en compte dans le calcul du plafonnement. Il peut notamment s'agir de sociétés de gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier.

Il n'y a donc pas lieu de viser les sociétés opérationnelles.

► la société est soumise à l'IS ;

Les sociétés de personne n'ont pas à être prises en compte du fait de leur transparence fiscale.

► la société a été contrôlée par le redevable à un moment quelconque au cours des 5 dernières années.

Cette dernière condition vise à ne prendre en considération que les bénéfices qui n'ont pas été distribués lorsque le redevable concerné avait la possibilité de décider ou non de cette distribution.

Pour l'application de la condition de contrôle, **trois critères alternatifs** (quasi identiques à ceux prévus à l'article L. 233-3 du Code de commerce) sont prévus. Un redevable est ainsi considéré comme contrôlant une société dans les situations ci-dessous :

– la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société est détenue, directement ou indirectement, par le redevable ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de son concubin notoire, ou de leurs ascendants, descendants, frères ou sœurs ;

– le redevable dispose seul de la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires (pacte d'actionnaires) ;

– le redevable exerce en fait le pouvoir de décision dans la société.

Le pouvoir de décision est présumé :

– lorsque le redevable dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux égale ou supérieure à 33,33 % (au lieu de 40 % prévu à l'article L. 233-3 du Code de commerce) et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;

– ou lorsque le redevable et une ou plusieurs personnes, agissant de concert, sont considérés comme contrôlant conjointement une société lorsqu'ils déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

Pour un commentaire détaillé relatif à cette notion de contrôle, V. étude F-85 100-60.

**31. Modalités de détermination** - Dès lors qu'il s'agit de l'exercice clos entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de l'année précédente, le montant du bénéfice de la société doit être minoré du report bénéficiaire des années précédentes et majoré des sommes à porter en réserve en application des statuts et des charges exposées au profit des porteurs.

► **Modalités d'application du plafonnement**

**32.** Si le total de l'ISF et des impôts dus au titre des revenus et produits de l'année précédente excède 75 % des revenus et produits déterminés dans les conditions exposées ci-dessus, l'ISF est réduit de cet excédent.

Aucune réduction n'est opérée si le pourcentage constaté est inférieur ou égal à 75 %.

**33.** Par ailleurs, contrairement au dispositif applicable jusqu'en 2011, aucune limite à cette réduction d'ISF n'est prévue.

**34.** Il appartient au redevable d'appliquer le mécanisme du plafonnement pour lequel, comme jusqu'en 2011, il devrait disposer d'une fiche de calcul publiée par l'Administration. ■

## Aménagement de la réduction « ISF-PME » pour les souscriptions au capital d'entreprises solidaires

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 76*

*L. fin. rect. 2012, adoptée le 19 déc. 2012 (art. 14 septies, II du projet)*

**Le délai au cours duquel la réduction d'ISF pour investissement dans une PME peut faire l'objet d'une reprise en cas de remboursement des apports aux souscripteurs est ramené à 5 ans (au lieu de 10) lorsque les souscriptions concernent :**

- des entreprises solidaires agréées avant le 31 décembre 2012 ;
- des établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur des entreprises solidaires.

**Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.**

**1.** Le dispositif de réduction d'ISF pour investissement dans des PME (réduction « ISF-PME ») est notamment accordé au titre de la souscription de titres d'entreprises solidaires exerçant une activité de gestion immobilière à vocation sociale (*CGI, art. 885-0 V bis : V. étude F-69 610-15*). Ces souscriptions sont prises en compte, comme pour les autres PME :

- lorsqu'elles ont été effectuées avant le 13 octobre 2010, à hauteur de 75 % des versements éligibles dans la limite d'un avantage fiscal global annuel de 50 000 € ;
- lorsqu'elles ont été effectuées à compter du 13 octobre 2010, à hauteur de 50 % des versements éligibles dans la limite d'un avantage fiscal global annuel de 45 000 €.

Toutefois, pour que la réduction d'impôt ainsi accordée ne soit pas remise en cause, doivent notamment être respectées les conditions suivantes :

- le souscripteur doit conserver les titres obtenus, lorsqu'ils existent, pendant une période minimale de cinq années suivant celle de la souscription ;
- l'entreprise bénéficiaire des souscriptions ne doit procéder à aucun remboursement des apports pendant une période minimale de dix années, sauf en cas de liquidation judiciaire.

Ainsi, il résulte de la combinaison de ces deux dispositions que le souscripteur, lorsqu'il souscrit au capital de ces entreprises, ne peut les vendre avant l'expiration du délai de 5 ans et ne peut en outre

recupérer ses apports (hors le cas de vente après le délai de 5 ans) pendant une période de 5 années supplémentaires. Or, la sortie des structures d'économie sociale telles que coopérative, société coopérative d'intérêt collectif (SCIC) ou union d'économie sociale (UES), en SA ou SARL à capital variable, dont les statuts sont retenus par la plupart des entreprises solidaires, se fait d'une manière générale par le remboursement des apports.

**2.** Afin de rendre ces souscriptions à rentabilité assez faible plus attractives, l'article 76 de la loi de finances pour 2013 réduit de 10 à 5 ans le délai au cours duquel l'avantage fiscal accordé en matière d'ISF au titre des souscriptions au capital de certaines entreprises solidaires peuvent faire l'objet d'une reprise en cas de remboursement des apports aux souscripteurs.

Une mesure identique ayant été prise dans le cadre de la réduction d'impôt sur le revenu accordée au titre de ces mêmes souscriptions, le commentaire détaillé des modalités d'application de cette mesure figure sous cette rubrique (*V. n° 12, § 1 et s.*).

**3. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (*L. fin. rect. 2012, adoptée le 19 déc. 2012, art. 14 septies, II du projet*).

La loi de finances pour 2013 prévoyait une entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2014, mais la troisième loi de finances rectificative pour 2012 a anticipé d'une année l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions. ■

Evoluprint - Tél. 05 62 22 07 70 - Parc Euronord, 10 rue du Parc, 31150 Bruguères © LexisNexis SA 2012 - 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. »

## 44 OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### Obligations déclaratives simplifiées

Études F-69 650 et F-69 800

## Maintien et aménagement des obligations déclaratives simplifiées

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 13, I, G et I, II, III et IV*

Les dispositions prévoyant des obligations déclaratives simplifiées pour les plus petits redevables sont maintenues mais aménagées. Ainsi :

– en cohérence avec l'établissement du nouveau tarif de l'ISF (V. n° 40, § 1), le plafond d'application de ce dispositif est désormais fixé à 2 570 000 € (au lieu de 3 millions), soit le montant à compter duquel la troisième tranche de ce tarif cesse de s'appliquer ;

– la valeur brute du patrimoine imposable doit désormais être portée sur la déclaration afin de faciliter les mesures de contrôle ;

– le point de départ du calcul des intérêts dus en cas de rehaussement est fixé au 1<sup>er</sup> juillet de l'année d'imposition. Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013.

Par ailleurs, afin de tenir compte, pour la seule année 2012, de l'institution de la contribution exceptionnelle sur la fortune, le point de départ des intérêts dus en cas de retard ou de défaut de déclaration est fixé au 31 décembre 2012. Enfin, des modalités de contrôle spécifiques sont prévues pour les redevables relevant des obligations simplifiées au titre de l'ISF 2011.

## RÉGIME ACTUEL

1. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, des obligations déclaratives simplifiées ont été instituées, en deux étapes successives, pour les seuls redevables de l'ISF dont la valeur nette imposable du patrimoine est inférieure à 3 millions d'euros. Ainsi :

► pour le seul ISF dû au titre de l'année 2011, une déclaration abrégée a été mise à la disposition de ces redevables, ainsi qu'une dispense :

– de fournir les éléments justifiant de l'existence, de l'objet et du montant des dettes dont la déduction est opérée au titre de l'ISF ;

– et d'accomplir les obligations déclaratives nécessaires à l'obtention des réductions « ISF-PME » et « ISF-dons » (*L. fin. rect. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 1<sup>er</sup>, IV : V. D.O Actualité 28/2011, n° 31, § 4*) ;

► à compter de l'ISF dû au titre de l'année 2012 :

– il a été prévu que ces redevables déclarent les éléments permettant de déterminer le montant de l'ISF dû sur leur déclaration d'ensemble des revenus (imprimé n° 2042) ;

Corrélativement :

– la date limite de déclaration de l'ISF est, par nécessité, devenue celle prévue pour la déclaration d'impôt sur le revenu ;

– ces redevables ont été dispensés de fournir les justificatifs habituels lors du dépôt de la déclaration.

– un tarif simplifié à deux tranches a été institué (*CGI, art. 885 W, I, 2 ; L. fin. rect. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 1<sup>er</sup> : V. D.O Actualité 28/2011, n° 31, § 1*).

Toutefois, la nouvelle majorité parlementaire ayant souhaité que ce tarif ne soit pas mis en œuvre et que l'ISF payé en 2012 soit finalement équivalent à celui payé en 2011, la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 a instauré une contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de l'année 2012, calculée selon le barème de l'ISF 2011 et sur laquelle les montants déjà payés au titre du tarif simplifié ont été imputés (*L. n° 2012-958, 16 août 2012, art. 4 ; Minefi, communiqué 20 août 2012 : V. D.O Actualité 32/2012, n° 9, § 1*).

## RÉGIME NOUVEAU

2. L'article 13, I, G de la loi de finances pour 2013 maintient les obligations déclaratives simplifiées et les aménage :

– en abaissant leur plafond d'application à 2 570 000 € (au lieu de 3 millions) ;

– en étoffant légèrement la liste des éléments à déclarer ;

– en fixant au 1<sup>er</sup> juillet de l'année d'imposition le point de départ du calcul des intérêts dus en cas de rehaussement.

En outre, afin de palier certains oublis lors de l'établissement progressif de ce dispositif, le présent article précise également :

– les modalités de contrôle applicables pour les redevables ayant souscrit une déclaration abrégée au titre de l'ISF dû en 2011 ;

– le point de départ du calcul des intérêts pour l'ISF dû au titre de l'année 2012.

### ► Abaissement du plafond d'application des obligations déclaratives simplifiées

3. Initialement, le montant en deçà duquel les obligations déclaratives simplifiées s'appliquaient correspondait à la

limite de la seconde tranche du tarif de l'ISF qui aurait dû s'appliquer à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (3 millions d'euros), avant l'institution de la contribution exceptionnelle sur la fortune 2012 (V. § 1).

Or la présente loi de finances modifie à nouveau le tarif de l'ISF (V. n° 40, § 1), lequel prévoit désormais 6 tranches d'imposition progressives, dont la troisième tranche s'applique aux patrimoines dont la valeur nette imposable est supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €.

**4.** En cohérence avec ce nouveau tarif, il est désormais prévu que les **obligations déclaratives simplifiées** ne s'appliquent qu'aux redevables dont la valeur nette imposable n'excède pas 2 570 000 €.

**5. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013 (Art. 13, IV).

## ► **Obligation de déclaration de la valeur brute du patrimoine**

**6.** Actuellement, les redevables qui déclarent l'ISF sur leur déclaration d'ensemble des revenus n'ont à déclarer que leur base nette imposable ainsi que les éléments portant sur la composition de leur foyer fiscal et les éventuelles réductions d'ISF applicables.

**7.** Désormais, ces redevables devront **porter sur leur déclaration d'ensemble des revenus la valeur brute de leur patrimoine imposable** avant d'en mentionner la base nette. Ainsi, si les éléments du passif déductible n'ont toujours pas à être détaillés, le fait de déclarer la valeur brute du patrimoine imposable permettra à l'Administration de détenir les éléments d'information suffisants pour élaborer son programme de contrôle fiscal et, notamment, d'estimer le montant des exonérations appliquées par les contribuables.

En pratique, il s'agira d'une ligne supplémentaire à remplir sur la déclaration n° 2042.

**8. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013 (Art. 13, IV).

## ► **Point de départ du calcul des intérêts de retard**

**9.** Les créances de nature fiscale dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'ont pas été acquittées dans le délai légal donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui s'ajoute, le cas échéant, aux sanctions prévues par le Code général des impôts (CGI, art. 1727).

En matière d'ISF, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

En matière d'impôt sur le revenu, le point de départ du calcul est en principe fixé au 1<sup>er</sup> juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

**10.** Lors de l'institution des obligations simplifiées en matière d'ISF, aucune disposition de coordination n'a été prévue avec les dispositions de l'article 1727 du CGI alors que :

– pour l'ISF dû au titre de l'année 2012, la date limite de dépôt des déclarations d'ISF a été repoussée au 30 septembre 2012, afin de tenir compte de l'institution de la contribution exceptionnelle sur la fortune 2012 ;

– pour l'ISF dû à compter de l'année 2012, l'ISF des redevables soumis aux obligations simplifiées est déclaré sur la déclaration d'ensemble des revenus.

**11.** Afin d'harmoniser les dispositions de l'article 1727 du CGI avec ces modalités déclaratives particulières ou nouvelles, il est désormais prévu que, **d'une manière générale, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard** est fixé, pour les redevables soumis aux obligations déclaratives simplifiées, au 1<sup>er</sup> juillet de l'année d'imposition (Art. 13, I, I).

En effet, dès lors que pour ces redevables l'ISF est désormais recouvré par voie de rôle, distinct de celui de l'impôt sur le revenu, le point de départ de l'intérêt de retard, à défaut de disposition spécifique, aurait été retardé après la date où, au dernier trimestre de l'année, le rôle devient exécutoire. En édictant une règle spécifique, le présent article écarte cette disposition de droit commun.

**12. Entrée en vigueur** - Ces dispositions s'appliquent à l'ISF dû à compter de l'année 2013 (Art. 13, IV).

**13.** Par dérogation, pour l'ISF dû au titre de l'année 2012, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est fixé au 1<sup>er</sup> décembre 2012 (Art. 9, II).

## ► **Modalités de contrôle de l'ISF 2011**

**14.** Pour l'ISF dû au titre de l'année 2011, des modalités particulières d'établissement et de liquidation ont été prévues pour les redevables soumis à des obligations déclaratives simplifiées (L. fin. rect. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 1<sup>er</sup>, IV : V. § 1). Toutefois, aucune mesure de contrôle particulière n'a été instituée pour cette année.

**15.** L'article 13, III de la loi de finances pour 2013 prévoit donc que les **dispositions relatives au contrôle prévu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 pour les redevables soumis aux obligations déclaratives simplifiées** sont également applicables à ces mêmes redevables pour l'ISF dû au titre de l'année 2011 (L. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 1<sup>er</sup>, IV modifié).

Il en résulte que pour l'ISF dû au titre de l'année 2011 :

► **l'Administration a la possibilité de demander aux redevables** qui relèvent des modalités déclaratives simplifiées :

– la composition et l'évaluation détaillée de l'actif et du passif de leur patrimoine ;

– des **éclaircissements** ou des **justifications** sur la composition de l'actif et du passif de leur patrimoine (LPF, art. L. 23 A) ;

► **le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la 3<sup>e</sup> année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due**, dès lors que l'exigibilité des droits a été suffisamment révélée par la réponse du redevable à la demande de l'Administration (LPF, art. L. 180).

Ainsi, la prescription triennale bénéficie également aux redevables de l'ISF qui déclarent leur patrimoine sur leur déclaration complémentaire de revenus, à condition que ces redevables, s'ils ont fait l'objet d'une demande détaillée relative à la composition et l'évaluation de leur patrimoine (demande prévue à l'article L. 23 A du LPF visé ci-avant), aient répondu de manière suffisamment précise à l'Administration.

**16.** Toutefois, compte tenu des modalités d'application du dispositif en 2011, il est précisé que sont **visés par ces dispositions les redevables** :

– dont le **patrimoine est compris entre 1 300 000 € et 3 000 000 €** ;

– et qui se sont **acquittés de leur obligation déclarative**.

**17. Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 3<sup>o</sup> de la loi, ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013. ■



## 45 TAXES SUR LES VÉHICULES

**Malus automobile**  
Étude F-62 100-14

### Pérennisation et durcissement du malus automobile

*L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 17*

**Le malus automobile, qui devait s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2012, est pérennisé. Son barème est modifié à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, à travers :**

- le renforcement de sa progressivité, tant pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire (barème assis sur le taux d'émission de CO<sub>2</sub>) que pour les autres véhicules (barème assis sur la puissance fiscale) ;
- l'élargissement de son champ d'application, par l'abaissement de 5 grammes de l'ensemble des tranches du barème assis sur le taux d'émission de CO<sub>2</sub> et l'abaissement de 7 à 6 CV du seuil d'application du barème assis sur la puissance fiscale.

### RÉGIME ACTUEL

**1.** Dans le cadre du dispositif de bonus-malus, les véhicules de tourisme les plus polluants immatriculés pour la première fois en France depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008 sont soumis à la taxe additionnelle à la taxe régionale sur les certificats d'immatriculation, dite « malus automobile » (*CGI, art. 1011 bis, issu L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007, art. 63 ; BOI 7 M-1-08, 9 janv. 2008 : V. D.O Actualité 2/2008, n° 24, § 1 et s.*).

**2.** Le tarif de la taxe est différent selon qu'il s'agit de véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire ou non :

– pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire, la taxe est assise sur le nombre de grammes de CO<sub>2</sub> émis par kilomètre, une montée en puissance progressive du barème étant prévue jusqu'à 2012 (*CGI, art. 1011 bis, III, a*) ;

– pour les véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire (réception nationale ou à titre isolé, par exemple pour certains véhicules importés du marché américain ou asiatique), la taxe est assise sur la puissance administrative (chevaux-vapeur) (*CGI, art. 1011 bis, III, b*).

**3.** Ce tarif a été révisé à plusieurs reprises pour pallier le déficit persistant du dispositif de bonus écologique, et en dernier lieu par l'article 55 de la loi de finances pour 2012 (*L. n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 55 : V. D.O Actualité 47/2011, n° 34, § 4 et s.*), qui a fixé le tarif applicable au titre de l'année 2012 de la manière suivante :

► véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire :

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif de la taxe (en euros)
Taux ≤ 140	0
141 ≤ taux ≤ 150	200
151 ≤ taux ≤ 155	500
156 ≤ taux ≤ 165	750
166 ≤ taux ≤ 180	750
181 ≤ taux ≤ 190	1 300
191 ≤ taux ≤ 230	2 300
231 < taux	3 600

► véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Montant de la taxe (en euros)
Puissance fiscale ≤ 7	0
8 ≤ puissance fiscale ≤ 9	750
10 ≤ puissance fiscale ≤ 11	1 300
12 ≤ puissance fiscale ≤ 16	2 300
16 < puissance fiscale	3 600

### RÉGIME NOUVEAU

**4.** En vue de décourager l'acquisition de véhicules polluants, l'article 17 de la loi de finances pour 2013 pérennise et modifie la taxe additionnelle à la taxe régionale sur

les certificats d'immatriculation, dite « malus automobile » :

– en renforçant la progressivité du barème, tant pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire

# Taxes diverses

(barème assis sur le taux d'émission de CO<sub>2</sub>) que pour les autres véhicules (barème assis sur la puissance fiscale) ;  
– en abaissant de 5 grammes l'ensemble des tranches du barème assis sur le taux d'émission de CO<sub>2</sub> ;  
– en abaissant de 7 à 6 CV le seuil d'application du barème assis sur la puissance fiscale.

On rappelle que, corrélativement, le bonus écologique a été renforcé, dans le cadre du plan de soutien à l'automobile, pour les véhicules acquis à compter du 1<sup>er</sup> août 2012 (V. D.O Actualité 31/2012, n° 11, § 1 et s.).

5. Le tarif de la taxe est fixé de la manière suivante :

► pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire (CGI, art. 1011 bis, III, a modifié) :

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif de la taxe (en euros)
Taux ≤ 135	0
135 < taux ≤ 140	100
140 < taux ≤ 145	300
145 < taux ≤ 150	400
150 < taux ≤ 155	1 000
155 < taux ≤ 175	1 500
175 < taux ≤ 180	2 000
180 < taux ≤ 185	2 600

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif de la taxe (en euros)
185 < taux ≤ 190	3 000
190 < taux ≤ 200	5 000
200 < taux	6 000

► pour les véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire (CGI, art. 1011 bis, III, b modifié) :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Montant de la taxe (en euros)
Puissance fiscale ≤ 5	0
6 V puissance fiscale ≤ 7	800
8 ≤ puissance fiscale ≤ 9	1 400
10 ≤ puissance fiscale ≤ 11	2 600
12 ≤ puissance fiscale ≤ 16	4 600
Puissance fiscale >16	6 000

6. **Entrée en vigueur et durée d'application** - Ce nouveau tarif s'applique aux véhicules immatriculés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 et au cours des années suivantes (Art. 17, II). Le dispositif s'applique donc désormais sans limitation de durée. ■

## 46 IMPÔTS ET TAXES LIÉS AUX LOCAUX ET AUX LOGEMENTS

### Taxe sur les logements vacants Étude F-72 200

## Renforcement de la taxe sur les logements vacants

L. fin. 2013, adoptée le 20 déc. 2012, art. 16

La taxe sur les logements vacants est renforcée par les aménagements suivants :

– son champ d'application territorial est élargi et vise désormais les communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants (au lieu de 200 000 actuellement) où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, évalué selon trois critères ;

– la taxe est due en cas de vacance depuis une année (au lieu de 2 années consécutives) ; n'est pas considéré comme vacant un logement dont la durée d'occupation est supérieure à 90 jours consécutifs pendant une année (au lieu de 30 jours sur 2 années consécutives) ;

– le taux de la taxe est porté à 12,5 % la première année d'imposition, puis à 25 % à compter de la deuxième année (au lieu de 12,5 % la première année, 15 % la deuxième et 20 % à compter de la troisième).

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013. Leur application est toutefois subordonnée à un décret d'application modifiant la liste des communes où la taxe est applicable.

## RÉGIME ACTUEL

1. La taxe annuelle sur les logements vacants s'applique aux locaux à usage d'habitation (appartements ou maisons), habitables et vacants, situés dans certaines communes appartenant à des zones d'urbanisation continue de plus de 200 000 habitants où existe un déséquilibre

marqué entre l'offre et la demande de logements, au détriment de personnes à revenus modestes et de personnes défavorisées (CGI, art. 232 : V. étude F-72 200).

La liste des communes dans lesquelles s'applique la taxe est fixée par le décret n° 98-1249 du 29 décembre 1998 (V. étude F-72 200, annexe 1).

Dans les zones où la taxe n'est pas applicable, les communes ou leurs EPCI à fiscalité propre peuvent décider d'assujettir à la taxe d'habitation les logements vacants depuis plus de 5 années au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Cette taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV) est établie au nom du redevable de la taxe foncière qui dispose du logement depuis le début de la vacance (CGI, art. 1407 bis et art. 1408, I ; BOI 6D-3-07, 14 mai 2007 : V. D.O. Actualité 43/2007, n° 7, § 1).

La taxe est due par le propriétaire, l'usufruitier, le preneur à bail à construction ou à réhabilitation ou l'emphytéote qui dispose d'un logement vacant depuis au moins 2 années consécutives au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

La taxe n'est pas due en cas de vacance indépendante de la volonté du contribuable.

Est considéré comme vacant, un logement libre de toute occupation pendant deux années consécutives. L'occu-

pation momentanée (inférieure à 30 jours au cours de l'année), ne peut être regardée comme remettant en cause la situation de vacance du logement. En revanche, un logement dont la durée d'occupation est supérieure à 30 jours consécutifs au cours de chacune des 2 années de référence n'est pas considéré comme vacant (CGI, art. 232, V).

La base de la taxe est constituée par la valeur locative du logement, identique à celle retenue en matière de taxe d'habitation.

2. L'article 8 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 a porté le taux de la taxe à :

- 12,5 % la première année d'imposition,
- 15 % la deuxième année,
- 20 % à compter de la troisième année (CGI, art. 232, IV ; L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 8 : V. D.O. Actualité 30/2012, n° 26, § 1).

## RÉGIME NOUVEAU

3. Afin de mettre en place un régime fiscal propre à favoriser la mise sur le marché immobilier ou locatif des biens vacants dans les zones où l'accès au logement est particulièrement difficile, l'article 16 de la loi de finances pour 2013 renforce les conditions et modalités d'application de la taxe sur les logements vacants par le biais de plusieurs aménagements.

En outre, il est institué un prélèvement sur les recettes de l'État afin de compenser, pour les communes ayant institué une taxe d'habitation sur les logements vacants (V. § 1) au 1<sup>er</sup> janvier 2012, la perte de produit fiscal liée à l'élargissement de la taxe sur les logements vacants. L'extension du champ de la taxe sur les logements vacants réduit en effet d'autant celui de la taxe d'habitation sur les logements vacants.

4. **Entrée en vigueur** - À défaut de précision dans le texte et en application de l'article 1<sup>er</sup>, II, 3° de la loi, ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013. Leur application est toutefois subordonnée à un décret d'application modifiant la liste des communes où la taxe est applicable (V. § 6).

### ► Élargissement du champ d'application territorial de la taxe

5. La taxe sur les logements vacants s'applique désormais dans les communes :

- appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants (au lieu de 200 000 auparavant) ;
- où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par :
  - le niveau élevé des loyers ;
  - le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ;
  - ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social (CGI, art. 232, I modifié).

6. La liste des communes où la taxe est applicable sera modifiée par un nouveau décret d'application modifiant le

décret n° 98-1249 du 29 décembre 1998, sur la base de ces trois indicateurs caractérisant la tension immobilière.

Selon les débats parlementaires, cette modification doit permettre de viser également les communes où la tension ne s'exprime pas sur le seul parc locatif et envers les personnes les plus modestes.

Au total, le périmètre d'application de la taxe serait élargi à une trentaine d'agglomérations, contre huit actuellement.

### ► Aménagement de la notion de vacance

7. La définition de la vacance, qui doit toujours être indépendante de la volonté du contribuable, reste inchangée, mais le critère de durée et la clause exonératoire sont durcis, afin de renforcer le caractère incitatif de la taxe.

8. **Période de référence** - La période de référence pour apprécier la vacance est désormais d'une année (au lieu de deux jusqu'à présent). Ainsi, la taxe est due pour chaque logement vacant depuis au moins une année au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 232, II modifié).

On rappelle qu'en pratique, le délai de vacance est décompté du 1<sup>er</sup> janvier N-2 au 1<sup>er</sup> janvier N (année d'imposition) inclus.

9. **Appréciation de l'état de vacance** - La durée d'occupation momentanée du logement ne remettant pas en cause sa situation de vacance est fixée à 90 jours consécutifs sur l'année de référence (au lieu de deux fois 30 jours sur les 2 années de références jusqu'à présent). Ainsi, n'est pas considéré comme vacant un logement dont la durée d'occupation est supérieure à 90 jours consécutifs sur une année (CGI, art. 232, V modifié).

### ► Augmentation du tarif de la taxe

10. Le tarif de la taxe est durci, par une augmentation du taux le plus élevé et une augmentation plus rapide en fonction de la durée de vacance (CGI, art. 232, IV modifié). Le taux est désormais de :

- 12,5 % la première année d'imposition (comme auparavant) ;
- 25 % dès la deuxième année d'imposition (au lieu de 15 % la deuxième année et 20 % à compter de la troisième).■

**Pub\_4 : rdo1247\_cv4.pdf**