



N° 127

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUATORZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 25 juillet 2012.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145 du Règlement

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

sur

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

ET PRÉSENTÉ

PAR M. CHRISTIAN ECKERT,

Rapporteur général,

Député.

SOMMAIRE

	Pages
INTRODUCTION	11
I.– FISCALITÉ DES PERSONNES	15
10.– DISPOSITIONS GÉNÉRALES	17
10-01.– Loi de finances initiale pour 2011.....	17
<i>Art. 22</i> : Aménagement des modalités de prise en compte de certains revenus réalisés pour le calcul du bouclier fiscal en 2011 et 2012.....	17
10-02.– Première loi de finances rectificative pour 2011.....	17
<i>Art. 5</i> : Généralisation de l'autoliquidation du bouclier fiscal dès 2011.....	17
<i>Art. 30</i> : Abrogation du bouclier fiscal en 2013.....	18
11.– IMPÔT SUR LE REVENU ET PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX – DISPOSITIONS GÉNÉRALES	19
11-18.– Loi de finances initiale pour 2009.....	19
<i>Art. 84</i> : Aménagement du régime fiscal applicable au dispositif « Malraux ».....	19
<i>Art. 87</i> : Plafonnement des réductions d'impôt obtenues au titre d'investissements réalisés outre-mer.....	20
11-21.– Loi de finances initiale pour 2010.....	22
<i>Art. 19</i> : Aménagement du régime d'imposition des revenus différés.....	22
11-22.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009.....	24
<i>Art. 12</i> : Aménagement de la réduction d'impôt pour investissement dans le logement social outre-mer.....	24
<i>Art. 18</i> : Alignement du traitement fiscal des activités illicites sur les activités occultes.....	25
<i>Art. 19</i> : Lutte contre les activités lucratives non déclarées.....	26
<i>Art. 35</i> : Aménagement du régime du mécénat.....	28
<i>Art. 95</i> : Transformation en réduction d'impôt de la déduction du revenu global des contribuables qui réalisent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel.....	29
11-24.– Loi de finances initiale pour 2011.....	30
<i>Art. 6</i> : Contribution supplémentaire de 1 % sur les hauts revenus et les revenus du capital.....	30
<i>Art. 93</i> : Extension aux sociétés d'économie mixte de la possibilité de prendre des parts dans les sociétés de portage investissant dans l'immobilier locatif social défiscalisé en outre-mer.....	31
<i>Art. 95</i> : Modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu des couples qui se constituent ou se séparent.....	32
<i>Art. 98</i> : Exclusion des sociétés de participation du champ des sociétés pouvant porter des montages en défiscalisation des investissements productifs en outre-mer.....	34
<i>Art. 101</i> : Encadrement des activités des cabinets de conseil en défiscalisation.....	34
<i>Art. 104</i> : Déconcentration de la procédure de contrôle de la défiscalisation des investissements productifs en outre-mer.....	35
<i>Art. 106</i> : Renforcement du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu.....	36
<i>Art. 107</i> : Abrogation du compte épargne co-développement et du livret d'épargne pour le co-développement.....	36
11-25.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010.....	37
<i>Art. 53</i> : Allègement des obligations déclaratives des ayants-droit l'année du décès.....	37
<i>Art. 59</i> : Fiscalisation des prestations de retraite versées sous forme de capital.....	38
<i>Art. 68</i> : Participation d'un tiers de confiance à la déclaration annuelle de revenus.....	39
11-26.– Première loi de finances rectificative pour 2011.....	41
<i>Art. 13</i> : Exclusion de la défiscalisation en faveur du logement social en outre-mer du plafonnement spécifique aux réductions d'impôt sur le revenu applicables en outre-mer.....	41
<i>Art. 41</i> : Aménagement de l'imposition des prestations de retraite versées sous forme de capital.....	41

<i>Art. 42</i> : Suppression de la condition relative au nombre de salariés pour les entreprises ouvrant droit aux réductions d'impôt sur le revenu et d'ISF	42
<i>Art. 43</i> : Création d'un dispositif de défiscalisation en faveur des fonds d'investissement de proximité en outre-mer.....	43
11-27.– Loi de finances initiale pour 2012	43
<i>Art. 2</i> : Taxation des hauts revenus – Contribution exceptionnelle sur le revenu fiscal de référence	43
<i>Art. 75</i> : Aménagement de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif....	45
<i>Art. 76</i> : Diminution du taux de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur d'investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle.....	48
<i>Art. 77</i> : Suppression de la subordination au plafond communautaire d'investissements bénéficiant d'aides d'État pour les souscriptions du capital d'entreprises solidaires actives en matière de logement social	49
<i>Art. 81</i> : Révision des aides à l'amélioration de la performance énergétique	50
<i>Art. 82</i> : Prorogation du crédit d'impôt sur le revenu en faveur de l'aide aux personnes notamment âgées ou handicapés au titre de l'habitation principale.....	52
<i>Art. 83</i> : Réduction homothétique de l'avantage en impôt procuré par certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu	53
<i>Art. 84</i> : Renforcement du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu	55
<i>Art. 85</i> : Encadrement de l'activité des cabinets de conseil en défiscalisation en outre-mer.....	56
11-28.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011.....	57
<i>Art. 18</i> : Recentrage de la réduction d'impôt sur le revenu « Madelin » sur les souscriptions en numéraire au capital de société en amorçage, en démarrage ou en expansion.....	57
<i>Art. 19</i> : Limitation de l'avantage fiscal consenti dans le cas des dons et des cotisations aux partis et des groupements politiques.....	58
12.– REVENUS MOBILIERS.....	58
12-01.– Loi de finances initiale pour 2011	58
<i>Art. 22</i> : Aménagement des règles d'imposition aux prélèvements sociaux de la part en euros des contrats d'assurance-vie multi-supports.....	58
12-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010.....	59
<i>Art. 26</i> : Réforme de l'épargne logement.....	59
12-03.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2011	60
<i>Art. 10</i> : Augmentation du taux du prélèvement social sur les revenus du capital de 2,2 % à 3,4 %.....	60
12-04.– Loi de finances initiale pour 2012	61
<i>Art. 8</i> : Régime fiscal des bénéfices distribués par les sociétés d'investissements immobiliers cotées .	61
13.– REVENUS FONCIERS.....	62
13-13.– Loi de finances initiale pour 2011	62
<i>Art. 99</i> : Aménagement du crédit d'impôt pour travaux dans le périmètre d'un plan de prévention des risques technologiques.....	62
14.– PLUS-VALUES DES PARTICULIERS.....	63
14-03.– Loi de finances initiale pour 2008.....	63
<i>Art. 27</i> : Aménagements du régime d'imposition des plus-values immobilières des non-résidents	63
14-06.– Loi de finances initiale pour 2011.....	64
<i>Art. 8</i> : Suppression du seuil de cession pour l'imposition des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux.....	64
14-07.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010.....	64
<i>Art. 18</i> : Aménagements du régime d'imposition des plus-values de cessions réalisées au sein du groupe familial.....	64
<i>Art. 57</i> : Création d'une retenue à la source sur les gains provenant de la levée de stock-options, de l'acquisition d'actions gratuites et de la cession de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise par les personnes non domiciliées en France	65

14-08.– Première loi de finances rectificative pour 2011	66
<i>Art. 48</i> : Imposition des plus-values latentes lors du transfert du domicile fiscal hors de France (création d'une <i>exit tax</i>)	66
14-09.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2011	67
<i>Art. premier</i> : Réforme du régime d'imposition des plus-values immobilières	67
14-10.– Loi de finances initiale pour 2012	68
<i>Art. 5</i> : Exonération des plus-values immobilières au titre de la première cession d'un logement autre que la résidence principale	68
<i>Art. 6</i> : Régime d'imposition des plus-values immobilières en cas de vente d'immeubles à rénover ...	69
<i>Art. 80</i> : Réforme du régime d'imposition des plus-values mobilières	70
14-11.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011	71
<i>Art. 24</i> : Exonération des plus-values immobilières en faveur de personnes résidant dans un établissement social ou médico-social	71
<i>Art. 29</i> : Report d'application de la réforme du régime d'imposition des plus-values immobilières.....	71
<i>Art. 38</i> : Élargissement de l'assiette de l' <i>exit tax</i>	72
<i>Art. 42</i> : Mesures de développement de l'offre de logement	73
14-12.– Première loi de finances rectificative pour 2012	74
<i>Art. 7</i> : Assouplissement de la condition de emploi pour bénéficier du report d'imposition des plus-values mobilières.....	74
II.– FISCALITÉ DES ENTREPRISES	75
22.– B.I.C. et I.S. - DISPOSITIONS PARTICULIÈRES	77
22-14.– Loi de finances initiale pour 2009	77
<i>Art. 21</i> : Régime fiscal des « parachutes dorés »	77
22-15.– Loi de finances initiale pour 2011	77
<i>Art. 41</i> : Aménagement du crédit d'impôt recherche	77
<i>Art. 90</i> : Création d'un prêt à taux zéro renforcé	81
<i>Art. 126</i> : Modification du régime de déduction des redevances de concession de brevets	86
<i>Art. 129</i> : Aménagement du régime fiscal des entreprises qui se créent ou qui sont reprises dans les zones de revitalisation rurale.....	88
22-16.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010	88
<i>Art. 13</i> : Réforme du statut fiscal des sociétés de personnes	88
<i>Art. 51</i> : Conditions d'application de l'abattement sur le résultat imposable dans le cas d'entreprises appartenant à un groupe	89
22-17.– Première loi de finances rectificative pour 2011	91
<i>Art. 15</i> : Transformation des entreprises individuelles en EIRL	91
<i>Art. 20</i> : Modification de l'entrée en vigueur du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement	93
22-18.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2011	95
<i>Art. 2</i> : Aménagement des mécanismes de report en avant et en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.....	95
22-19.– Loi de finances initiale pour 2012	97
<i>Art. 11</i> : Renforcement des clauses anti-abus du régime de taxation réduite des concessions de brevets.....	97
<i>Art. 15</i> : Extension du bénéfice du crédit d'impôt recherche au coût du remplacement d'installations détruites par un sinistre non pris en charge par l'assurance	98
<i>Art. 86</i> : Réforme du prêt à taux zéro	98
22-20.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011	100
<i>Art. 30</i> : Exonération d'une majoration exceptionnelle d'impôt sur les sociétés	100
<i>Art. 36</i> : Régime fiscal des sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires	102
<i>Art. 43</i> : Création d'un « éco-prêt à taux zéro collectif » ouvert aux syndicats de copropriétaires.....	103

23.– PLUS-VALUES ET PATRIMOINE PROFESSIONNELS	104
23-10.– Loi de finances initiale pour 2007	104
<i>Art. 60</i> : Extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque	104
23-17.– Loi de finances initiale pour 2010	104
<i>Art. 31</i> : Neutralisation des opérations d'échange de titres en présence de reports antérieurs	104
23-18.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009	105
<i>Art. 34</i> : Réforme de l'imposition des revenus patrimoniaux des organismes sans but lucratif	105
23-20.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010	106
<i>Art. 75</i> : Aménagements du régime fiscal des sociétés d'investissements immobiliers cotées	106
23-21.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011	107
<i>Art. 21</i> : Précision du régime d'exonération des plus-values de cession d'actifs professionnels réalisées par les petites entreprises	107
<i>Art. 22</i> : Exonération des plus-values de cession de bateaux affectés au transport fluvial de marchandises	107
<i>Art. 25</i> : Report de plus-values en cas d'échange de biens immobiliers en vue de la réalisation d'ouvrages d'intérêt collectif	108
<i>Art. 35</i> : Modalités d'imposition de l'indemnisation des avoués	109
24.– RÉGIME DE GROUPE	109
24-04.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009	109
<i>Art. 33</i> : Aménagement du régime de l'intégration fiscale	109
24-05.– Loi de finances initiale pour 2011	113
<i>Art. 13</i> : Assimilation des cessions de titres de participation entre sociétés liées à des cessions au sein de groupes intégrés	113
<i>Art. 14</i> : Création d'un report de crédit d'impôt sur les distributions et intérêts perçus de sociétés étrangères et création d'un mécanisme anti-abus	115
24-07.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011	116
<i>Art. 40</i> : Mécanisme anti-abus en matière de charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participations	116
<i>Art. 41</i> : Aménagement de deux dispositifs anti-abus relatifs aux groupes de sociétés	117
25.– AUTRES IMPOSITIONS DIRECTES SUR LES ENTREPRISES	118
25-01.– Loi de finances initiale pour 2011	118
<i>Art. 24</i> : Adaptation de la taxe sur les véhicules de sociétés	118
<i>Art. 42</i> : Création d'une taxe de risque systémique sur les banques	118
25-02.– Première loi de finances rectificative pour 2011	119
<i>Art. 16</i> : Création d'une contribution exceptionnelle sur la provision pour hausse de prix mise à la charge des entreprises du secteur pétrolier	119
III.– TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	121
32.– TAUX	123
32-01.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011	123
<i>Art. 13</i> : Création d'un second taux réduit de TVA	123
32-02.– Première loi de finances rectificative pour 2012	125
<i>Art. 2</i> : Instauration de la TVA dite « compétitivité »	125

33.– OBLIGATIONS DES REDEVABLES – RECOUVREMENT	128
33-01.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010.....	128
<i>Art. 50</i> : Création d'un régime de consolidation du paiement de la TVA	128
<i>Art. 72</i> : Modalités de régularisation de la TVA pour les contribuables relevant du régime simplifié d'imposition	130
33-02.– Première loi de finances rectificative pour 2012	131
<i>Art. 16</i> : Autoliquidation de taxe sur la valeur ajoutée pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur établi en France à des fins autres que leurs consommation ou utilisation par l'acquéreur identifié en France.....	131
IV.– ENREGISTREMENT - IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE – TAXES DIVERSES	133
41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT	135
41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005	135
<i>Art. 21</i> : Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas d'apports à une holding durant l'engagement individuel de conservation.....	135
41-15.– Loi de finances rectificative pour 2007	136
<i>Art. 31</i> : Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas de donation de titres faisant l'objet d'un engagement individuel de conservation.....	136
41-16.– Loi de finances initiale pour 2009	136
<i>Art. 12</i> : Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas d'apports avec soulte à une holding durant l'engagement individuel de conservation	136
41-17.– Loi de finances initiale pour 2010	137
<i>Art. 34</i> : Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas d'augmentation de la participation de sociétés interposées dans le capital d'une société soumise à engagement de conservation	137
41-18.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010.....	138
<i>Art. 19</i> : Application du droit de partage aux réincorporations de donations antérieures dans une donation-partage.....	138
41-19.– Première loi de finances rectificative pour 2011	139
<i>Art. 7</i> : Augmentation de six à dix ans du délai de rappel fiscal des donations et augmentation du droit de partage	139
<i>Art. 8</i> : Suppression des réductions de droits de donation liées à l'âge du donateur.....	140
<i>Art. 9</i> : Obligation de révéler les dons manuels et imposition de ces dons sur leur valeur au jour de leur déclaration	141
<i>Art. 11</i> : Aménagements du prélèvement sur les capitaux décès versés dans le cadre de contrats d'assurance-vie	141
41-20.– Loi de finances initiale pour 2012	142
<i>Art. 4</i> : Droit de partage applicable en cas de convention de divorce présentée au juge avant le 31 juillet 2011	142
42.– MUTATIONS À TITRE ONÉREUX	143
42-01.– Première loi de finances rectificative pour 2010	143
<i>Art. 16</i> : Aménagements des droits de mutation à titre onéreux applicables aux opérations immobilières	143
42-02.– Loi de finances initiale pour 2012	144
<i>Art. 3</i> : Réforme du droit d'enregistrement des cessions de droits sociaux	144
42-03.– Première loi de finances rectificative pour 2012	145
<i>Art. 5</i> : Création d'une taxe sur les transactions financières	145

44.– DROITS DE TIMBRE - DROITS ET TAXES DIVERS.....	146
44-07.– Loi de finances initiale pour 2007.....	146
<i>Art. 25</i> : Allègement de la taxation des jeux automatiques installés dans les lieux publics	146
44-10.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009.....	147
<i>Art. 54</i> : Volet fiscal de la réforme portant fusion des professions d’avocats et d’avoués.....	147
44-11.– Loi de finances initiale pour 2011.....	147
<i>Art. 27</i> : Création d’une taxe sur les services de publicité en ligne.....	147
44-12.– Première loi de finances rectificative pour 2011.....	148
<i>Art. 44</i> : Obligation de licence pour la vente de tabac dans les DOM	148
44-13.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2011.....	149
<i>Art. 9</i> : Taxation sur les conventions d’assurance.....	149
44-14.– Loi de finances initiale pour 2012.....	150
<i>Art. 20</i> : Adaptation de la taxe sur les services de télévision affectée au Centre national de cinéma	150
<i>Art. 26</i> : Création d’une contribution sur certaines boissons contenant des sucres ajoutés.....	151
<i>Art. 27</i> : Création d’une contribution sur certaines boissons contenant des édulcorants de synthèse et ne contenant pas de sucres ajoutés	152
<i>Art. 79</i> : Taxe sur les loyers élevés des micrologements	152
<i>Art. 90</i> : Financement du recueil et du traitement des réclamations des téléspectateurs relatives aux brouillages causés par les réseaux de la bande 800 MHz.....	154
44-15.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011.....	155
<i>Art. 67</i> : Mesures relatives à la fiscalité des tabacs.....	155
<i>Art. 68</i> : Modification de la taxation des déchets issus de la fabrication, la transformation ou le stockage des alcools et des boissons alcooliques	156
<i>Art. 72</i> : Réduction de la taxe d’aéroport.....	157
<i>Art. 79</i> : Réforme de la redevance d’archéologie préventive	157
44-16.– Première loi de finances rectificative pour 2012.....	158
<i>Art. 27</i> : Exonération de droits d’accises sur l’alcool pur acquis par les pharmaciens d’officine	158
45.– IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE.....	159
45-02.– Loi de finances initiale pour 2008.....	159
<i>Art. 15</i> : Assouplissement des dispositifs d’exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit et d’impôt de solidarité sur la fortune en cas d’engagement de conservation	159
45-03.– Loi de finances rectificative pour 2007.....	161
<i>Art. 41</i> : Exonération partielle d’impôt de solidarité sur la fortune en cas de donation ou de cession de titres de sociétés interposées dans le cadre d’un engagement de conservation	161
45-06.– Loi de finances initiale pour 2011.....	161
<i>Art. 38</i> : Aménagements de la réduction d’impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME.....	161
<i>Art. 40</i> : Aménagements de la réduction d’impôt de solidarité sur la fortune au titre des dons versés à certaines associations d’utilité publique	164
45-07.– Première loi de finances rectificative pour 2011.....	164
<i>Art. premier</i> : Réforme de l’impôt de solidarité sur la fortune.....	164
<i>Art. 3</i> : Aménagement de la clause de remploi des sommes ouvrant droit à la réduction d’impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME.....	165
<i>Art. 4</i> : Allongement en 2011 de la période de souscription des fonds d’investissement ouvrant droit à la réduction d’impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME.....	166
<i>Art. 12</i> : Possibilité pour de nouveaux associés de souscrire un engagement collectif de conservation afin de bénéficier des exonérations partielles de droits de mutation à titre gratuit et d’impôt de solidarité sur la fortune	166

<i>Art. 14</i> : Imposition des biens et droits placés dans un trust	167
<i>Art. 39</i> : Aménagements du régime des biens professionnels	168
<i>Art. 40</i> : Absence de prise en compte des créances détenues par les non-résidents sur des sociétés à prépondérance immobilière dans la valorisation des parts qu'ils détiennent dans ces sociétés	168
45-08.– Loi de finances initiale pour 2012	169
<i>Art. 25</i> : Modification du régime des holdings permettant de bénéficier de réductions d'impôt sur le revenu ou d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME	169
45-09.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011	169
<i>Art. 57</i> : Mise à disposition des contribuables d'informations relatives aux transactions immobilières par voie électronique	169
V.– FISCALITÉ LOCALE	171
51.– TAXES FONCIÈRES	173
51-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010	173
<i>Art. 38</i> : Exonération de taxe foncière au profit des immeubles du patrimoine universitaire confié à des sociétés de projet	173
51-03.– Première loi de finances rectificative pour 2011	174
<i>Art. 31</i> : Plafonnement de la taxe foncière afférente à l'habitation principale en fonction du revenu ...	174
54.– TAXE PROFESSIONNELLE, CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE ET IMPOSITIONS FORFAITAIRES SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAU	175
54-12.– Loi de finances rectificative pour 2008	175
<i>Art. 110</i> : Réduction de la valeur locative pour les immeubles de logements issus de la transformation de locaux industriels	175
54-18.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011	178
<i>Art. 51</i> : Cotisation minimum de CFE	178
55.– DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES	179
55-11.– Loi de finances rectificative pour 2007	179
<i>Art. 27</i> : Allègement de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite	179
<i>Art. 71</i> : Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales	180
55-14.– Loi de finances initiale pour 2010	182
<i>Art. 97</i> : Modernisation du régime de la taxe de balayage	182
55-15.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010	183
<i>Art. 28</i> : Réforme de la fiscalité de l'urbanisme	183
<i>Art. 31</i> : Mesures de financement du Grand Paris	187
<i>Art. 33</i> : Majoration du plafond du versement transport en cas de réalisation d'une infrastructure de transport collectif en site propre	189
<i>Art. 34</i> : Révision des valeurs locatives foncières des locaux professionnels	190
<i>Art. 35</i> : Création d'une taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres occupées à titre d'habitat principal	193
<i>Art. 37</i> : Modalités d'application de la taxe de balayage	194
55-17.– Loi de finances initiale pour 2012	195
<i>Art. 97</i> : Modalités de mise en place d'une part variable incitative de la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères	195
55-18.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011	197
<i>Art. 52</i> : Création d'une redevance sur les gisements d'hydrocarbures en mer	197
<i>Art. 75</i> : Toiletage du régime de la taxe sur la publicité extérieure	198
55-19.– Première loi de finances rectificative pour 2012	199
<i>Art. 28</i> : Majoration de la valeur locative des terrains à bâtir	199

VII.– FISCALITÉ AGRICOLE	201
70-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010	203
<i>Art. 15</i> : Aménagement des modalités d’appréciation du montant des recettes accessoires pour l’application du régime des bénéfices agricoles aux jeunes agriculteurs	203
70-04.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011.....	204
<i>Art. 66</i> : Prorogation du remboursement partiel de TIC au profit des agriculteurs	204
VIII.– FISCALITÉ DE L’ÉNERGIE ET DE L’ENVIRONNEMENT	205
80-15.– Loi de finances initiale pour 2011.....	207
<i>Art. 29</i> : Extension des possibilités d’utilisation des huiles végétales pures dans les véhicules des collectivités territoriales	207
<i>Art. 36</i> : Aménagement des avantages fiscaux à l’investissement dans la production d’énergie photovoltaïque.....	208
80-16.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010.....	211
<i>Art. 44</i> : Abaissement des seuils du « malus » automobile	211
<i>Art. 45</i> : Aménagement de la TGAP sur les déchets ménagers.....	211
<i>Art. 47</i> : Création d’une TGAP sur les sacs de caisse en plastique non biodégradable	213
<i>Art. 49</i> : Modification des dispositions relatives à l’éco-taxe poids lourds.....	213
80-17.– Première loi de finances rectificative pour 2011	219
<i>Art. 17</i> : Exonération de taxe intérieure de consommation pour les installations de cogénération hors obligation d’achat.....	219
80-18.– Loi de finances initiale pour 2012	220
<i>Art. 18</i> : Mise en conformité communautaire du financement des attributions de quotas de CO ₂ pour les nouveaux entrants.....	220
<i>Art. 21</i> : Réduction d’un avantage fiscal sur le fioul domestique utilisé à usage professionnel	221
IX.– RECOUVREMENT – CONTRÔLE	223
90-13.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009	225
<i>Art. 20</i> : Contrôle des organismes percevant des dons ouvrant droit à des avantages fiscaux	225
90-14.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010.....	226
<i>Art. 52</i> : Simplification des procédures fiscales et douanières.....	226
<i>Art. 55</i> : Harmonisation des procédures de recouvrement forcé au sein de la direction générale des finances publiques.....	227
<i>Art. 69</i> : Restriction à la suspension du recouvrement en cas de procédure amiable.....	230
90-15.– Première loi de finances rectificative pour 2011	231
<i>Art. 51</i> : Contrôle de l’achat au détail de métaux.....	231
90-16.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011.....	232
<i>Art. 53</i> : Modernisation du recouvrement	232
<i>Art. 58</i> : Extension du délai de reprise de 10 ans à l’ensemble des avoirs détenus à l’étranger et non déclarés	233
<i>Art. 59</i> : Mise en conformité communautaire des procédures d’assistance administrative.....	234
90-17.– Première loi de finances rectificative pour 2012.....	235
<i>Art. 18</i> : Dérogations au secret professionnel en matière fiscale	235
<i>Art. 21</i> : Renforcement des pouvoirs d’enquête des fonctionnaires et agents assermentés de l’Autorité de régulation des jeux en ligne	236
ANNEXE : DISPOSITIONS FISCALES D’APPLICATION DIRECTE	237
EXAMEN EN COMMISSION	241

INTRODUCTION

L'examen des conditions de l'application des dispositions fiscales s'inscrit pleinement dans la fonction de contrôle de l'action du Gouvernement qui constitue l'une des missions du Parlement prévues par l'article 24 de la Constitution.

C'est dans cette perspective que le Rapporteur général souhaite assurer la continuité des travaux de ses prédécesseurs en faisant le point sur l'application des dispositions fiscales contenues dans les lois de finances. Le présent rapport a donc pour objectif d'examiner les conditions juridiques de l'application des dispositions fiscales, en s'efforçant de répondre aux questions suivantes : les textes réglementaires requis ont-ils été pris ? Les administrations et les contribuables ont-ils été informés de façon satisfaisante des dispositions nouvelles ? Leur portée a-t-elle été suffisamment explicitée pour en garantir la mise en œuvre effective ? En revanche, il n'a pas vocation à se prononcer sur le bien-fondé des mesures étudiées dont il ne vaut en cas aucun cas validation.

Conformément à la méthode retenue dans les précédents travaux de la commission des Finances, le présent rapport porte d'abord sur le suivi des dispositions fiscales adoptées dans les lois de finances promulguées avant le 1^{er} janvier 2011, qui, à la date du 1^{er} juin 2011, c'est-à-dire dans le précédent rapport de même nature (n° 3631 du 6 juillet 2011), n'avaient pas encore fait l'objet des textes d'application nécessaires. Elle prend également en compte les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2012 et dans les lois de finances rectificatives pour 2011 et pour 2012 promulguées depuis.

Au total, elle analyse les conditions d'application de 249 articles contenus dans 17 lois promulguées entre décembre 2004 et mars 2012. Cette application est appréciée compte tenu des textes dont la commission des Finances a eu connaissance à la date du 1^{er} juin 2012.

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

ÉTAT DE L'APPLICATION DES DISPOSITIONS FISCALES AU 1^{ER} JUIN 2012

Textes	Articles pris en compte	Articles		
		D'application directe	Ayant fait l'objet d'un texte d'application	En attente de texte d'application
LFR 2005	1	–	1	–
LFI 2007	2	–	1	1
LFR 2007	4	–	4	–
LFI 2008	5	3	2	–
LFI 2009	4	1	2	1
LFR 2008	1	–	1	–
2 ^{ème} LFR 2009	1	1	–	–
LFI 2010	4	–	2	2
3 ^{ème} LFR 2009	11	2	6	3
1 ^{ère} LFR 2010	1	–	1	–
LFI 2011	32	6	16	10
4 ^{ème} LFR 2010	29	2	20	7
1 ^{ère} LFR 2011	33	8	17	8
2 ^{ème} LFR 2011	6	2	4	–
LFI 2012	54	23	17	14
4 ^{ème} LFR 2011	44	21	11	12
1 ^{ère} LFR 2012	17	9	3	5
TOTAL	249	78	108	63

On rappellera que :

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

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

L'appréciation du caractère complet ou non de la publication des textes d'application nécessaires ne va pas sans donner parfois lieu à quelques incertitudes, voire ambiguïtés. En effet, les dispositifs qui ne sont pas d'application directe nécessitent, selon les cas, un ou plusieurs décrets, arrêtés, instruction fiscales, ou peuvent également être précisés par des rescrits publiés, voire exigent une combinaison de ces différentes modalités. De même, l'applicabilité des dispositifs, parfois complexes et comprenant plusieurs volets, peut également ne pas être totale mais seulement partielle. Par souci de simplification, a été retenu le principe favorable consistant à considérer comme en attente d'un texte d'application uniquement les articles n'ayant fait l'objet d'aucune mesure réglementaire publiée.

Au total, parmi les 249 dispositions fiscales prises en compte dans le présent rapport, 63, soit un quart, demeurent en attente de texte d'application. Parmi celles-ci, seules 7 concernent des textes votés avant la fin 2009, soit il y a plus de deux ans et demi. Peuvent être citées à titre d'exemple :

– l'extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque (art. 60 de la loi de finances initiale pour 2007),

– l'aménagement du régime fiscal applicable au dispositif dit « Malraux » pour les dépenses postérieures au 1^{er} janvier 2009 (art. 84 de la loi de finances initiale pour 2009),

– ou encore l'uniformisation du régime d'imposition des revenus patrimoniaux des organismes sans but lucratif (art. 34 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009).

S'agissant des dispositions nouvelles récentes, sur les 54 dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2012, 40 étaient pleinement en application au 1^{er} juin 2012, c'est-à-dire plus des deux tiers, soit que cette application ne nécessite pas, selon l'administration, de dispositions particulières (23 articles), soit que les textes d'application nécessaires ont déjà été pris (17 articles).

S'agissant des lois de finances rectificatives pour 2011, le taux d'application atteint 76 %, 63 des 83 articles fiscaux de ces textes ayant soit fait l'objet d'un texte d'application, soit reçu application sans nécessiter de mesure réglementaire.

Les articles sont présentés, conformément à l'usage de l'ensemble de la législature, par grande nature d'imposition et par loi, dans leur ordre chronologique de promulgation.

I.- FISCALITÉ DES PERSONNES

10.– DISPOSITIONS GÉNÉRALES

10-01.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 22

Aménagement des modalités de prise en compte de certains revenus réalisés pour le calcul du bouclier fiscal en 2011 et 2012

a) Contenu :

Cet article précise les modalités de prise en compte des produits des plans, bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie pour le calcul du bouclier fiscal, en retenant au titre des revenus réalisés le montant des produits soumis aux contributions et prélèvements sociaux pour la détermination du droit à restitution, c'est-à-dire le montant des revenus tel qu'inscrit en compte mais avant imposition aux contributions et prélèvements sociaux.

b) Application :

L'instruction 13 A-1-12 (BOI n° 21 du 27 février 2012) a détaillé ces nouvelles modalités de calcul pour les revenus réputés réalisés à leur inscription en compte, les revenus des plans d'épargne populaire exprimés en unités de compte et les revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature.

*
* *

10-02.– Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 5

Généralisation de l'autoliquidation du bouclier fiscal dès 2011

a) Contenu :

Cet article aménage les modalités d'exercice du droit à restitution acquis en 2011 et 2012 pour les seuls redevables de l'ISF au titre de ces deux années, d'une part, en généralisant le recours à la procédure d'autoliquidation du droit à restitution (à savoir l'utilisation de la créance en moyen de paiement de certaines impositions) et, d'autre part, en prévoyant des modalités spécifiques d'exercice de cette procédure d'autoliquidation (l'imputation exclusive sur l'ISF dû au titre de l'année d'acquisition du droit à restitution).

b) Application :

L'instruction 13 A-1-12 (BOI n° 21 du 27 février 2012) a commenté ces aménagements des modalités d'exercice du droit à restitution acquis en 2011 et 2012. Elle prévoit notamment une mesure de tempérament (qui a déjà fait l'objet d'un rescrit publié le 27 décembre 2011) pour les contribuables n'ayant pas utilisé, au 30 septembre 2011 ou à la date limite de paiement de l'ISF en 2012, leur droit à restitution en paiement de l'ISF exigible à cette date. Elle précise également les conditions de report de la fraction du droit à restitution non imputée sur les cotisations d'ISF dues au titre des années suivantes, ainsi que les conditions de restitution du reliquat de la créance née du droit à restitution acquis en 2011 ou 2012.

*
* *

Article 30

Abrogation du bouclier fiscal en 2013

a) Contenu :

Cet article supprime le droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu à compter du 1^{er} janvier 2013. Le bouclier fiscal s'applique donc pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010 ou établies au regard du patrimoine ou de la situation constatés au 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

L'instruction 13 A-1-12 (BOI n° 21 du 27 février 2012) a commenté l'entrée en vigueur de cette abrogation différée.

*
* *

11.- IMPÔT SUR LE REVENU ET PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

11-18.- Loi de finances initiale pour 2009

Article 84

Aménagement du régime fiscal applicable au dispositif « Malraux »

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

b) Application :

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

*
* *

Article 87

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

a) Contenu :

Le présent article plafonne l'avantage en impôt pouvant être retiré par un contribuable de la combinaison des dispositions des articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B qui prévoient des réductions d'impôt au titre d'investissements en outre-mer. Pour rappel, l'application de ce plafond a également été étendue à la réduction d'impôt en faveur des investissements immobiliers en outre-mer dans le secteur du logement social, introduite à l'article 40 de la loi pour le développement économique des outre-mer (n° 2009-594 du 27 mai 2009) et codifiée à l'article 199 *undecies* C.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Application :

L'instruction fiscale 5-B-17-11 (BOI n° 86 du 29 décembre 2011) commente ces dispositions. En premier lieu, elle précise que le plafonnement spécifique s'applique au montant de dépense fiscale au titre des investissements réalisés en outre-mer en préalable à l'application du plafonnement global des avantages fiscaux prévu par l'article 200-0 A du CGI. Des précisions sur l'articulation entre ces deux plafonnements seront apportées dans une prochaine instruction.

En deuxième lieu, l'instruction souligne que les reports de fractions de réduction d'impôt non imputées au titre de l'année de réalisation de l'investissement sur les cinq années suivantes sont soumis au plafonnement spécifique, à l'exclusion toutefois de ceux résultant d'avantages en impôt acquis avant 2009.

En troisième lieu, la loi n'ayant pas précisé l'ordre d'imputation des réductions d'impôt sur le montant d'imposition avant l'application du plafonnement, l'instruction prévoit qu'il convient de retenir la solution la plus favorable au contribuable, soit, en principe, d'imputer en premier lieu la réduction d'impôt au titre de l'article 199 *undecies* A (qui ne bénéficie pas de mécanisme de report sur les années suivant celle donnant droit à la réduction d'impôt), puis les reports des réductions d'impôt prévues aux articles 199 *undecies* C et 199 *undecies* B, puis les réductions d'impôt mentionnées à ces deux mêmes articles par ordre décroissant de taux de rétrocession minimum et acquises au titre de l'année d'imposition.

Cet ordre d'imputation pour le calcul du montant final de la réduction d'impôt diffère toutefois si, le contribuable n'optant pas pour le plafonnement de 15 %, s'applique le plafonnement en valeur absolue. Cette différence tient à la nécessité de calculer pour chacune des réductions d'impôt concernées le montant de la rétrocession qui n'est pas soumise au plafonnement.

Dans cette hypothèse, il convient de calculer la part de chaque dispositif dans le total de l'avantage en impôt non rétrocédé et non reporté, en imputant par priorité sous le plafond de 40 000 euros les réductions d'impôt pour lesquelles le taux de rétrocession est le plus élevé. L'excédent d'avantage non rétrocédé perdu du fait du plafonnement sera donc constitué en priorité des réductions sans rétrocession puis de celles pour lesquelles le taux de rétrocession est le plus faible.

*
* *

11-21.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 19

Aménagement du régime d'imposition des revenus différés

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

b) Application :

L'instruction fiscale 5-B-17-12 (BOI n° 40 du 3 avril 2012) souligne que, le coefficient multiplicateur et diviseur applicable aux revenus différés pour limiter les ressauts d'imposition étant déterminé par le nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement augmenté de un, la durée entre l'échéance normale de versement et le versement effectif est désormais sans incidence sur le calcul du quotient. Il est également précisé que l'année du versement effectif est comptée pour un quels que soient le montant du revenu différé, la durée de la non perception et la date du versement.

L'instruction rappelle également que, lorsqu'une même catégorie de revenu est constituée de revenus ordinaires et de revenus différés ou exceptionnels, il convient de calculer le revenu total net de la catégorie, puis de le ventiler au prorata des deux catégories de revenus pour obtenir le revenu catégoriel net éligible au système de quotient de sorte à prendre en compte le plafonnement éventuel de certains abattements (à l'instar de l'abattement au titre des frais professionnels).

Par ailleurs, si le contribuable à la possibilité de déduire des déficits ou des montants de son revenu global, ceux-ci le sont en priorité sur la masse des revenus nets catégoriels ordinaires, le solde s'imputant sur les revenus catégoriels imposés selon le système du quotient pour la totalité de leur montant.

En annexe, l'instruction précise la définition des revenus exceptionnels en listant un certain nombre d'exemples.

*

* *

11-22.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 12

Aménagement de la réduction d'impôt pour investissement dans le logement social outre-mer

a) Contenu :

Cet article prévoit deux aménagements au régime de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement immobilier social en outre-mer par des personnes physiques, telle que prévue à l'article 199 *undecies* C du code général des impôts.

En premier lieu, il est spécifié que l'opération peut prendre la forme d'un crédit-bail immobilier. Il s'agit d'une précision au regard de la rédaction antérieure qui n'entraîne pas de modification de fond pour le fonctionnement de la réduction d'impôt.

Par ailleurs, l'avantage lié à ce type d'investissement est renforcé. En effet, l'article 199 *undecies* C dans sa rédaction initiale prévoyait que le bénéfice de la réduction d'impôt s'applique dans le cas d'un investissement réalisé par l'intermédiaire d'une société civile de placement immobilier, d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues uniquement par des contribuables domiciliés en France et à la condition que ses actions aient pour objet exclusif l'acquisition, la construction et la location de logements éligibles à la réduction d'impôt, ou d'une société dont les parts ou les actions sont détenues, directement ou par l'intermédiaire d'une société unipersonnelle à responsabilité limitée, par des contribuables domiciliés en France dont la quote-part des revenus de la société est imposée en leur nom à l'impôt sur le revenu.

Dans ce dernier cas, le présent article ajoute que les sociétés de portage, par l'intermédiaire desquelles l'investissement est réalisé, pourront ouvrir leur capital aux sociétés anonymes d'HLM. La réduction d'impôt sera donc pratiquée par les associés dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société au titre de l'année au cours de laquelle les parts ou actions sont souscrites, sous réserve des parts détenues par les sociétés HLM.

Cet aménagement se traduit concrètement par l'instauration d'un double avantage en faveur de ces investissements, puisque les contribuables, associés au sein d'une même société aux sociétés d'HLM, pourront désormais bénéficier des financements privilégiés auxquels ces dernières ont droit, en plus de la réduction d'impôt prévue pour ces mêmes investissements.

b) Application :

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

*
* *

Article 18

**Alignement du traitement fiscal des activités illicites
sur les activités occultes**

a) Contenu :

Cet article vise à résoudre le paradoxe selon lequel le traitement fiscal des activités occultes illicites pouvait apparaître plus favorable que celui des activités occultes licites en alignant le traitement fiscal des premières sur celui des secondes.

Dans un premier temps, il redéfinit la notion d'activité occulte. À présent, l'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et, soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite.

Dans un second temps, il aligne les sanctions prévues sur le plan fiscal pour l'ensemble des activités occultes, qu'elles soient licites ou illicites.

Le délai de reprise de l'administration applicable aux activités occultes illicites en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxe professionnelle, de cotisation foncière des entreprises et de cotisation sur la valeur ajoutée est ainsi porté de trois ans à dix ans, à l'instar du délai appliqué aux activités occultes licites, et ce, pour les délais venant à expiration après le 31 décembre 2009. En effet, auparavant la distinction établie par les juridictions administratives entre les activités occultes licites et les activités occultes illicites ne permettait pas d'appliquer les sanctions prévues pour ces premières aux secondes. Le délai de reprise était donc celui de droit commun.

La procédure d'imposition d'office sans envoi préalable d'une mise à demeure, jusqu'alors appliquée aux seules activités occultes licites, s'applique désormais aux activités occultes illicites pour les procédures de contrôle intervenant à compter du 1^{er} janvier 2010.

Enfin, les activités occultes, licites ou illicites, et soumises ou non à la TVA, sont explicitement exclues des régimes d'imposition des micro-entreprises à compter de l'imposition des revenus de 2009. Les contribuables concernés seront donc imposés selon le régime réel. Pour rappel, ces activités se voient appliquer la majoration de 80 % des droits mis à la charge du contribuable prévue à l'article 1728 du CGI.

b) Application :

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

*
* *

Article 19

Lutte contre les activités lucratives non déclarées

a) Contenu :

Cet article vise à introduire deux nouveaux dispositifs afin de faciliter le travail mené par les agents fiscaux en matière de lutte contre les activités lucratives non déclarées. Le premier permet d'établir une présomption de revenu pour les contribuables se livrant à un trafic illicite constituant l'une des infractions visées par le dispositif. Le second introduit une évaluation forfaitaire du revenu global imposable à l'impôt sur le revenu pour les personnes disposant d'un train de vie fortement disproportionné au regard de leurs revenus déclarés.

Le nouvel article 1649 *quater-0 B bis* du code général des impôts précise les modalités d'application du dispositif de présomption de revenus. Dans le cadre des procédures prévues par le code pénal permettant de constater la libre disposition de biens ou de sommes d'argent (qu'il s'agisse d'une enquête de flagrance, d'une enquête préliminaire ou d'une information judiciaire) et de la transmission de cette information à l'administration fiscale par le ministère public, l'autorité judiciaire ou les agents et officiers de police judiciaire, l'administration peut présumer que le contribuable concerné a perçu un revenu imposable équivalent à la valeur vénale de ce bien ou à ces sommes d'argent au titre de l'année au cours de laquelle cette disposition a été constatée.

Cette présomption ne s'applique que si la possession des biens et sommes d'argent est liée à une des infractions pénales suivantes : crimes et délits de trafic de stupéfiants, crimes de fausse monnaie, crimes et délits en matière de législation sur les armes, délits à la réglementation sur les alcools et tabacs et délits de contrefaçon.

Afin de pouvoir appréhender de la même façon un vendeur et un acheteur lors de la conclusion d'un trafic, l'article spécifie que la présomption peut porter sur les biens objet des infractions (par exemple, la drogue), les biens ayant servi à commettre l'infraction (par exemple, une voiture) et les sommes d'argent constituant le produit direct de ces infractions. Par ailleurs, les personnes sur lesquelles porte la présomption doivent nécessairement avoir eu la libre disposition de ces biens. Cette précision permet de ne viser que les véritables propriétaires des biens.

Cette présomption est une présomption simple et elle peut être combattue par tous les moyens. Si une preuve contraire était apportée, l'article prévoit qu'elle serait appréciée dans le cadre des procédures de contrôle sur pièces ou d'examen contradictoire de situation fiscale personnelle.

D'un point de vue pratique, l'article introduit une nouvelle procédure d'imposition. Les agents des impôts, destinataires de l'information ayant permis d'établir la présomption de revenus, peuvent modifier sur ce fondement la base d'imposition du contribuable à condition que cette décision soit prise par un agent de catégorie A, détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'État. Par la suite, les revenus ainsi déterminés sont imposés à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux au titre de l'année au cours de laquelle la disposition a été constatée. Ils sont soumis à une majoration de 80 % des droits rappelés, à l'instar de la majoration pratiquée en cas de découverte d'une activité occulte.

Par ailleurs, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale, les agents des impôts peuvent dresser à l'encontre du contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale. À nouveau, seul un agent de catégorie A pourra prendre la décision de mise en œuvre de cette procédure.

À ce dispositif de présomption de revenu, s'ajoute la création d'une mesure d'évaluation forfaitaire du revenu global. L'article prévoit en effet la création d'un nouvel article 1649 *quater-0 B ter* selon lequel l'administration fiscale est autorisée, sur le fondement d'informations transmises par les agents ou officiers de police judiciaire témoignant d'une disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, à porter la base d'imposition à l'impôt sur le revenu à une somme forfaitaire déterminée en appliquant aux éléments de train de vie retenus un barème défini par l'article.

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

Les éléments de train de vie pris en compte sont la résidence principale, les résidences secondaires, les voitures, les motocyclettes, les clubs de sports ou de loisirs, les voyages, les appareils électroménagers et les articles de joaillerie et métaux précieux. Si le contribuable dispose de plus de quatre de ces éléments, une majoration de 50 % est opérée sur la somme forfaitaire d'imposition supplémentaire (le cas échéant, cette majoration est prise en compte pour l'appréciation de la disproportion marquée). Les revenus déterminés dans ces conditions sont soumis à l'impôt sur le revenu, à la CSG et à la CRDS.

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

Pour ces deux nouveaux dispositifs, si plusieurs personnes disposent conjointement des biens, sommes ou éléments de train de vie visés, la base de revenu imposable supplémentaire est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles.

b) Application :

Le décret n° 2010-672 du 18 juin 2010 relatif aux agents compétents pour exercer les attributions prévues au I *bis* de l'article L. 16-0 BA et à l'article L. 76 AA du livre des procédures fiscales n'appelle pas de commentaires.

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

*

* *

Article 35

Aménagement du régime du mécénat

a) Contenu :

Cet article étend le régime fiscal du mécénat aux dons consentis au profit d'organismes étrangers situés dans un État de l'Union européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale, à la condition que l'organisme bénéficiaire poursuive certains objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes éligibles au dispositif dont le siège est situé en France.

Ces organismes étrangers peuvent déposer une demande d'agrément auprès de l'administration française afin d'assurer l'éligibilité des dons qui leur sont accordés. Dans le cas où l'organisme n'a pas sollicité d'agrément, le donateur doit produire, dans le délai légal de dépôt de déclaration, les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit ces mêmes objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes français éligibles. En l'absence de ces documents, la réduction d'impôt fera l'objet d'une reprise.

Ces dispositions s'appliquent aux dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

Le décret n° 2011-225 du 28 février 2011 fixant les conditions d'application du 4 *bis* des articles 200 et 238 *bis* et du I de l'article 885-0 V *bis* A du code général des impôts pour les dons et les versements effectués au profit d'organismes dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou partie à l'espace économique européen détaille les conditions relatives à l'obtention d'un agrément de la part du ministre chargé du budget, ainsi que sa durée. **L'arrêté du 28 février 2011** fixant les modalités d'application de la procédure d'agrément n'appelle pas de commentaires.

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

*
* *

Article 95

Transformation en réduction d'impôt de la déduction du revenu global des contribuables qui réalisent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel

a) Contenu :

Cet article transforme en réduction d'impôt plafonnée la déduction du revenu global sans limitation des déficits provenant des dépenses engagées par les contribuables en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel. Cette réduction est codifiée au nouvel article 199 *octovies* du CGI.

Les contribuables bénéficiant de cet avantage au titre des espaces naturels qu'ils possèdent sont soit des personnes physiques, soit les associés de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés (ceux-ci bénéficient de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part de dépenses correspondant à leurs droits dans la société). Dans le cas d'une propriété en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part des dépenses correspondant à ses droits indivis sur le bien concerné. La notion d'espace naturel et la nature des dépenses engagées ne sont pas modifiées.

À raison des dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, qu'ils supportent en vue de la protection du patrimoine naturel entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2013, les contribuables concernés peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 25 % de ces dépenses dans une limite annuelle de 10 000 euros (soit une réduction maximale de 2 500 euros par année). Si le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû au titre d'une année d'imposition, le solde peut être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

b) Application :

L'instruction fiscale **5 B-17-12 (BOI n° 59 du 11 juillet 2011)** précise que le bénéfice de la réduction d'impôt n'est pas conditionné par la déclaration dans la catégorie des revenus fonciers des revenus procurés par le bien au profit duquel les dépenses sont engagées. Par conséquent, la réduction d'impôt peut s'appliquer même lorsque ces dépenses sont comprises dans les bénéfices d'une entreprise ou d'une exploitation. Cependant, ces dépenses ne pourront alors plus être déduites du bénéfice imposable.

Dans le cas du versement d'aides ou de subventions pour la réalisation des travaux, leur montant s'impute sur la somme des dépenses éligibles avant application du plafonnement annuel de 10 000 euros de la réduction d'impôt.

L'avantage en impôt ne peut être accordé qu'au titre du règlement définitif des travaux. Toutefois, l'administration fiscale considère que dans le cas d'un paiement des travaux échelonné en plusieurs fois, la dépense est considérée comme intégralement payée à la suite du premier versement. De la même façon, dans le cas d'un crédit à la consommation, le paiement est considéré comme définitif à la date du paiement de la facture des dépenses.

*
* *

11-24.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 6

Contribution supplémentaire de 1 % sur les hauts revenus et les revenus du capital

a) Contenu :

Cet article présente les conditions de mise en œuvre de la contribution supplémentaire de 1 % sur les hauts revenus d'activité et les revenus du capital destinée au financement du système de retraite. Celle-ci se décline en plusieurs relèvements de taux d'un point :

– la majoration de la tranche supérieure du barème de l'impôt sur le revenu (dont le taux est ainsi porté de 40 % à 41 %) ;

– le relèvement de 18 % à 19 % du taux du prélèvement libératoire sur les dividendes et les revenus de placement à revenu fixe, et du taux de la retenue à la source qui s'applique aux revenus distribués par une société française à des personnes physiques ou morales non-résidentes ;

– la majoration de 18 % à 19 % du taux d'imposition des plus-values de cessions de valeurs mobilières et droits sociaux ;

– la majoration du taux de l'avantage tiré de la levée d'options sur actions pour la fraction supérieure à 152 500 euros composée de titres conservés moins de deux ans après la période d'indisponibilité ;

– la majoration du taux forfaitaire applicable aux plus-values immobilières (de 16 % à 19 %).

Cet article précise également que les suppléments d'imposition résultant de ces dispositions ne donnent pas droit à restitution au titre du bouclier fiscal.

En matière d'impôt sur le revenu, la majoration du taux de la dernière tranche s'appliquera pour la première fois en 2011 au titre de l'imposition des revenus de 2010. L'augmentation des taux dérogatoires au barème bénéficiant aux revenus du capital ne s'appliquera quant à elle qu'aux revenus, plus-values, gains et profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

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

*
* *

Article 93

Extension aux sociétés d'économie mixte de la possibilité de prendre des parts dans les sociétés de portage investissant dans l'immobilier locatif social défiscalisé en outre-mer

a) Contenu :

Cet article étend le bénéfice de la réduction d'impôt en faveur du logement locatif social (prévue à l'article 199 *undecies* C du code général des impôts) aux investissements réalisés par l'intermédiaire d'une société de portage dont les parts sont détenues par les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux visés à l'article L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation.

b) Application :

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

*
* *

Article 95

**Modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu des couples
qui se constituent ou se séparent**

a) Contenu :

Cet article vise à simplifier les modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu des foyers dont la situation de famille est modifiée en cours d'année en supprimant l'obligation de recourir à des déclarations multiples.

Ainsi, en cas de mariage, de conclusion ou de rupture d'un PACS, de séparation ou de divorce, les contribuables ne seront plus soumis qu'à une seule déclaration de revenus. Une exception demeure néanmoins en cas d'un décès. Le cas échéant, les règles préexistantes sont maintenues (déclaration commune pour les revenus acquis entre le 1^{er} janvier et la veille du décès, puis déclaration séparée du conjoint ou partenaire survivant du jour du décès au 31 décembre de l'année d'imposition).

Par ailleurs, les couples qui se constituent conservent le choix de déposer une déclaration conjointe ou séparée pour l'ensemble des revenus qu'ils ont perçus au cours de l'année de l'événement (mariage ou conclusion d'un PACS), tandis que les couples qui se séparent sont obligatoirement imposés distinctement au titre des revenus qu'ils ont acquis l'année du divorce, de la séparation de fait ou de la rupture du PACS.

En cas d'imposition séparée, chaque contribuable déclare les revenus dont il a disposé pendant l'année de l'événement, ainsi que la quote-part des revenus communs lui revenant. À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires.

Dans tous les cas, l'option est exercée de manière irrévocable dans les délais de droit commun de dépôt de la déclaration des revenus.

Les règles d'appréciation de la situation de famille sont également simplifiées de façon à ne plus prendre en compte que la situation des personnes au 31 décembre de l'année de l'événement. Cette nouvelle règle s'impose en cas de changements successifs de situation (par exemple, dans le cas d'un mariage menant à un divorce la même année, les personnes divorcées seront considérées comme deux contribuables distincts pour l'imposition des revenus qu'elles auront acquis au cours de cette année).

Parallèlement, les règles d'appréciation des charges de famille sont précisées. Elles sont appréciées au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ou au 31 décembre en cas d'augmentation de ces charges en cours d'année.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2011.

b) Application :

Le décret n° 2012-448 du 3 avril 2012 pris pour application de cet article précise que l'option laissée aux couples qui se sont mariés ou qui ont conclu un PACS au cours de l'année d'imposition de déclarer séparément leurs revenus au titre de cette seule année doit être exercée par les deux contribuables dans les délais impartis. À défaut, ils sont imposés conjointement.

Les revenus personnels sont constitués des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, des rémunérations versées aux gérants et associés de certaines sociétés, des bénéficiaires non commerciaux, des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires agricoles. Les autres types de revenus sont donc considérés comme des revenus communs au titre desquels les contribuables qui ne souhaitent pas être imposés à parts égales devront justifier l'application d'une quote-part de répartition de ces revenus par la production de tout document de nature à établir l'origine de la propriété des biens ou des sommes en question.

L'instruction **5 B-8-12 (BOI n° 25 du 2 mars 2012)** commente ces dispositions.

Si les modalités d'imposition en cas de décès ne sont pas modifiées, il est néanmoins rappelé qu'en cas de remariage du conjoint survivant l'année du décès, les nouvelles règles relatives à la déclaration commune des couples qui se constituent s'appliquent. Par conséquent, deux déclarations sont transmises à l'administration fiscale : une première déclaration au nom du conjoint décédé et du conjoint survivant pour la période allant du 1^{er} janvier à la date du décès, puis une seconde imposition au nom du conjoint survivant et du nouveau conjoint pour la période postérieure au décès, sauf si ces derniers optent pour l'imposition séparée. Dans ce cas, trois impositions sont établies.

Les modalités de répartition des revenus communs et des déficits constatés au titre de l'année d'imposition sont également détaillées. Le principe d'une répartition en parts égales des montants concernés s'applique sauf dans le cas de la justification d'une répartition différente entre les contribuables.

En matière de répartition des charges de famille, il est prévu qu'en cas de désaccord entre les deux contribuables, la majoration éventuelle de quotient familial est attribuée au parent qui bénéficie des revenus les plus élevés, puisqu'il est tenu à ce titre de contribuer de manière prépondérante à l'entretien des enfants en application des articles 205 à 211 du code civil.

Enfin, les contribuables ayant opté pour l'imposition séparée dans le cas d'une union ou se l'étant vu imposée dans le cas d'une séparation, ne sont pas soumis au principe de solidarité fiscale.

*

* *

Article 98

Exclusion des sociétés de participation du champ des sociétés pouvant porter des montages en défiscalisation des investissements productifs en outre-mer

a) Contenu :

Le présent article vise à supprimer la possibilité de bénéficier des dispositifs de défiscalisation en outre-mer pour les sociétés en participation (qu'il s'agisse d'investissements productifs neufs ou d'investissements immobiliers, ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu ou à une déduction de l'impôt dû au titre de l'impôt sur les sociétés). Cette disposition est applicable à compter de l'imposition des revenus de 2011.

b) Application :

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

*
* *

Article 101

Encadrement des activités des cabinets de conseil en défiscalisation

a) Contenu :

Dans un premier temps, le présent article introduit deux nouveaux articles dans le code général des impôts, ainsi que des dispositions propres aux cabinets de défiscalisation ayant leur siège social en outre-mer.

Le nouvel article 242 *septies* prévoit d'encadrer l'activité des cabinets de défiscalisation dont la vocation est l'obtention pour des tiers d'avantages fiscaux spécifiques à l'outre-mer (au titre d'investissements productifs neufs, d'investissements immobiliers ou de bénéfices investis). Si ces cabinets ne sont pas d'ores et déjà conseillers en investissements financiers, ils devront désormais se soumettre aux mêmes obligations (respect du code de bonne conduite prévu à l'article L. 541-8-1 du code monétaire et financier, immatriculation auprès de l'Organisme pour le registre des intermédiaires en assurance).

Ces cabinets seront également contraints de déclarer chaque année à l'administration fiscale les opérations réalisées ouvrant droit à un avantage fiscal, quel que soit leur montant, en précisant notamment la nature et le montant de l'investissement, sa localisation, ses conditions d'exploitation, l'identité de l'exploitant, le montant de la base éligible à l'avantage en impôt (ainsi que, le cas échéant, la part de l'investissement rétrocédé) et les frais de commission demandés aux investisseurs.

Par ailleurs, l'article prévoit une transmission automatique de ces informations au représentant de l'État par l'administration fiscale pour les investissements réalisés dans une collectivité d'outre-mer ou en Nouvelle-Calédonie.

Une mise en concurrence des cabinets de défiscalisation est également introduite dans le cas où le montant de l'investissement ouvrant droit à un avantage en impôt dépasse le seuil conditionnant sa réalisation à un agrément préalable du ministre du budget et qu'il est exploité par une société dont plus de la moitié du capital est détenue par une ou plusieurs personnes publiques.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux investissements réalisés avant la date de promulgation de la loi de finances pour 2011, ainsi qu'aux investissements ayant fait l'objet d'une demande d'agrément avant cette date.

Le nouvel article 1740-00 AB dispose qu'en cas de non-respect de ces obligations, les cabinets seront soumis à une amende égale à 50 % du montant des avantages fiscaux indûment obtenus.

Dans un second temps, l'article prévoit un régime de déclaration particulier aux cabinets de défiscalisation ayant leur siège social en outre-mer : ils ne peuvent désormais plus exercer leur activité professionnelle qu'après l'avoir déclarée au représentant de l'État dans le département ou la collectivité dans lequel se situe leur siège social. Cette déclaration s'accompagne de la présentation, pour chacun des dirigeants et associés, d'un casier judiciaire vierge de toute infraction et de la signature d'une charte de déontologie.

Ces dispositions sont applicables à compter du 1^{er} février 2011.

b) Application :

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

*

* *

Article 104

Déconcentration de la procédure de contrôle de la défiscalisation des investissements productifs en outre-mer

a) Contenu :

Cet article prévoit que l'administration locale (soit, en pratique, la direction régionale des finances publiques) dispose, dans les départements d'outre-mer, d'un pouvoir de contrôle relatif au respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit aux réductions d'impôt au titre d'investissements réalisés dans les territoires ultramarins.

Il précise également que, dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, ces mêmes contrôles demeurent réalisés par des agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

b) Application :

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

*
* *

Article 106

Renforcement du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu

a) Contenu :

Cet article prévoit d'abaisser, à compter de l'imposition des revenus de 2011, le montant du plafonnement global de certains avantages fiscaux propres à l'impôt sur le revenu, défini à l'article 200-0 A du code général des impôts.

Cet article 200-0 A prévoyait que l'effet cumulé des avantages fiscaux visés par la mesure ne pouvait procurer, à compter de l'imposition des revenus de 2010 et sous réserve de l'effet d'investissements engagés antérieurement, une réduction d'impôt supérieure à la somme de 20 000 euros et d'un montant égal à 8 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu.

À compter de l'imposition des revenus de 2011, le montant de la part forfaitaire est ramené à 18 000 euros et le montant de la part proportionnelle à 6 % du revenu imposable.

b) Application :

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

*
* *

Article 107

Abrogation du compte épargne co-développement et du livret d'épargne pour le co-développement

a) Contenu :

Le présent article vise à abroger le compte épargne co-développement introduit par la loi 2006-911 du 24 juillet 2006 relative à l'immigration et l'intégration et le livret d'épargne pour le co-développement créé par la loi

n° 2007-1631 du 20 novembre 2007 relative à la maîtrise de l'immigration, à l'intégration et à l'asile. Conséquemment, la réduction d'impôt accordée au titre des versements effectués sur ce type de compte est également supprimée.

En effet, l'article 199 *quinquies* du code général des impôts prévoyait que les contribuables domiciliés en France pouvaient bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 40 % du montant des sommes versées retenues dans la limite annuelle de 25 % du revenu net global et de 20 000 euros.

b) Application :

L'instruction fiscale **5 B-13-11 (BOI n° 75 du 14 octobre 2011)** précise que l'abrogation du compte épargne codéveloppement et de l'avantage fiscal qui lui était associé conduit à la transformation de ces comptes en des comptes d'épargne ordinaires portant intérêt au même taux que celui fixé conventionnellement par l'établissement bancaire et le titulaire du compte lors de sa création. Ce dernier demeure également contraint d'employer les sommes ayant donné lieu à réduction d'impôt pour le financement d'investissements visés à l'article L. 221-33 du code monétaire et financier. À défaut, un prélèvement de 40 % sur les montants retirés s'applique. Enfin, un certain nombre d'obligations justificatives sont maintenues, relatives à la nature des investissements réalisés et à la possession d'une carte de séjour permettant l'exercice d'une activité professionnelle.

*

* *

11-25.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 53

Allègement des obligations déclaratives des ayants droit l'année du décès

a) Contenu :

Cet article tend à alléger les obligations déclaratives des ayants droit d'une personne décédée au cours de l'année du décès au travers de deux dispositions.

Dans un premier temps, l'obligation de déclaration des revenus au titre de l'impôt sur le revenu dans les six mois suivant le décès est supprimée (elle est néanmoins maintenue en matière d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune). Cette disposition s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2011.

Dans un second temps, l'article prévoit que le notaire chargé de la succession peut produire les déclarations à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune, à la demande des ayants droit, si la succession n'est pas liquidée à la date de production de ces déclarations. Si le notaire accepte cette charge, il devient

personnellement responsable des majorations d'imposition prévues en cas de défaut de déclaration ou de déclaration tardive. En contrepartie, il dispose d'un droit de recours contre les parties. Cette disposition s'applique aux propositions de rectification notifiées à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

L'instruction **5 B-13-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)** commente ces dispositions.

En premier lieu, il est précisé que, si le délai spécifique de production de la déclaration d'ensemble des revenus imposables au nom du défunt est supprimé, ce délai continue de s'appliquer pour les autres déclarations, à l'instar de celle relatives aux bénéficiaires professionnels (BIC, BNC, BA).

En second lieu, l'instruction détaille les délais de déclaration applicables en cas de soumission du défunt à l'impôt de solidarité sur la fortune selon le niveau de patrimoine détenu. En effet, à compter de l'ISF dû au titre de l'année 2012, les contribuables disposant d'un patrimoine compris entre 1,3 million et 3 millions déclarent ce patrimoine sur leur déclaration d'ensemble des revenus. Par conséquent, seuls les ayant-droits des redevables dont la valeur du patrimoine est supérieure à ce seuil demeurent contraint de produire une déclaration d'ISF dans un délai de six mois suivant la date du décès.

*
* *

Article 59

Fiscalisation des prestations de retraite versées sous forme de capital

a) Contenu :

Le présent article modifie les conditions d'imposition des prestations de retraite versées sous forme de capital.

Dans un premier temps, il pose le principe de la prise en compte de ces prestations pour la détermination du revenu global soumis à l'impôt sur le revenu.

Il dispose également que sont imposables à l'impôt sur le revenu les seuls produits attachés aux prestations de retraite versées sous forme de capital dans le cadre d'un contrat souscrit auprès d'une entreprise établie hors de France, si le bénéficiaire justifie que les sommes versées durant la phase de constitution des droits n'étaient pas déductibles du revenu imposable et n'étaient pas afférentes à un revenu exonéré.

Les prestations de retraites versées sous forme de capital sont imposées selon les règles des pensions de retraite, à l'exception de celles versées en exercice des facultés de rachats effectués pour cause d'accidents de la vie (notamment en cas de chômage, d'invalidité ou de décès) qui sont expressément exclues de l'imposition.

Par ailleurs, afin d'atténuer les ressauts d'imposition, cet article prévoit que le montant des prestations de retraite versées sous forme de capital peut, sur demande expresse du contribuable, être divisé par quinze. Le résultat obtenu est alors ajouté au revenu net global afférent à l'année de paiement du capital. L'impôt est alors égal au produit de la cotisation supplémentaire multiplié par quinze. Toutefois, cette disposition ne s'applique qu'aux prestations dont le montant est supérieur à 6 000 euros, lorsque leur montant n'est pas fractionné et que le bénéficiaire justifie que les cotisations versées pendant la phase de constitution des droits étaient déductibles de son revenu imposable ou afférentes à un revenu exonéré. La limite de 6 000 euros est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des prestations de retraites sous forme de capital versées à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

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

*

* *

Article 68

Participation d'un tiers de confiance à la déclaration annuelle de revenus

a) Contenu :

Cet article prévoit que les contribuables qui sollicitent le bénéfice d'une déduction sur le montant de leur revenu global, d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt dans le cadre de la déclaration d'ensemble de leurs revenus peuvent remettre les pièces justificatives des charges ouvrant droit à ces avantages à une personne exerçant la mission de tiers de confiance. En pratique, il s'agit de membres des professions réglementées d'avocat, de notaire ou de l'expertise comptable.

Sur la base d'un contrat conclu avec le contribuable, le tiers de confiance a pour mission de réceptionner les pièces, d'en établir la liste, d'en assurer la conservation jusqu'à l'extinction du délai de reprise et de les transmettre à l'administration sur sa demande.

Pour la mise en œuvre de ce dispositif, les autorités ordinales de ces professions concluent une convention avec l'État, tandis que le professionnel conclut avec l'administration une convention individuelle d'une durée de trois ans dans laquelle il s'engage notamment à télétransmettre aux services fiscaux les déclarations annuelles de ses clients.

En cas de manquement constaté aux obligations contenues dans la convention individuelle, l'administration la résilie et retire au professionnel la faculté d'exercer la mission de tiers de confiance.

L'entrée en vigueur de cette mesure est subordonnée à la parution d'un décret en conseil d'État.

b) Application :

Le décret n° 2011-1997 du 28 décembre 2011 relatif au dispositif de tiers de confiance prévu à cet article n'appelle pas de commentaires.

L'arrêté du 1^{er} mars 2012 présente les modèles de conventions nationale et individuelle.

L'instruction **5 J-1-12 (BOI n° 38 du 29 mars 2012)** précise que le tiers de confiance est tenu de transmettre les pièces justificatives visées par le présent article, leur liste récapitulative ainsi que les montants y figurant dans un délai de trente jours.

Par ailleurs, les autorités ordinales des professions concernées s'engagent à établir et actualiser la liste des professionnels exerçant la mission de tiers de confiance. Cette liste est transmise avant le 30 avril de chaque année à la Direction générale des finances publiques. Ces autorités ont également la charge de définir une politique de contrôle de qualité des membres de ces professions réglementées et de les informer que le non-respect de la convention individuelle conclue avec l'État est sanctionné de leur résiliation.

L'instruction détaille également les conditions de conclusion et de résiliation de la convention individuelle entre l'administration fiscale et le tiers de confiance, et entre ce dernier et son client.

*

* *

11-26.— Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 13

**Exclusion de la défiscalisation en faveur du logement social en outre-mer
du plafonnement spécifique aux réductions d'impôt sur le revenu
applicables en outre-mer**

a) Contenu :

Cet article vise à ne pas appliquer la réduction homothétique de 10 % du taux de certains avantages en impôt à l'impôt sur le revenu prévue par l'article 105 de la loi de finances initiale pour 2011 au plafonnement spécifique des réductions d'impôt au titre d'investissements réalisés en outre-mer pour la seule réduction d'impôt en faveur du logement social.

Par conséquent, deux plafonnements spécifiques, non cumulatifs, doivent désormais être respectés par les contribuables sous peine de perdre une partie de l'avantage fiscal escompté : le premier reprend les seuils en vigueur avant l'application de la réduction homothétique, soit 40 000 euros ou 15 % du revenu imposable, et s'applique uniquement à la défiscalisation des dépenses liées au logement social, tandis que le deuxième, réservé aux autres réductions d'impôt en faveur d'investissements réalisés en outre-mer, est plafonné à hauteur de 36 000 euros ou 13 % du revenu imposable.

Le montant total d'avantage en impôt soumis à ces deux plafonnements demeure ainsi limité à 40 000 euros ou 15 % du revenu imposable. Cependant, pour parvenir à défiscaliser un tel montant d'impôt, le contribuable devra désormais réaliser des investissements dans le logement social lui procurant un montant de réduction d'impôt au moins égal à la différence entre les deux plafonds.

b) Application :

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

*
* *

Article 41

**Aménagement de l'imposition des prestations de retraite versées sous
forme de capital**

a) Contenu :

Cet article vise à réformer les modalités d'imposition des retraites versées sous forme de capital de source française ou étrangère prévues par l'article 163 *bis* du CGI. Dans le cas des prestations de source française, sont visées plus précisément les sorties en capital qui peuvent être réalisées dans le cadre des plans d'épargne retraite populaires (PERP) et des contrats du régime Préfon.

L'article substitue ainsi à un système d'imposition reposant sur un quotient de quinze (appliqué sur option expresse du contribuable et à la condition que le montant de la prestation soit supérieur à 6 000 euros) un taux de prélèvement libératoire de 7,5 %. Ce taux est assis sur le capital versé, quel que soit son montant, diminué d'un abattement de 10 % non plafonné.

Le contribuable qui souhaite bénéficier de ce prélèvement doit en faire la demande expresse. Dans le cas contraire, il continue de bénéficier du quotient de quatre prévu à l'article 163-0 A du même code.

L'article maintient les dispositions anti-abus selon lesquelles ce taux est applicable à la double condition que le versement ne soit pas fractionné et que le bénéficiaire justifie que les cotisations versées durant la phase de constitution des droits, y compris le cas échéant par l'employeur, étaient déductibles de son revenu imposable. De même, demeurent exclues du bénéfice de ce prélèvement les prestations servies par le régime de prévoyance des footballeurs professionnels mentionnées à l'article 80 *decies*.

b) Application :

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

*
* *

Article 42

Modification de la condition relative au nombre de salariés pour les entreprises ouvrant droit aux réductions d'impôt sur le revenu et d'ISF

a) Contenu :

Cet article modifie la condition relative à l'emploi d'au moins deux salariés – ou, de façon dérogatoire, d'un salarié pour les entreprises tenues de s'inscrire à la chambre de métiers et de l'artisanat – applicable aux entreprises ouvrant droit aux réductions d'impôt sur le revenu et d'ISF, en précisant que cette condition doit être remplie non plus au cours du premier exercice, mais au cours de l'exercice qui suit la souscription ayant ouvert droit à la réduction d'impôt.

b) Application :

L'instruction fiscale 7 S-5-11 (BOI n° 83 du 9 décembre 2011) précise que cette obligation concerne les sociétés opérationnelles et les sociétés holding, qu'elles soient animatrices de groupe ou passives. Par ailleurs, il est souligné que la notion de salarié s'entend au sens du code du travail. Toute personne ayant conclu un contrat de travail avec l'entreprise est donc reconnue comme tel.

Article 43

Création d'un dispositif de défiscalisation en faveur des fonds d'investissement de proximité en outre-mer

a) Contenu :

Cet article introduit un nouveau dispositif de défiscalisation en faveur des fonds d'investissement de proximité (FIP) en outre-mer. À compter de l'imposition des revenus de 2011 et jusqu'au 31 décembre 2014, les contribuables domiciliés fiscalement en Guadeloupe, Guyane, Martinique, à La Réunion, Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt d'un taux de 50 % sur les souscriptions en numéraire de parts de FIP à la condition que l'actif de ces fonds soit composé pour 60 % au moins de titres financiers, de parts de société à responsabilité limitée et d'avances en compte courant émises par des sociétés dont l'activité, exclusivement exercée dans les territoires d'outre-mer précités, relève des secteurs économiques mentionnés à l'article 199 *undecies* B du CGI.

Les montants de souscriptions ouvrant droit à la réduction d'impôt sont plafonnés annuellement à 12 000 euros pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et à 24 000 euros pour les contribuables soumis à imposition commune. Le taux de la réduction d'impôt est fixé à 50 %.

b) Application :

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

*

* *

11-27.— Loi de finances initiale pour 2012

Article 2

Taxation des hauts revenus – Contribution exceptionnelle sur le revenu fiscal de référence

a) Contenu :

Cet article introduit à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu une contribution exceptionnelle supplémentaire assise sur le revenu fiscal de référence (RFR) dont le taux varie selon le niveau de revenus dont disposent les foyers fiscaux. Il est ainsi de :

– 3 % sur la fraction de RFR comprise entre 250 000 euros et 500 000 euros pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et entre 500 000 euros et 1 million d’euros pour les contribuables soumis à une imposition commune ;

– 4 % sur la fraction de RFR supérieure à 500 000 euros pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et à 1 million d’euros pour les contribuables soumis à une imposition commune.

Afin de limiter l’impact de cette contribution sur l’imposition des contribuables bénéficiant de revenus exceptionnels, un système de lissage est applicable dans le cas où le RFR du contribuable au titre de l’année d’imposition est supérieur à une fois et demi la moyenne des revenus fiscaux des deux années précédentes. La fraction de RFR supérieure à cette moyenne est alors divisée par deux, puis le montant obtenu est ajouté à la moyenne des revenus passés. La cotisation supplémentaire obtenue est alors multipliée par deux.

Ce régime spécifique d’imposition ne s’applique cependant que si le RFR au titre des deux années précédentes n’a pas excédé 250 000 euros pour un contribuable célibataire et 500 000 euros pour les contribuables soumis à imposition commune. Cette condition permet en effet de réserver le bénéfice du lissage aux contribuables pour lesquels ces montants de revenus peuvent être considérés comme exceptionnels à court terme.

Par ailleurs, afin de limiter certains effets d’aubaine, ce régime d’imposition est réservé aux contribuables qui ont été passibles de l’impôt sur le revenu au titre des deux années précédant celle de l’imposition pour plus de la moitié de leurs revenus de source française ou étrangère entrant dans la composition du RFR.

Des dispositions spécifiques précisent les modalités de détermination du RFR en fonction des modifications de la situation de famille du contribuable intervenues au cours de l’année d’imposition et des deux années précédentes.

En règle générale, le RFR pris en compte pour le calcul de la contribution est celui du contribuable (qu’il soit composé d’un couple ou d’un célibataire) et des foyers fiscaux auxquels il a appartenu au cours des années mentionnées précédemment. Une réclamation comprenant les informations relatives à sa situation conjugale nécessaires au calcul de la moyenne de ses revenus doit être adressée au service des impôts dans un délai contraint pour que puisse s’appliquer le système de lissage de la contribution.

Le RFR utilisé pour le calcul de la contribution est celui défini au 1° du IV de l’article 1417 au titre des années 2009 et 2010 et celui défini par le présent article à compter de 2011.

Cette contribution a vocation à s'appliquer à compter de l'imposition des revenus de 2011 et jusqu'à l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle le déficit public des administrations publiques est nul.

b) Application :

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

*
* *

Article 75

Aménagement de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de réformer sur plusieurs points la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif au titre de sa dernière année d'application.

Dans un premier temps, la liste des logements ouvrant droit de la réduction d'impôt est complétée par trois nouveaux types d'investissements :

– les logements qui font ou qui ont fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA immobilière acquis entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 ;

– les logements ne satisfaisant pas aux caractéristiques de décence qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation entre le 1^{er} janvier 2009 et leur acquisition en 2012 ;

– les locaux qui ont fait l'objet de travaux de transformation entre ces mêmes dates.

Dans le régime antérieur, pour ces deux dernières catégories de logements, seuls ceux pour lesquels l'acquéreur s'engageait pour l'avenir à réaliser les travaux de réhabilitation ou de transformation étaient éligibles. Désormais, ces travaux peuvent donc être réalisés par le vendeur, en amont de l'acquisition.

Dans un second temps, le délai d'achèvement des logements ou des travaux est précisé. Ainsi, les logements doivent être achevés au plus tard dans les trente mois qui suivent la date de déclaration d'ouverture de chantier dans le cas d'un logement acquis en l'état futur d'achèvement ou dans les trente mois qui suivent la date de l'obtention du permis de construire dans le cas d'un logement que le contribuable fait construire. Dans le cas d'un logement acquis en vue de sa réhabilitation, les travaux doivent s'achever au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'acquisition du logement.

Dans un troisième temps, le dispositif est à nouveau verdi de sorte que les logements acquis neufs, construits ou réhabilités entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2012 doivent respecter la norme « bâtiments basse consommation » pour demeurer éligibles à la réduction d'impôt.

Dans un quatrième temps, le calcul de l'avantage en impôt est modifié de deux manières :

– le plafond des dépenses d'acquisition retenues, fixé à 300 000 euros par acquisition et par an, est complété par des plafonds par mètre carré de surface habitable fixés par décret en fonction de la localisation du logement ;

– les taux de réduction d'impôt sont abaissés à 16 % contre 18 % précédemment pour les logements BBC acquis ou construit en 2012 et 8 % contre 9 % pour les logements non BBC acquis en 2012 et ayant fait l'objet d'un dépôt de permis de construire avant le 31 décembre 2011.

On notera qu'en application de l'article 83 de la loi de finances pour 2012 relatif à la réduction homothétique de 15 % des taux de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu, les taux applicables seront en réalité de 13 % pour les logements BBC et de 6 % pour les logements non BBC.

Un dispositif transitoire est toutefois prévu de sorte que les taux en vigueur au 31 décembre 2011 (soit 22 % pour les logements BBC et 13 % pour les logements non BBC) puissent s'appliquer aux dépenses pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard à cette même date, l'engagement de réaliser un investissement immobilier. Cet engagement peut prendre la forme d'une réservation enregistrée chez le notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011. L'acte authentique doit alors être passé au plus tard le 31 mars 2012.

Dans un cinquième temps, l'article prévoit la suppression anticipée du dispositif Scellier outre-mer au 31 décembre 2012 (initialement prévue au 31 décembre 2017) et abaisse le taux de réduction d'impôt applicable à ces investissements de 31 % à 29 %. Après application de la réduction homothétique mentionnée précédemment, le taux applicable sera ainsi de 24 %. On notera que les dispositions transitoires évoquées ci-dessus bénéficient également aux investissements en outre-mer.

Enfin, l'article précise que les campagnes de souscriptions des SCPI devront être annuelles à compter des investissements réalisés au cours de l'année 2012.

b) Application :

Le décret n° 2012-305 du 5 mars 2012 fixant le niveau de performance énergétique globale et les plafonds de prix de revient par mètre carré de surface habitable pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt Scellier précise les conditions d'appréciation du niveau de performance énergétique selon la nature du logement acquis. Dans le cas particulier des logements anciens qui ne peuvent recevoir le label « haute performance énergétique rénovation 2009 » ou le label « bâtiment basse consommation rénovation 2009 », le bénéfice de la réduction d'impôt est conditionné au respect d'exigences de performance énergétique globale pour certains équipements (système de chauffage, fenêtres, isolation des toitures ou des murs donnant sur l'extérieur et système de production d'eau chaude sanitaire).

Il introduit également un article 46 AZA *octies* A à l'annexe III du CGI qui détaille les montants de plafonds par mètre carré de surface habitable à respecter. Le plafond applicable est ainsi de 5 000 euros en zone A, de 4 000 euros en zone B1, de 2 100 euros en zone B2 et de 2 000 euros en zone C. Les investissements réalisés en outre-mer sont quant à eux plafonnés à 4 000 euros par mètre carré.

L'arrêté du 5 mars 2012 relatif à la réduction d'impôt Scellier qui précise les modalités d'appréciation du respect de la performance énergétique n'appelle pas de commentaires.

L'instruction fiscale 5 B-19-12 (BOI n° 49 du 27 avril 2012) commente ces dispositions.

Elle définit l'acte d'engagement à réaliser un investissement immobilier qui conditionne l'application de la mesure transitoire tendant à maintenir, de façon dérogatoire, le taux de réduction d'impôt en vigueur en 2011. Ainsi, dans le cas d'une acquisition en l'état futur d'achèvement, cet acte prend la forme de l'enregistrement d'un contrat de réservation, alors que dans les autres cas, il prendra la forme d'une promesse synallagmatique ou d'une promesse d'achat.

Elle précise également les caractéristiques auxquelles doivent répondre les logements selon leur nature pour ouvrir droit à la réduction d'impôt. À ce titre, il est rappelé que, dès lors que les acquisitions de logements issus de la transformation de locaux commerciaux en habitations au sens de la TVA ouvrent droit à la réduction d'impôt depuis sa création conformément aux dispositions du rescrit n° 2009/67 du 22 décembre 2009, reprises par le présent article, le bénéfice de l'avantage en impôt s'applique aux opérations pour lesquelles une demande de permis de construire est déposée à compter du 1^{er} janvier 2009. L'acquisition de tels logements doit alors intervenir avant le 31 décembre 2012.

Enfin, il est souligné que les plafonds de prix de revient par mètre carré de surface habitable, qui ne s'appliquent pas aux souscriptions de parts de SCPI, entrent en vigueur à compter du 8 mars 2012, soit le lendemain de la publication du décret fixant leur montant.

L'instruction fiscale 5 B-20-12 (BOI n° 49) relative aux conditions d'application du dispositif Scellier aux investissements réalisés en outre-mer n'appelle pas de commentaires.

*
* *

Article 76

Diminution du taux de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur d'investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle

a) Contenu :

Le présent article tend à réformer la réduction d'impôt en faveur des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle au titre de la dernière année de son application au travers de deux mesures.

La première vise à réduire le taux de l'avantage en impôt de 18 % à 14 % pour les logements acquis en 2012. Après application de la réduction homothétique de 15 % de certains avantages en impôt à l'impôt sur le revenu prévue par l'article 83 de la loi de finances pour 2012, le taux applicable sera ainsi de 11 %.

Une mesure transitoire est toutefois prévue de sorte que cette diminution des taux ne s'applique pas si le contribuable justifie qu'il a pris l'engagement de réaliser un investissement immobilier avant le 31 décembre 2011. Cet engagement peut prendre la forme d'une réservation enregistrée chez le notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011. L'acte authentique doit alors être passé au plus tard le 31 mars 2012.

La seconde mesure vise à introduire un délai dérogatoire à la suppression du dispositif en prévoyant que la réduction d'impôt continue de s'appliquer dans les conditions en vigueur en 2012 au-delà du 31 décembre de cette même année aux logements acquis avant le 1^{er} janvier 2015 :

– neufs ou en l'état futur d'achèvement ayant fait l'objet d'un dépôt de permis de construire avant le 1^{er} janvier 2012 et appartenant à un ensemble immobilier dans lequel un logement a été acquis avant cette même date ;

– achevés depuis au moins quinze ans, ayant fait ou faisant l’objet de travaux de rénovation, et appartenant à un ensemble immobilier dans lequel un logement ayant fait l’objet des mêmes travaux a été acquis avant le 1^{er} janvier 2012.

b) Application :

L’instruction fiscale 5 B-16-12 (BOI n° 40 du 3 avril 2012) apporte dans un premier temps les mêmes précisions sur les conditions d’application de la mesure transitoire à la baisse des taux que celles présentées à l’article 75 de la loi de finances pour 2012.

Dans un second temps, elle définit la notion d’ensemble immobilier comme un ensemble d’immeubles soumis à un unique et même permis de construire ou situés dans un même ensemble foncier géré par une seule et même entité. Dans le cas de logements achevés depuis plus de quinze ans, l’ensemble immobilier peut également correspondre à un ensemble d’immeubles dont les travaux sont soumis à un unique et même permis de construire.

*

* *

Article 77

Suppression de la subordination au plafond communautaire d’investissements bénéficiant d’aides d’État pour les souscriptions du capital d’entreprises solidaires actives en matière de logement social

a) Contenu :

Cet article prévoit une exception à l’application de la règle communautaire encadrant le plafond des aides au capital investissement au titre des souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013 dans des entreprises solidaires ayant pour objet des investissements immobiliers (au travers de la réalisation d’études, de la construction de logements, de leur gestion et de leur réhabilitation) à destination de personnes défavorisées ou en situation de rupture d’autonomie sélectionnées par une commission de personnes qualifiées.

Pour bénéficier de cette exception, les entreprises concernées doivent obtenir un agrément de maîtrise d’ouvrage ou d’intérêt collectif selon les cas, ne pas procéder à la distribution de dividendes et exercer leur activité sur l’ensemble du territoire.

b) Application :

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

*

* *

Article 81

Révision des aides à l'amélioration de la performance énergétique

a) Contenu :

Cet article se compose de mesures relatives à l'article 200 *quater* du code général des impôts relatif au crédit d'impôt pour certaines dépenses d'équipement permettant d'améliorer la performance énergétique de l'habitat (dit « crédit d'impôt développement durable ») et de mesures relatives au crédit d'impôt au titre des avances remboursables ne portant pas intérêt pour le financement de travaux d'amélioration de la performance énergétique (dit « éco-prêt à taux zéro ») visé par l'article 244 *quater* U du même code.

Dans un premier temps, il proroge le dispositif du crédit d'impôt développement durable jusqu'au 31 décembre 2015 pour les seules dépenses réalisées dans des logements achevés depuis plus de deux ans. Si le logement ne remplit pas cette condition d'ancienneté, les dépenses n'ouvriront donc plus droit au crédit d'impôt à compter du 31 décembre 2012.

Dans un second temps, le champ des dépenses éligibles est modifié de sorte que, pour les dépenses payées entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2015 :

– les dépenses pour l'acquisition d'une chaudière à micro-cogénération gaz d'une puissance de production électrique inférieure ou égale à 3 kilovolt-ampères par logement puissent être éligibles ;

– les dépenses liées à l'acquisition de matériaux d'isolation thermique des parois vitrées ou de portes d'entrées donnant sur l'extérieur s'accompagnent d'une autre dépense donnant droit au crédit d'impôt pour y être éligibles (sauf dans le cas d'une maison individuelle) ;

– les dépenses liées à des équipements de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil soient prises en compte dans la limite d'un plafond de dépenses par kilowatt-crête ou par mètre carré pour les équipements de production d'énergie utilisant l'énergie solaire thermique. Ce plafond est fixé par arrêté conjoint des ministres chargés de l'énergie, du logement et du budget.

Par ailleurs, afin de garantir la qualité de l'installation ou de la pose des équipements, l'article prévoit qu'un décret précise les travaux pour lesquels est exigé le respect de critères de qualification de l'entreprise ou de qualité de l'installation.

Dans un troisième temps, les taux de crédit d'impôt applicables sont abaissés pour l'ensemble des équipements, tandis que celui relatif à l'installation de chaudières à micro-cogénération gaz est fixé à 21 %.

Ces taux sont cependant majorés de dix points si, pour un même logement achevé depuis plus de deux ans et au titre d'une même année, le contribuable réalise des dépenses relevant d'au moins deux catégories d'équipement spécifiques, soit relevant d'un « bouquet de travaux ».

On rappellera que ces taux entrent dans le périmètre d'application de la réduction homothétique de 15 % des taux de certains avantages en impôt à l'impôt sur le revenu introduite par l'article 83 de la loi de finances pour 2012.

Dans un quatrième temps, les éléments devant apparaître sur la facture de l'entreprise qui a réalisé les travaux sont détaillés et il est précisé qu'en cas de non présentation de ce document, le montant de l'avantage fiscal est repris.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012.

Dans un cinquième temps, le présent article modifie l'éco-prêt à taux zéro ou éco-PTZ en prévoyant que les dépenses financées par ce prêt peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt développement durable lorsque le montant des revenus du foyer fiscal n'excède pas un plafond, fixé par décret à 30 000 euros, l'avant dernière année précédant celle de l'offre de prêt.

Dans un sixième temps, l'article introduit une durée de remboursement de l'éco-prêt qui ne peut excéder cent vingt mois ou, de façon dérogatoire, cent quatre-vingt mois dans le cas où les travaux porteraient sur au moins trois des six catégories de travaux éligibles au prêt ou si ces travaux permettent au logement d'atteindre une performance énergétique globale minimale.

En conséquence, les modalités de calcul du crédit d'impôt sont aménagées de sorte que son montant est désormais égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre de l'avance remboursable sans intérêt et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de mêmes montant et durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt.

Les dispositions relatives au cumul de l'éco-prêt et du crédit d'impôt développement durable s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012, tandis que les dispositions relatives au remboursement du prêt et à son mode de calcul s'appliquent aux offres de prêts émises à compter du 1^{er} avril 2012.

b) Application :

Le décret n° 2011-2070 du 30 décembre 2011 fixant le plafond des revenus du foyer fiscal pour l'éligibilité au crédit d'impôt sur le revenu en faveur du développement durable de dépenses de travaux financées par une avance remboursable ne portant pas intérêt n'appelle pas de commentaire, de même que **l'arrêté du 30 décembre 2011** pris pour l'application d'article 200 *quater* du code général des impôts relatif au crédit d'impôt développement durable.

L'instruction fiscale 5 B-18-12 (BOI n° 41 du 4 avril 2012) commente ces dispositions.

Elle introduit une mesure transitoire pour les dépenses engagées ou payées avant sa publication visant à tolérer le fait que, dans le cas de travaux portant sur des éléments multiples, les dépenses ne portent pas sur une partie significative du logement pour entrer dans la composition du « bouquet de travaux ». Les dépenses concernées sont celles pour lesquelles le contribuable peut justifier de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte à l'entreprise.

Elle détaille également les différents équipements entrant dans chacune des catégories visées par l'article, ainsi que les dépenses retenues pour l'appréciation d'un bouquet de travaux. Ces dispositions n'appellent pas de commentaires.

L'instruction **4 A-5-12 (BOI n° 36 du 23 mars 2012)** relative aux aménagements de l'éco-prêt à taux zéro n'appelle pas de commentaires.

*
* *

Article 82

Prorogation du crédit d'impôt sur le revenu en faveur de l'aide aux personnes notamment âgées ou handicapés au titre de l'habitation principale

a) Contenu :

Cet article vise à proroger jusqu'au 31 décembre 2014 le crédit d'impôt sur le revenu en faveur de l'aide aux personnes au titre des dépenses qu'elles entreprennent pour l'installation d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées ou pour la réalisation de travaux prescrits aux propriétaires d'une habitation située dans le périmètre d'un plan de prévention des risques technologiques (PPRT).

Cette mesure de prorogation ne s'applique pas aux dépenses liées à l'acquisition d'un ascenseur électrique par un immeuble collectif. Elles ne donnent donc plus droit à l'avantage en impôt à compter du 1^{er} janvier 2012.

Par ailleurs, le plafond des dépenses prises en compte dans le cadre de la réalisation de travaux prescrits par un PPRT est majoré de 5 000 euros pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 10 000 euros pour un couple soumis à imposition commune.

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-7-12 (BOI n° 22 du 28 février 2012) prévoit dans un premier temps une mesure transitoire à la suppression du crédit d'impôt au titre des dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques. Afin de ne pas pénaliser les contribuables qui auraient engagé ces dépenses avant le 1^{er} janvier 2012 mais pour lesquelles le règlement définitif de la facture, qui constitue le fait générateur de l'avantage en impôt, n'est pas intervenu, il est précisé que la réduction d'impôt s'applique dans les conditions en vigueur lors de la réalisation ou de l'engagement de ces dépenses. Le contribuable devra alors justifier de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte avant le 1^{er} janvier 2012.

Dans un second temps, elle rappelle que l'appréciation pluriannuelle du plafond de dépenses et du sous-plafond spécifique aux dépenses liées aux travaux prescrits dans le cadre d'un PPRT est distincte de sorte à prendre en compte les différences d'entrée en vigueur et de montants retenus. Dans ce cadre, les dépenses liées aux équipements pour personnes âgées ou handicapées s'imputent en priorité sur le plafond de droit commun, ce qui constitue une mesure favorable au contribuable réalisant les deux types de dépenses éligibles.

*
* *

Article 83

Réduction homothétique de l'avantage en impôt procuré par certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu

a) Contenu :

Le présent article vise à appliquer une réduction de 15 % de l'avantage en impôt résultant des réductions et crédits d'impôt retenus dans le périmètre du plafonnement global, à l'exception :

- de la réduction d'impôt et du crédit d'impôt au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile ;
- du crédit d'impôt au titre des frais de garde des jeunes enfants ;
- de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif dans des logements sociaux en outre-mer.

On notera que cette réduction fait suite à une mesure semblable, dont le taux était de 10 %, adoptée à l'article 105 de la loi de finances pour 2011.

Cette réduction porte sur les taux et les plafonds d'imputation annuelle exprimés en euros ou en pourcentage du revenu imposable des réductions ou des crédits d'impôt, tels qu'ils sont prévus pour l'imposition des revenus de 2012 et

après prise en compte de leurs majorations éventuelles (à l'exception du plafonnement global prévu à l'article 200-0 A du code général des impôts). Concrètement, ces taux et montants sont multipliés par 0,85, puis arrondi à l'unité inférieure. Il est précisé que le droit pris en compte comme référence est celui applicable au 1^{er} janvier 2012.

L'article prévoit que la traduction mathématique des taux et des montants qui résultent de cette opération est introduite dans le CGI par un décret en Conseil d'État avant le 30 avril 2012.

Par ailleurs, l'article traite du cas particulier des investissements en outre-mer.

En premier lieu, les modalités relatives à l'application de la réduction de 15 % sur les avantages en impôt au titre d'investissements en outre-mer dans le cas d'investissements productifs neufs donnés en location de longue durée à un exploitant ultramarin font l'objet d'un traitement différent de celui retenu pour l'application de l'article 105 de la loi de finances pour 2011 mentionné précédemment. En effet, la réduction de 15 % porte pour moitié sur le montant de l'avantage revenant au contribuable et pour une autre moitié sur celui rétrocédé à l'exploitant ultramarin.

Le plafonnement spécifique des réductions d'impôt outre-mer est également modifié afin de prendre en compte cette réduction de taux et le traitement particulier des réductions d'impôt donnant lieu à une rétrocession en faveur de l'exploitant ultramarin. Les investissements productifs neufs ou dans le logement libre sont ainsi soumis à un sous-plafond spécifique de 30 600 euros au lieu de 36 000 euros précédemment, tandis que le plafond de 40 000 euros applicable aux dépenses liées aux investissements dans le secteur locatif social demeure inchangé. On rappelle que ces deux plafonds ne sont pas cumulatifs.

Ces dispositions s'appliquent aux réductions d'impôt au titre d'investissements en outre-mer à compter de l'imposition des revenus de 2012. Une exception est apportée à ce principe pour les investissements agréés par le ministre chargé du budget avant le 28 septembre 2011 et aux investissements ayant fait l'objet d'une demande d'agrément avant cette date, agréés avant le 31 décembre 2011 et ouvrant droit à réduction d'impôt au titre des revenus de 2011.

En second lieu, un traitement particulier est réservé aux investissements immobiliers menés en outre-mer bénéficiant de la réduction d'impôt visée à l'article 199 *undecies* A. En effet, par exception à la règle d'entrée en vigueur, le présent article prévoit que les taux de 2012 non minorés par la réduction de 15 % s'appliquent lorsque le contribuable justifie qu'il a pris, avant le 31 décembre 2011, l'engagement de réaliser un investissement immobilier (cet engagement pouvant prendre la forme d'une réservation à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé avant le 31 mars 2012).

b) Application :

Le décret n° 2012-547 du 23 avril 2012 pris pour l'application du présent article n'appelle pas de commentaire.

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

*

* *

Article 84

Renforcement du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu

a) Contenu :

Cet article prévoit d'abaisser, pour la troisième fois consécutive, le montant du plafonnement global de certains avantages fiscaux propres à l'impôt sur le revenu, défini à l'article 200-0 A du code général des impôts à compter de l'imposition des revenus de 2012.

Cet article 200-0 A prévoyait que l'effet cumulé des avantages fiscaux visés par la mesure ne pouvait procurer, à compter de l'imposition des revenus de 2011 et sous réserve de l'effet d'investissements engagés antérieurement, une réduction d'impôt supérieure à la somme de 18 000 euros et d'un montant égal à 6 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu.

À compter de l'imposition des revenus de 2012, la part proportionnelle de ce plafond est abaissée à 4 % du revenu imposable.

On rappellera que, lors de son introduction le plafonnement global applicable aux revenus de 2009 était composé d'une part forfaitaire de 25 000 euros et d'une part proportionnelle de 10 % du revenu imposable.

b) Application :

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

*

* *

Article 85

Encadrement de l'activité des cabinets de conseil en défiscalisation en outre-mer

a) Contenu :

Cet article vise à aménager les dispositions adoptées à l'article 101 de la loi de finances pour 2011 visant à encadrer l'activité des cabinets de conseil en défiscalisation en outre-mer.

Ces cabinets devront désormais s'inscrire sur un registre tenu par le représentant de l'État dans le département ou la collectivité dans lequel se situe leur siège social et satisfaire aux conditions suivantes :

- justifier de l'aptitude professionnelle des dirigeants et associés ;
- être à jour des obligations fiscales et sociales ;
- contracter une assurance contre les conséquences pécuniaires de leur responsabilité civile professionnelle ;
- présenter pour chacun des dirigeants et associés un bulletin n° 3 du casier judiciaire vierge de toute condamnation ;
- justifier d'une certification annuelle de leurs comptes par un commissaire aux comptes ;
- avoir signé une charte de déontologie.

Ces dispositions s'appliquent aux investissements réalisés à compter de la date de promulgation de la loi de finances pour 2012, à l'exception des investissements pour lesquels une demande d'agrément a été déposée avant cette date. On notera également que l'article précise que la condition de mise en concurrence, prévue par l'article 242 *septies* du code général des impôts introduit par l'article 101 de la loi de finances précitée, ne s'applique pas aux opérations pour lesquelles les cabinets ont été missionnés avant la date de promulgation de la loi.

b) Application :

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

11-28.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 18

Recentrage de la réduction d'impôt sur le revenu « Madelin » sur les souscriptions en numéraire au capital de société en amorçage, en démarrage ou en expansion

a) Contenu :

Cet article vise à recentrer, à compter des versements réalisés au 1^{er} janvier 2012, la réduction d'impôt « Madelin » sur les souscriptions en numéraire, directes ou indirectes, au capital initial ou aux augmentations de capital de PME en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion.

Ces PME doivent respecter des conditions spécifiques prévues pour ce type d'entreprises par le dispositif avant la réforme en termes de taille (moins de cinquante salariés et moins de dix millions d'euros de chiffre d'affaires), de date de création (moins de cinq ans) et de phase de développement.

Ces conditions ne s'appliquent pas aux entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail qui peuvent bénéficier de la réduction d'impôt Madelin dans les conditions de droit commun visées à l'article 199 *terdecies-0 A* du code général des impôts.

Par ailleurs, les plafonds annuels de versement sont fixés à 50 000 euros pour un contribuable célibataire, veuf ou divorcé et à 100 000 euros pour les contribuables soumis à imposition commune, soit au même niveau que les plafonds précédemment retenus pour les souscriptions dans les entreprises en phase d'amorçage.

La possibilité de report des versements excédant ces plafonds sur les quatre années suivantes, auparavant réservée aux souscriptions portant sur des PME « classiques », est désormais applicable aux souscriptions visées par le présent article.

b) Application :

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

*

* *

Article 19

Limitation de l'avantage fiscal consenti dans le cas des dons et des cotisations aux partis et des groupements politiques

a) Contenu :

Le présent article vise à plafonner à hauteur de 15 000 euros le montant total des dons et des cotisations aux partis et groupements politiques ouvrant droit à la réduction d'impôt sur le revenu.

Il complète en cela l'article 200 du code général des impôts et l'article 11-4 de la loi du 11 mars 1988 relative à la transparence financière de la vie politique qui ne prévoyaient jusqu'à présent qu'un plafond annuel par don par parti politique de 7 500 euros.

b) Application :

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

*
* *

12.– REVENUS MOBILIERS

12-01.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 22

Aménagement des règles d'imposition aux prélèvements sociaux de la part en euros des contrats d'assurance-vie multi-supports

a) Contenu :

Cet article instaure, à compter du 1^{er} janvier 2011, une perception « au fil de l'eau » des prélèvements sociaux sur les produits des compartiments en euros ou en devises des contrats d'assurance-vie en unités de compte dits « multi-supports », à l'instar du dispositif déjà existant pour les contrats d'assurance-vie intégralement investis en euros. Il prévoit également un dispositif de régularisation en cas de rachat ou de dénouement du contrat par le décès de l'assuré en cours d'année. Cet article s'applique aux produits inscrits en compte à compter du 1^{er} juillet 2011.

b) Application :

L'instruction 5 I-3-11 (BOI n° 66 du 5 août 2011) a commenté les nouvelles règles d'imposition aux prélèvements sociaux des produits du compartiment en euros des contrats multi-supports. Cette instruction précise

notamment le mode de calcul ainsi que les modalités de restitution ou de remboursement du montant de prélèvements sociaux constatés lors du dénouement du contrat ou du décès de l'assuré.

La **décision de rescrit n° 2012/18 FP**, publiée le 20 mars 2012, précise par ailleurs quelles sont les modalités déclaratives et de paiement des prélèvements sociaux lorsque l'entreprise d'assurance est établie hors de France.

*
* *

12-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 26

Réforme de l'épargne logement

a) Contenu :

Cet article apporte des modifications au régime de l'épargne logement. Le recours aux prêts auxquels ouvrent droit ces comptes d'épargne a été restreint à l'acquisition, l'extension, la rénovation ou l'aménagement de la résidence principale pour les comptes épargne logement (CEL) et les plans épargne logement (PEL) ouverts à compter du 1^{er} mars 2011. Des conditions ont aussi été mises au versement de la prime d'épargne logement pour les PEL ouverts à compter du 1^{er} mars 2011 : un décret en Conseil d'État doit fixer un montant minimal de prêt auquel est subordonné l'octroi de cette prime et un arrêté doit fixer le montant maximal de cette prime, dont le montant pourra être supérieur lorsque le prêt financera une opération d'acquisition ou de construction en fonction du niveau de performance énergétique globale du logement.

En ce qui concerne les prélèvements sociaux sur les intérêts des PEL, le système de prélèvement au dénouement du plan ou à la date du dixième anniversaire du plan (puis « au fil de l'eau » pour les intérêts produits par les plans de plus de dix ans) est maintenu pour les plans ouverts jusqu'au 28 février 2011. En revanche, pour les nouveaux PEL ouverts à compter du 1^{er} mars 2011, il est prévu un système de prélèvement « au fil de l'eau » dès le début du plan.

b) Application :

Le **décret n° 2011-209 du 25 février 2011** relatif aux comptes et plans d'épargne logement prévoit que les PEL ouverts à compter du 1^{er} mars 2011 ne peuvent subsister plus de cinq ans au-delà de la date limite prévue par le contrat (laquelle ne peut être de plus de dix ans), que les droits à prêt afférents à ces PEL ne peuvent subsister plus d'une année après la clôture du plan et que l'obtention de la prime d'épargne pour ces PEL est subordonnée à l'octroi d'un prêt d'un montant minimum de 5 000 euros. Un arrêté du même jour fixe une nouvelle règle

de calcul de la prime d'épargne et plafonne son montant à 1 000 euros, majoré à 1 525 euros lorsque le prêt contribue au financement d'une opération de construction ou d'acquisition d'un logement répondant à des critères élevés de performance énergétique.

L'instruction 5 I-1-12 (BOI n° 22 du 28 février 2012) a précisé les modalités selon lesquelles est effectué le prélèvement « au fil de l'eau » des prélèvements sociaux sur les PEL ouverts depuis le 1^{er} mars 2011. Elle traite notamment du cas de changement de taux des prélèvements sociaux en cours d'année et détaille le mécanisme de restitution des prélèvements sociaux en cas de résiliation d'un PEL dans les deux ans à compter de son ouverture ou de sa transformation en CEL à la demande du titulaire, restitution qui se fera par crédits en compte.

*

* *

12-03.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2011

Article 10

Augmentation du taux du prélèvement social sur les revenus du capital

a) Contenu :

Cet article a augmenté, à compter du 1^{er} octobre 2011, de 1,2 point le taux du prélèvement social sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placement.

b) Application :

La **décision de rescrit n° 2012/24 FP**, publiée le 10 avril 2012, précise, s'agissant des produits des contrats d'assurance-vie en euros, que le relèvement du taux du prélèvement social ne s'applique qu'à la part des produits acquise et le cas échéant constatée à compter du 1^{er} octobre 2011, que leur inscription en compte soit concomitante ou postérieure. Il convient de se reporter aux clauses du contrat pour déterminer la date à laquelle les produits sont acquis.

*

* *

12-04.— Loi de finances initiale pour 2012

Article 8

Régime fiscal des bénéficiaires distribués par les sociétés d'investissements immobiliers cotés

a) Contenu :

Cet article modifie le régime fiscal applicable à certains revenus distribués par les sociétés d'investissements immobiliers cotés (SIIC) et les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV), perçus par des actionnaires personnes physiques fiscalement domiciliés en France.

D'une part, à partir du 1^{er} janvier 2011, il exclut ces revenus du champ d'application, tant de l'abattement de 40 % sur les dividendes et de l'abattement forfaitaire de 1 525 ou 3 050 euros selon la situation de famille du contribuable que de l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire lorsqu'ils proviennent de bénéficiaires qui n'ont pas été soumis à l'impôt sur les sociétés. D'autre part, il rend inéligibles les titres des SIIC et des sociétés foncières européennes comparables au plan d'épargne en actions (PEA) à compter du 21 octobre 2011. Cependant, les actions de ces mêmes sociétés inscrites sur un PEA avant le 21 octobre 2011 peuvent y demeurer après cette date (« clause grand-père »).

b) Application :

L'instruction 5 I-4-12 (BOI n° 34 du 21 mars 2012) a commenté ces nouvelles modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu. Elle expose les conséquences de l'inéligibilité au PEA des actions des SIIC et des sociétés foncières européennes comparables en cas d'opérations d'échanges de titres ou de distributions en actions par ces sociétés. Elle comporte également des mesures transitoires applicables pour les revenus distribués en 2011 en ce qui concerne l'imputation du montant du prélèvement forfaitaire obligatoire sur l'impôt sur le revenu et pour les titres de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables inscrits sur le PEA entre le 21 octobre et le 31 décembre 2011.

*

* *

13.— REVENUS FONCIERS

13-13.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 99

Aménagement du crédit d'impôt pour travaux dans le périmètre d'un plan de prévention des risques technologiques

a) Contenu :

Le présent article supprime le crédit d'impôt au titre des dépenses de prévention des risques technologiques prévu par l'article 200 *quater* C du code général des impôts et proroge, en contrepartie, jusqu'au 31 décembre 2011 le crédit d'impôt afférent, pour partie, aux mêmes dépenses prévu à l'article 200 *quater* A du même code.

Ce dernier article est également modifié afin de majorer l'avantage en impôt procuré par le crédit d'impôt pour les seules dépenses de prévention des risques technologiques. Le taux de 15 % est porté à 30 % pour une assiette de dépenses inchangée (soit 5 000 euros pour un célibataire et 10 000 euros pour un couple, le cas échéant majoré de 400 euros par personnes à charge). Ce plafond de dépenses est apprécié au titre d'une période de cinq années consécutives comprises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2011.

Par ailleurs, le champ des bénéficiaires du crédit d'impôt pour ces seules dépenses est étendu aux propriétaires de logements achevés avant l'approbation du plan de risques technologiques qu'ils louent ou s'engagent à louer pendant au moins cinq années à des personnes autres que leur conjoint ou membres de leur foyer fiscal et qui en font leur habitation principale.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses de prévention des risques technologiques payées à compter du 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-16-11 (BOI n° 85 du 28 décembre 2011) précise que la durée d'engagement de location de cinq années que doivent respecter les propriétaires bailleurs en contrepartie du bénéfice du crédit d'impôt est décomptée à partir de la date de réalisation des dépenses si le logement est occupé ou de la date de mise en location si le logement est vide. La location doit alors être effective dans un délai de douze mois.

Le crédit d'impôt s'applique quelles que soient la nature de la location et la catégorie dans laquelle les revenus qui en résultent sont imposés.

*

* *

14.– PLUS-VALUES DES PARTICULIERS

14-03.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 27

Aménagements du régime d'imposition des plus-values immobilières des non-résidents

a) Contenu :

Cet article modifie le régime d'imposition des plus-values réalisées par les personnes physiques ou sociétés qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France lorsqu'elles portent, directement ou indirectement, sur des actifs de nature immobilière. Il s'applique aux cessions et aux rachats intervenus à compter du 1^{er} janvier 2008.

Auparavant, alors même que le droit conventionnel (sauf exceptions) prévoit l'imposition en France des plus-values réalisées directement ou indirectement sur des actifs de nature immobilière, certaines sociétés échappaient à cette imposition, pour l'essentiel les sociétés d'investissement immobilier et foncières cotées étrangères. Désormais, sont intégrés au champ des plus-values taxables les fonds de placement immobilier (FPI) étrangers, ainsi que les sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC), les sociétés de placement à prépondérance immobilières à capital variable (SPPICAV), les foncières cotées et les organismes étrangers équivalant à une de ces entités dès lors que le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société ou de l'organisme dont les actions sont cédées.

b) Application :

L'**instruction 14 A-5-12 (BOI n° 53 du 10 mai 2012)** a commenté plusieurs mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Elle détaille notamment le mode de détermination du prélèvement applicable sur les plus-values immobilières de source française réalisées par des résidents d'États ou territoires non coopératifs (ETNC).

*

* *

14-06.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 8

Suppression du seuil de cession pour l'imposition des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux

a) Contenu :

Cet article a supprimé le seuil annuel de cessions (fixé à 25 830 euros en 2010) en-deçà duquel les plus-values de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par les particuliers sont exonérées d'impôt sur le revenu. Cette suppression est applicable pour les cessions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2011. L'assujettissement aux prélèvements sociaux de ces plus-values quel que soit le montant annuel de cessions était déjà en vigueur pour les gains de cession réalisés depuis le 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

L'**instruction 5 C-3-12 (BOI n° 30 du 13 mars 2012)** a commenté l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux quel que soit le montant annuel de cessions du foyer fiscal. Cette instruction prévoit notamment des mesures transitoires applicables au titre de l'année 2010 lorsque le seuil de cession n'a pas été franchi au cours de la même année, compte tenu de l'entrée en vigueur non concomitante de la suppression des seuils pour l'impôt sur le revenu et pour les prélèvements sociaux, afin d'égaliser le traitement des moins-values reportables quelle que soit l'imposition considérée.

*

* *

14-07.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 18

Aménagements du régime d'imposition des plus-values de cessions réalisées au sein du groupe familial

a) Contenu :

Cet article étend l'exonération à l'impôt sur le revenu des plus-values de cessions de valeurs mobilières lorsque cette cession intervient à l'intérieur du groupe familial et qu'elle porte sur plus de 25 % des droits dans les bénéfices sociaux, aujourd'hui réservée aux seules sociétés soumises à l'impôt sur les

sociétés et ayant leur siège en France, aux sociétés établies dans un État membre de l'Union européenne ou partie à l'Espace économique européen ayant conclu une convention d'assistance avec la France et soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés. Dans le même temps, le présent article assujettit l'ensemble de ces plus-values de cessions au sein du groupe familial aux prélèvements sociaux à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

L'**instruction 5 C-2-12 (BOI n° 18 du 22 février 2012)** a commenté ces aménagements du régime d'imposition à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux. Elle fournit notamment une liste des impôts équivalents à l'impôt sur les sociétés français pour le bénéfice de l'exonération. Elle précise également les obligations déclaratives des contribuables.

*

* *

Article 57

Création d'une retenue à la source sur les gains provenant de la levée de stock-options, de l'acquisition d'actions gratuites et de la cession de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise par les personnes non domiciliées en France

a) Contenu :

Cet article institue une retenue à la source sur les gains de source française issus de l'attribution gratuite d'actions, de la cession de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) ou de la levée d'options sur titres à des personnes non domiciliées en France. Cette retenue est applicable aux gains et avantages réalisés à compter du 1^{er} avril 2011.

Le taux de la retenue à la source est celui correspondant aux régimes d'imposition particuliers de ce type de gains (30 % en deçà de 152 500 euros et 41 % au-delà pour la levée de stock-options ; 30 % pour l'attribution gratuite d'actions ; 19 % pour les BSPCE), mais le contribuable peut opter pour le régime d'imposition des traitements et salaires. Ce dernier régime d'imposition s'applique toutefois de plein droit aux avantages et gains ne répondant pas aux conditions posées par le code de commerce.

La retenue à la source n'est libératoire de l'impôt sur le revenu que pour les BSPCE et pour l'attribution d'actions gratuites. Dans le cas des stock-options, elle est imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu. Le taux de la retenue à la source est porté à 50 % si la personne est domiciliée dans un État ou territoire non coopératif et la retenue à la source est alors libératoire de l'impôt sur le revenu et non remboursable.

b) Application :

L'**instruction 5 B-10-12 (BOI n° 30 du 13 mars 2012)** a commenté ce nouveau dispositif de retenue à la source. Elle précise son champ d'application (dispositifs légaux d'actionnariat salarié, dispositifs innommés d'actionnariat salarié et plans non qualifiés) et les modalités d'imposition dans chacun de ces cas. Elle détaille également la régularisation à l'impôt sur le revenu de la retenue à la source en cas d'option pour l'imposition selon les règles des traitements et salaires et les modalités de restitution si le montant de la retenue à la source excède l'impôt dû.

*
* *

14-08.– Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 48

Imposition des plus-values latentes lors du transfert du domicile fiscal hors de France (création d'une *exit tax*)

a) Contenu :

Cet article assujettit à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux les personnes physiques transférant à compter du 3 mars 2011 leur domicile fiscal hors de France au titre des plus-values latentes sur valeurs mobilières et des droits sociaux constatées avant le changement de domicile.

Un sursis de paiement sans prise de garanties est accordé lorsque le contribuable transfère son domicile dans un État 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 fiscale d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement. En revanche, lorsque le contribuable transfère son domicile dans un autre État, le paiement de l'impôt est en principe immédiat mais, sur demande du contribuable et sous réserve de prise de garanties adéquates, un sursis de paiement peut également être accordé. Cette prise de garanties n'est pas exigée en cas de changement de domicile fiscal pour des raisons professionnelles.

Le sursis de paiement, de droit ou sur option, prend fin lors de la cession, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres, ou lors de la donation de ces titres. Cependant, si le contribuable justifie que la donation n'avait pas pour seule fin d'éviter l'impôt, l'impôt sur la plus-value latente peut être dégrèvé. Par ailleurs, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value latente n'est plus exigible à l'expiration d'un délai de huit ans suivant le transfert du domicile fiscal hors de France, ou à la date à laquelle le contribuable transfère de nouveau son domicile en France s'il détient toujours les titres dans son patrimoine à cette date. L'impôt

afférent à la plus-value latente est également dégrevé ou restitué en cas de décès du contribuable. Toutefois, les prélèvements sociaux restent dus à l'expiration du délai de huit ans, tout en continuant à bénéficier du sursis de paiement.

Enfin, pour éviter une double imposition, l'impôt éventuellement acquitté dans le pays de résidence est imputable sur l'impôt dû en France dans la limite de ce dernier et à proportion de la part d'assiette taxée par la France.

b) Application :

Le **décret n° 2012-457 du 6 avril 2012** relatif à l'imposition des plus-values et créances en cas de transfert du domicile hors de France fixe les obligations déclaratives des contribuables soumis à l'*exit tax*. La demande de sursis de paiement des impositions dues par les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal dans un État hors Union européenne autre que la Norvège ou l'Islande doit être jointe à la déclaration d'ensemble des revenus, sur un formulaire distinct. Le décret précise également les obligations déclaratives en cas d'expiration du sursis, de dégrèvement, de restitution de l'impôt ou d'imputation de l'impôt éventuellement acquitté à l'étranger sur l'impôt afférent aux plus-values latentes.

Une instruction commentant l'ensemble du régime juridique applicable à l'*exit tax* devrait également être publiée.

*
* *

14-09.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2011

Article 1^{er}

Réforme du régime d'imposition des plus-values immobilières

a) Contenu :

Cet article modifie la cadence et le taux de l'abattement pour durée de détention sur les plus-values immobilières des particuliers, prévu par l'article 150 VC du code général des impôts, pour les cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012.

Le nouvel abattement pour durée de détention a été fixé à :

- 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, l'exonération totale des plus-values est désormais acquise au terme d'une période de trente ans de détention du bien cédé, contre quinze ans dans le régime antérieur qui prévoyait un abattement fixé à 10 % par année entière de détention de l'immeuble concerné au-delà de la cinquième.

Par ailleurs, cet article supprime l'abattement fixe de 1 000 euros et définit le prix d'acquisition à retenir à défaut de prix stipulé dans l'acte ou de valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit.

Enfin, cet article réduit de deux à un mois le délai d'accomplissement par le notaire de la formalité fusionnée. Cette modification du délai d'enregistrement et d'acquiescement de l'impôt sur les plus-values s'applique à compter du 1^{er} novembre 2011.

b) Application :

L'**instruction 8 M-3-12 (BOI n° 47 du 19 avril 2012)** a commenté l'ensemble du nouveau dispositif d'imposition des plus-values immobilières. Elle précise notamment que les modifications du taux et de la cadence de l'abattement pour durée de détention s'appliquent aux contribuables non résidents assujettis à l'impôt sur le revenu. Elle indique également que, dans les cas exceptionnels où le prix d'acquisition n'est pas connu du fait de l'absence d'acte translatif de propriété lors de l'entrée dans le patrimoine du cédant, la valeur qui figure dans l'attestation immobilière de propriété publiée à la conservation des hypothèques pourra être retenue, à la condition que celle-ci mentionne la valeur vénale réelle du bien à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant.

*

* *

14-10.— Loi de finances initiale pour 2012

Article 5

Exonération des plus-values immobilières au titre de la première cession d'un logement autre que la résidence principale

a) Contenu :

Cet article exonère d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux les plus-values immobilières résultant de la première cession d'un logement, autre que la résidence principale, intervenue depuis le 1^{er} février 2012, sous condition de emploi de tout ou partie du prix de cession, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à l'habitation principale.

b) Application :

L'**instruction 8 M-3-12 (BOI n° 47 du 19 avril 2012)** a commenté l'ensemble du nouveau dispositif d'imposition des plus-values immobilières. Elle indique que, par mesure de tempérament, les contribuables qui acquièrent leur future résidence principale avant d'avoir cédé le logement entrant dans le champ de l'exonération au titre de la première cession d'un logement, notamment au moyen d'un prêt relais, peuvent bénéficier de l'exonération, à condition que la mise en vente du logement soit bien antérieure à l'acquisition de l'habitation principale et que la vente intervienne dans un délai normal. Elle précise également que l'exonération s'applique aux garages ou aux chambres de bonnes qui sont considérés comme des dépendances immédiates et nécessaires du logement, même si l'acquéreur du garage ou de la chambre est différent de celui du logement.

Les ventes de logements ayant eu lieu avant le 1^{er} février 2012 ne sont pas prises en considération pour le bénéfice de l'exonération. De même, après cette date, l'exonération est applicable même si le cédant a déjà vendu un ou plusieurs logements, à condition qu'il n'ait pas bénéficié de l'exonération à une de ces occasions. Les biens immobiliers acquis en remploi doivent être situés en France, dans un État membre 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 ou l'évasion fiscale. L'instruction admet aussi, pour les acquisitions de logements achevés, que le remploi porte sur les travaux d'amélioration ou d'agrandissement qui doivent y être effectués, dès lors que ces travaux sont réalisés par une entreprise concomitamment à l'acquisition du logement.

L'instruction détaille également le mode de calcul de l'exonération en cas de remploi partiel du prix de cession. Elle distingue en outre le régime applicable selon le mode de détention du bien cédé. Elle précise enfin les obligations déclaratives du cédant.

*

* *

Article 6

**Régime d'imposition des plus-values immobilières en cas de vente
d'immeubles à rénover**

a) Contenu :

Cet article définit le prix d'acquisition à retenir pour l'imposition des plus-values immobilières des particuliers dans le cas d'acquisitions réalisées dans le cadre d'un contrat de vente d'immeubles à rénover (VIR).

b) Application :

L'**instruction 8 M-3-12 (BOI n° 47 du 19 avril 2012)** a commenté l'ensemble du nouveau dispositif d'imposition des plus-values immobilières. Elle précise que, dès lors que les travaux de rénovation sont réalisés par le vendeur dans le cadre d'un contrat de VIR et que l'obligation de réaliser la rénovation est liée au transfert de propriété entre les parties, le montant de ces travaux s'intègre au prix d'acquisition. Corrélativement, ces travaux étant compris dans le prix stipulé dans l'acte, ils ne peuvent pas venir en majoration du prix d'acquisition.

*
* *

Article 80

Réforme du régime d'imposition des plus-values mobilières

a) Contenu :

Cet article supprime l'abattement général pour durée de détention au titre des plus-values de cession de valeurs mobilières, permettant de bénéficier d'une exonération au terme d'un délai de huit ans, par un nouveau régime de report d'imposition sous condition de emploi et d'exonération sous condition de portage.

Ce nouveau régime impose de respecter un certain nombre de conditions : avant la cession, les titres de sociétés imposées à l'impôt sur les sociétés doivent avoir été détenus depuis plus de huit ans de manière continue et l'ensemble des titres détenus par le cercle familial doit représenter au moins 10 % du capital ou des droits de vote ; après la cession, 80 % au moins du montant de la plus-value nette de prélèvements sociaux doivent être réinvestis dans la souscription ou l'acquisition de titres d'une société de emploi et au moins 5 % du capital ou des droits de vote doivent être détenus dans cette société de emploi. Si les titres acquis sont conservés pendant au moins cinq ans, la taxation de la plus-value reportée est définitivement exonérée.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée d'ici la fin de l'année 2012.

*
* *

14-11.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 24

Exonération des plus-values immobilières en faveur de personnes résidant dans un établissement social ou médico-social

a) Contenu :

Cet article exonère d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux les plus-values immobilières résultant de la cession, par une personne âgée ou handicapée résidant dans un établissement médicalisé, du logement qui a constitué sa résidence principale, lorsque cette cession intervient dans un délai inférieur à deux ans suivant l'entrée de cette personne dans l'établissement concerné.

b) Application :

L'**instruction 8 M-3-12 (BOI n° 47 du 19 avril 2012)** a commenté l'ensemble du nouveau dispositif d'imposition des plus-values immobilières. Elle précise que l'exonération n'est pas remise en cause lorsque les membres du foyer fiscal du cédant (conjoint ou personnes à charge) ou son concubin, qui résidaient dans le logement au jour de son départ, ont continué à occuper le logement alors même que le cédant n'y résidait plus. Elle indique également que le point de départ du délai de deux ans correspond à la date à laquelle le cédant est entré en établissement et depuis laquelle il y a résidé sans discontinuer, le cas échéant successivement dans plusieurs établissements, jusqu'à la cession.

*

* *

Article 29

Report d'application de la réforme du régime d'imposition des plus-values immobilières

a) Contenu :

Alors que l'article 1^{er} de la première loi de finances rectificative pour 2011 a prévu que la réforme du régime d'imposition des plus-values immobilières s'applique à compter du 1^{er} février 2012, cet article maintient à titre transitoire l'application des règles antérieures pour les cessions de terrains nus et constructibles pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et dont la vente sera conclue avant le 1^{er} janvier 2013.

b) Application :

La **décision de rescrit n° 2012/14 FI**, publiée le 13 mars 2012, commente ce régime transitoire. Afin de lui donner une portée maximale, conformément à l'intention du Parlement, elle précise que peuvent bénéficier de l'ancien régime d'imposition les opérations de cessions de terrains à bâtir, entendus au sens du régime de la TVA immobilière. Sont ainsi concernés les terrains supportant une construction dont l'état la rend impropre à un quelconque usage (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti...), dès lors qu'ils sont situés dans des zones où les constructions peuvent être autorisées. Elle accepte également d'appliquer ce régime transitoire aux promesses de vente antérieures au 25 août 2011, même non présentées à la formalité de l'enregistrement, dès lors qu'elles ont soit acquis date certaine au sens de l'article 1328 du code civil, soit été accompagnées du versement avant cette date d'une somme y afférente, à quelque titre que ce soit, en la comptabilité d'un tiers (notaire, agent immobilier...).

L'**instruction 8 M-3-12 (BOI n° 47 du 19 avril 2012)**, qui a commenté l'ensemble du nouveau dispositif d'imposition des plus-values immobilières, a rappelé les termes de cette décision de rescrit. Elle a également précisé que le caractère nu et constructible du terrain s'apprécie non seulement au jour de la cession mais aussi au jour de la promesse de vente, ce qui signifie que la cession et la promesse correspondante doivent porter toutes deux sur un même terrain à bâtir. Toutefois, lorsque la promesse de vente ne porte pas sur un terrain à bâtir mais qu'elle est assortie d'une condition suspensive dont la réalisation entraîne la qualification du bien concerné en terrain à bâtir (par exemple par une modification des documents d'urbanisme), l'instruction admet que le cédant puisse bénéficier de l'ancien abattement pour durée de détention, dès lors qu'au jour de la cession le terrain est bien devenu un terrain à bâtir.

*

* *

Article 38

Élargissement de l'assiette de l'*exit tax*

a) Contenu :

Les personnes assujetties à l'*exit tax* sont les contribuables qui transfèrent hors de France leur domicile fiscal et qui détiennent lors de ce transfert, avec les autres membres de leur foyer fiscal, une participation directe ou indirecte d'au moins 1 % ou d'une valeur supérieure à 1,3 million d'euros dans le capital d'une société. Cet article élargit l'assiette de l'*exit tax* en prévoyant de tenir compte, pour l'appréciation des seuils d'imposition, de l'ensemble des participations, directes ou indirectes, détenues dans une société.

b) Application :

Une instruction commentant l'ensemble du régime juridique applicable à l'*exit tax* devrait être publiée.

*
* *

Article 42

Mesures de développement de l'offre de logement

a) Contenu :

Cet article vise à favoriser le développement de l'offre de logement dans les grandes agglomérations, au travers de trois dispositions fiscales d'application temporaire pour les cessions intervenant entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2014 :

– une exonération d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux des plus-values immobilières résultant de la cession par des particuliers d'un droit de surélévation en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation ;

– une exonération des plus-values professionnelles résultant de la cession par des entreprises d'un droit de surélévation en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation ;

– l'application d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés, à 19 %, sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles de bureaux et de locaux commerciaux destinés à être transformés en immeubles d'habitation.

b) Application :

L'**instruction 8 M-3-12 (BOI n° 47 du 19 avril 2012)** a commenté l'ensemble du nouveau dispositif d'imposition des plus-values immobilières. S'agissant du droit de surélévation, au titre duquel le bénéfice de l'exonération est subordonné à l'engagement du cessionnaire de réaliser et d'achever un logement d'habitation neuf dans un délai de quatre ans, elle précise que la date d'achèvement du logement s'entend de celle à laquelle l'état d'avancement des travaux de construction est tel que le logement est habitable. Elle indique également que constituent des circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du cessionnaire, lui permettant de ne pas encourir d'amende en cas de manquement à son engagement de construction, les cas de force majeure ou de catastrophe naturelle.

Le **décret n° 2012-538 du 20 avril 2012** relatif à l'engagement de transformation en locaux à usage d'habitation de locaux à usage de bureau ou à usage commercial acquis sous le bénéfice de l'article 210 F du code général des impôts a précisé que l'engagement de transformer l'immeuble acquis en un

immeuble à usage d'habitation dans les trois ans qui suivent la date de clôture de l'exercice d'acquisition doit être pris dans l'acte constatant la cession du local. Il indique également qu'en cas d'absorption de la société cessionnaire, l'engagement n'est pas rompu si la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à le respecter pour le délai restant à courir.

Des instructions commentant les mesures fiscales concernant les entreprises devraient être publiées.

*
* *

14-12.— Première loi de finances rectificative pour 2012

Article 7

**Assouplissement de la condition de emploi pour bénéficiaire du report
d'imposition des plus-values mobilières**

a) Contenu :

Cet article supprime la condition tenant à ce que le contribuable et son cercle familial n'exercent pas de fonctions de direction au sein de la société de emploi pour bénéficiaire du report d'imposition au titre des plus-values de cession de valeurs mobilières.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée d'ici la fin de l'année 2012.

*
* *

II.- FISCALITÉ DES ENTREPRISES

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

22-14.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 21

Régime fiscal des « parachutes dorés »

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de limiter la déduction des rémunérations différées visées aux articles L. 225-42-1 et L. 225-90-1 du code de commerce (« parachutes dorés » et « retraites chapeaux » alloués par les sociétés anonymes cotées dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au bénéfice de leurs présidents, directeurs généraux, directeurs généraux délégués ou membres du directoire) à leur fraction ne dépassant pas, par bénéficiaire, six fois le plafond annuel de la sécurité sociale.

b) Application :

Le champ d'application de la mesure peut donner lieu à des interprétations divergentes. Une lecture souple de la loi pourrait conduire à ne l'appliquer qu'aux rémunérations différées directement versées par l'entreprise à ses dirigeants et anciens dirigeants, à l'exclusion donc des primes, cotisations et versements de toute nature de l'entreprise à un tiers (par exemple un assureur). Si le dispositif législatif ne prévoit pas expressément d'acte d'application, il ne serait toutefois pas inutile que l'administration fiscale précise, dans une instruction, le champ exact des rémunérations concernées. Le Rapporteur général renouvelle ainsi le souhait émis par son prédécesseur à l'occasion des deux derniers rapports sur l'application de la loi fiscale.

*

* *

22-15.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 41

Aménagement du crédit d'impôt recherche

a) Contenu :

Le présent article apporte plusieurs modifications ponctuelles au crédit d'impôt recherche (CIR) en :

– pérennisant le remboursement immédiat de l'éventuelle créance sur l'État pour les petites et moyennes entreprises (PME) au sens communautaire, les entreprises nouvelles, les jeunes entreprises innovantes et les entreprises en difficulté financière ;

– révisant le calcul forfaitaire des frais de fonctionnement (75 % des dotations aux amortissements + 50 % des frais de personnel entrant dans l'assiette du CIR au lieu de 75 % des seuls frais de personnel) ;

– plafonnant les dépenses éligibles sous-traitées au triple des dépenses directement supportées par l'entreprise ;

– réduisant les taux majorés au titre des deux premières années de bénéfice du dispositif (respectivement à 40 % et à 35 %, contre 50 % et 40 % antérieurement) ;

– prévoyant la déduction de l'assiette du CIR des frais d'intermédiaires proportionnels à l'avantage obtenu ou excessifs ;

– introduisant deux obligations déclaratives nouvelles (obligation pour les entreprises créées depuis moins de deux ans de présenter à l'appui d'une demande de remboursement immédiat de créance de crédit d'impôt les pièces justificatives attestant de la réalité des dépenses de recherche effectuées ; obligation pour les entreprises engageant plus de 100 millions d'euros de dépenses de recherche de joindre à leur déclaration de crédit d'impôt un état décrivant la nature de leurs travaux de recherche en cours, l'état d'avancement de leurs programmes ainsi que les moyens matériels et humains, directs ou indirects, qui y sont consacrés).

b) Application :

L'**instruction 4 A-1-12 du 27 janvier 2012 (BOI n° 9 du 2 février 2012)** commente ces dispositions.

● **S'agissant de la pérennisation du remboursement immédiat de la créance** sur l'État, l'instruction se contente :

– de rappeler la définition précise des entreprises qui y sont éligibles, à savoir les PME au sens communautaire, définition résultant de l'annexe I au règlement CE 800/2008 du 6 août 2008 ;

– d'indiquer qu'une créance acquise au titre d'une dépense de recherche exposée au cours d'une année N est remboursable en N+1 après liquidation de l'impôt sur les sociétés, le relevé de solde n° 2572 devant à cette fin faire mention de l'existence de la créance restituable.

● **S'agissant de l'obligation déclarative spécifique aux entreprises créées depuis moins de deux ans**, l'instruction donne quelques exemples des moyens de preuve devant être apportés à l'administration, celle-ci étant fondée à demander toute pièce justificative complémentaire : « *contrats, factures, déclaration DADS et feuilles de paie délivrées aux chercheurs et techniciens* ». Il

est précisé que l'entreprise sollicitant le remboursement immédiat de la créance sur l'État n'est toutefois pas tenue de produire l'ensemble des justificatifs relatifs aux différentes catégories de dépenses éligibles au CIR.

● **S'agissant des nouvelles modalités de calcul des frais de fonctionnement éligibles au CIR**, l'instruction expose clairement le nouvel état du droit, sans appeler de commentaire particulier.

● Il en est de même **en ce qui concerne l'exposé des nouvelles modalités de plafonnement des dépenses sous-traitées entrant dans la base de calcul du crédit d'impôt**. L'instruction illustre utilement l'articulation assez complexe des différents plafonds applicables :

– le nouveau plafonnement, qui prévoit que les dépenses de recherche externalisées à des organismes privés sont prises en compte dans la limite de trois fois le montant des autres dépenses éligibles, qu'elles soient exposées directement par l'entreprise ou par un organisme de recherche public ;

– les différents plafonnements en montant désormais soumis au nouveau plafonnement exprimé en proportion, qu'il s'agisse des dépenses exposées par une filiale de l'entreprise principale (2 millions d'euros) ou par une entreprise indépendante (10 millions d'euros ⁽¹⁾) ;

– le plafond spécifique applicable aux dépenses sous-traitées à un organisme public (12 millions d'euros), dépenses qui ne sont pas soumises au nouveau plafonnement.

● L'instruction appelle davantage de commentaires pour sa partie consacrée à la **déduction de l'assiette du CIR des frais d'intermédiaire**. Le III de l'article 244 *quater* B du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 41 de la loi de finances initiale pour 2011, prévoit que sont déduites de la base de calcul des dépenses éligibles au CIR les sommes versées aux différents intermédiaires ayant permis à l'entreprise d'obtenir le bénéfice du crédit d'impôt. La déduction est totale lorsque la rémunération de l'intermédiaire est proportionnelle au montant de l'avantage en impôt obtenu (selon le mécanisme dit de *success fees*) ; elle est partielle dans les autres cas, la loi prévoyant une forme de franchise en montant (15 000 euros) ou en proportion des dépenses de recherche exposées (5 %), si cette proportion est supérieure au montant de 15 000 euros.

L'instruction précise que « *le montant des prestations de conseil doit être porté en déduction de l'assiette du CIR de l'année au titre de laquelle ces prestations sont déduites du résultat imposable [...]. En pratique, le montant des rémunérations fixées proportionnellement est déduit au titre de l'année N+1, l'obtention du crédit d'impôt en N+1 déclenchant la facturation du conseil* ». L'instruction illustre cette interprétation de la loi par l'exemple suivant : une

(1) Le plafond de 10 millions d'euros inclut, le cas échéant, celui de 2 millions d'euros ; l'un ne s'ajoute pas à l'autre.

entreprise a recours en N à un cabinet de conseil qui l'aide à obtenir au titre de cette année un montant de CIR de 120 000 euros ; le cabinet de conseil est rémunéré selon la méthode des *success fees*, à hauteur de 25 % du montant de l'avantage en impôt (soit en l'espèce 30 000 euros) ; la rémunération est versée au cabinet en N+1, après dépôt par l'entreprise du relevé de solde de l'IS ; dans ces conditions, « *les honoraires fixés proportionnellement au CIR devront être déduits de l'assiette du CIR calculé au titre de l'année N+1* », alors même qu'ils sont afférents à l'obtention du CIR au titre de l'année N.

Se pose alors la question de savoir ce qui se passerait dans l'hypothèse où l'entreprise n'engagerait pas en N+1 de dépenses éligibles au CIR : il semble que les 30 000 euros ne pourraient alors être déduits d'aucune base, ce qui donnerait un avantage comparatif à celles des entreprises qui engagent des dépenses de recherche au titre d'une seule année (en l'espèce, N). La lecture de la loi ne laisse pas spontanément croire que telle était l'intention du législateur, le III de l'article 244 *quater* B disposant simplement que « *pour le calcul du crédit d'impôt, le montant des dépenses exposées par les entreprises auprès de tiers au titre de prestations de conseil pour l'octroi du bénéfice du crédit d'impôt est déduit des bases de calcul de ce dernier* », dans les conditions précédemment évoquées, sans prévoir aucunement l'exception à laquelle l'instruction semble ouvrir la voie. Celle-ci indique certes que « *si le montant des dépenses est déterminé à la fin de l'année N et donc déduit du résultat relatif à cette même année, le montant des honoraires vient en diminution de l'assiette du crédit d'impôt calculé au titre de l'année N* » ; mais cela ne règle pas la question de la déduction des dépenses engagées en N+1 du fait de l'obtention du CIR au titre de l'année N.

● L'instruction apporte une précision au sujet des **modalités d'application des nouveaux taux bonifiés**. Avant l'entrée en vigueur de l'article 41 de la loi de finances pour 2011, le taux de droit commun de 30 % se trouvait porté à 50 % la première année suivant l'expiration d'une période de cinq ans sans bénéfice du CIR (y compris par conséquent la première année d'entrée dans le dispositif), et à 40 % au titre de la deuxième année. Ces taux ont été ramenés à respectivement 40 et 35 %. L'instruction précise que pour une entreprise ayant bénéficié sous l'empire de l'ancien dispositif d'un taux de 50 % au titre de la première année (en pratique, au titre des dépenses de recherche réalisées en 2010), le taux applicable aux dépenses exposées au cours de la deuxième année (2011) est le nouveau taux (35 %) et non l'ancien (40 %).

● **S'agissant des nouvelles obligations documentaires faites à celles des entreprises réalisant plus de 100 millions d'euros de dépenses éligibles au CIR**, l'instruction commence par rappeler que le seuil de 100 millions s'apprécie avant les déductions prévues au III de l'article 244 *quater* B, ce qui inclut désormais, outre les éventuelles subventions publiques reçues par l'entreprise, les frais d'intermédiaire (*cf. supra*).

Elle précise ensuite que les éléments d'information demandés aux entreprises devront être produits dans un état annexé à la déclaration spéciale 2069 A souscrite au titre des opérations de recherche réalisées l'année précédente ; l'élaboration d'une annexe à cette déclaration est prévue à cette fin. Conformément au III *bis* de l'article 244 *quater* B, la description doit bien porter sur les travaux « *en cours* » : ainsi que le décrit l'instruction, « *lors du dépôt de la déclaration n° 2069 A souscrite en N au titre des dépenses de recherche réalisées en N-1, les entreprises qui ont exposé en N-1 des dépenses éligibles pour un montant supérieur à 100 millions d'euros devront annexer un état relatif à leurs travaux de recherche en cours en N et pour lesquels elles ont demandé le bénéfice du CIR au titre de l'année N-1* ».

*

* *

Article 90

Création d'un prêt à taux zéro renforcé

a) Contenu :

Le présent article introduit un nouveau crédit d'impôt au profit des établissements de crédit qui émettent des prêts à taux zéro renforcés dits « PTZ + » en faveur de personnes physiques qui souhaitent acquérir, dans le cadre d'une primo-accession, un logement avec ou sans travaux devant constituer leur résidence principale. Le bénéfice de ce prêt n'est pas conditionné à un niveau de ressources.

Le nouveau dispositif « PTZ + » (introduit au chapitre X au livre III du code de la construction et de l'habitation) et le crédit d'impôt aux établissements de crédit qui lui est associé (en vertu du nouvel article 244 *quater* V du code général des impôts) remplacent l'ancien dispositif PTZ (prévu à l'article 244 *quater* J du même code) à compter du 1^{er} janvier 2011.

Désormais, seules les avances émises avant le 31 décembre 2010 ouvrent droit à l'ancien régime du PTZ et ces avances ne donnent droit à un crédit d'impôt qu'à la condition que l'offre de prêt ait été acceptée avant le 1^{er} juillet 2011 ou que les fonds aient été mis à la disposition de l'emprunteur, en totalité ou partiellement, avant le 1^{er} juillet 2012.

Le crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt supportés pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale (prévu à l'article 200 *quaterdecies* du même code) est modifié de façon à ne s'appliquer qu'aux prêts ayant fait l'objet d'une offre émise avant le 1^{er} janvier 2011, sous réserve que l'acquisition du logement achevé ou en l'état futur d'achèvement intervienne au plus tard le 30 septembre 2011 ou, s'agissant d'opérations de construction de logements, que la déclaration d'ouverture de chantier intervienne au plus tard à la même date.

Par ailleurs, il est précisé que le bénéfice du PTZ+ est exclusif de celui de l'ancien PTZ.

Dans un premier temps, cet article précise les dispositions encadrant le nouveau PTZ +. Le prêt ne peut être consenti que soit pour l'acquisition d'une résidence principale en primo-accession, soit par des personnes physiques qui n'ont pas été propriétaires de leur logement au cours des deux années précédant l'émission de l'offre de prêt. Il peut être fait exception à cette dernière condition si le bénéficiaire du prêt ou l'un des occupants du logement est titulaire d'une carte d'invalidité (deuxième ou troisième catégorie de l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale), bénéficie d'une allocation aux adultes handicapés ou a été victime d'une catastrophe ayant rendu sa résidence principale inhabitable.

Par ailleurs, les modalités du prêt sont fonction d'un certain nombre d'éléments venant majorer ou minorer son montant :

- le nombre de personnes destinées à occuper le logement au titre de résidence principale (qui permet de déterminer le coefficient familial à appliquer pour calculer le montant du prêt) ;

- l'ensemble des ressources de ces personnes (qui correspond au montant le plus élevé entre la somme des revenus fiscaux de référence des personnes occupant le logement au titre de l'avant dernière année précédant celle de l'émission de l'offre de prêt et le dixième du coût total de l'opération) ;

- la localisation de la résidence dans une zone qualifiée ou non par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements ;

- le caractère neuf ou ancien du logement ;

- la performance énergétique du logement ;

- l'appartenance initiale du logement ancien au patrimoine immobilier d'un organisme HLM ;

- le coût total de l'opération toutes taxes comprises (ce coût est plafonné dans la limite du montant maximal d'opération admis pour une personne seule qui ne peut être supérieur à 156 000 euros ni inférieur à 79 000 euros, selon la localisation et les caractéristiques du logement, multiplié par le coefficient familial).

La durée du prêt est déterminée à la date de l'émission de l'offre de prêt en fonction des ressources de l'emprunteur. Le remboursement peut s'effectuer sur une seule période ou sur deux périodes si l'emprunteur bénéficie d'un différé de remboursement sur une fraction du montant de prêt (le montant de cette fraction ne pouvant dépasser 45 % du montant total du prêt). Dans ce dernier cas, la première période ne peut être plus longue que la durée des autres prêts concourant à l'opération (avec un plafond de durée maximale de 23 ans) et ne peut être réduite, à la demande de l'emprunteur, à moins de quatre ans (le seuil de durée

minimale étant de 5 ans). La seconde période ne peut être supérieure à 7 ans, ni inférieure à 2 ans. Un décret doit préciser les modalités relatives à la fraction de prêt différée. Par ailleurs, la première période de remboursement peut être précédée d'une période de mise à disposition des fonds ne faisant pas l'objet de remboursement de la part de l'emprunteur.

Il est également précisé que tant que le prêt n'est pas remboursé, le logement doit demeurer la résidence principale de l'emprunteur (sauf exceptions prévues par décret). En cas de mutation, l'emprunteur conserve le bénéfice du prêt sous la forme d'un transfert du capital restant dû pour l'acquisition ou la construction d'une nouvelle résidence principale.

Dans un second temps, le présent article introduit les conditions d'application du nouveau crédit d'impôt.

Les établissements de crédit habilités à délivrer les prêts, et donc à bénéficier de ce crédit d'impôt, doivent avoir conclu une convention avec l'État approuvée par arrêté conjoint du ministre de l'économie et du ministre du logement. Les conditions d'attribution et les modalités des prêts sont fixées chaque année par décret auquel est jointe une étude d'impact visant à limiter à 2,6 milliards d'euros le coût annuel du crédit d'impôt afférent au PTZ +.

Le crédit d'impôt constitue la contrepartie du renoncement aux intérêts d'emprunt de la part de l'établissement de crédit (son montant est égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre du PTZ + et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de même montant et de même durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt). Il s'impute sur l'impôt dû en fractions égales réparties sur cinq années.

Dans l'hypothèse où une erreur aurait été commise par l'établissement de crédit, la reprise de crédit d'impôt est proportionnelle à la différence entre le crédit d'impôt réellement octroyé et celui qui aurait dû être octroyé.

Si les conditions de maintien du prêt ne sont pas respectées ou si le prêt fait l'objet d'un remboursement anticipé, les fractions de crédit d'impôt ne peuvent plus être imputées par l'établissement de crédit. Si celui-ci ne déclare pas spontanément ce type d'événement à la SGFGAS (soit la société de gestion à laquelle les ministres de l'économie et du logement ont confié un droit de contrôle sur les crédits d'impôts versés), le montant de crédit d'impôt à reverser est majoré de 40 %.

Ces dispositions s'appliquent aux prêts émis du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2014.

b) Application :

Le décret n° 2010-1728 du 30 décembre 2010 relatif aux obligations déclaratives et aux modalités de détermination et d'imputation du crédit d'impôt en faveur des établissements de crédit qui consentent des prêts ne portant pas intérêt pour financer la primo-accession précise les modalités de calcul du montant du crédit d'impôt, ainsi que les délais dont disposent les établissements de crédit pour informer la SGFGAS de l'occurrence d'événements de nature à modifier le montant du crédit d'impôt. Ce décret prévoit également les délais dont dispose cet organisme pour transmettre au service chargé des grandes entreprises un état relatif au crédit d'impôt pour chaque établissement de crédit lui ayant déclaré des prêts ne portant pas intérêt.

Enfin, il rappelle les obligations déclaratives qui incombent aux établissements de crédit bénéficiaires du crédit d'impôt.

Le décret n° 2010-1704 du 30 décembre 2010 relatif aux prêts ne portant pas intérêt consentis pour financer la primo-accession à la propriété commente les conditions d'obtention du PTZ+ devant être respectées par l'emprunteur et par les établissements de crédit.

En premier lieu, il introduit un chapitre IV au titre préliminaire du livre III du code de la construction et de l'habitation détaillant le classement des communes par zones applicables à certaines aides au logement, et notamment au PTZ+.

En second lieu, il liste les diverses opérations donnant droit à ce financement en regroupant les types de biens concernés sous trois catégories principales, soit les logements neufs construits ou l'aménagement de locaux non destinés à l'habitation, les logements faisant l'objet d'un contrat de location-accession assimilés à des logements neufs lorsque l'emprunteur est le premier occupant à la date de la levée d'option et les logements anciens ayant déjà été occupés.

En troisième lieu, le décret précise les conditions de maintien du prêt pendant la durée de son remboursement. Le logement doit être le lieu de résidence principale de l'emprunteur (soit un logement occupé au moins huit mois par an) et ce, dans un délai maximum d'un an suivant soit la déclaration d'achèvement des travaux, soit l'acquisition du logement si celle-ci est postérieure. De façon dérogatoire, ce délai peut être porté à six ans lorsque le logement est destiné à être occupé par l'emprunteur à compter de son départ en retraite. Celui-ci doit alors s'engager à louer son bien dans des conditions de ressources et de loyers prévues par le décret. D'autres circonstances particulières peuvent justifier une mise en location de même durée et sous les mêmes conditions, à l'instar d'une mobilité professionnelle ou d'une invalidité.

En quatrième lieu, les modalités de calcul du montant du prêt sont présentées au travers de l'énumération des éléments de coût entrant dans la définition du coût total de l'opération, de la fixation de la quotité utilisée pour déterminer le montant du prêt selon la zone dans laquelle se situe le bien, sa performance énergétique et son caractère neuf ou ancien et de la répartition des plafonds de coût total de l'opération selon le nombre de personnes destinées à y habiter, le caractère neuf ou ancien du bien et sa localisation. La durée du prêt et la fraction de prêt faisant l'objet d'un différé de remboursement le cas échéant, sont également précisées.

Enfin, ce décret comprend en annexe une étude d'impact devant faire apparaître les mesures prises pour que le montant annuel de crédits d'impôt accordés au titre des prêts émis la même année respecte le montant de l'enveloppe budgétaire déterminée par la loi.

L'arrêté du 30 décembre 2012 relatif aux conditions d'application des dispositions concernant les prêts ne portant pas intérêt consentis pour financer la primo-acquisition à la propriété détaille les pièces justificatives devant être fournies par l'emprunteur à l'établissement de crédit.

L'instruction fiscale 4 A-6-12 (BOI n° 39 du 30 mars 2012) commente ces dispositions.

Elle définit la nature des établissements de crédit pouvant bénéficier du crédit d'impôt et détaille les modalités de calcul de ce dernier. Le fait générateur de ce crédit correspond au premier versement du prêt, qu'il représente la totalité du montant accordé ou seulement une fraction. Le crédit d'impôt est alors calculé en prenant en compte la totalité du prêt, avec comme référence un prêt consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt et de même durée de remboursement. Dans le cas où les emprunteurs bénéficient, compte tenu de leurs ressources, d'une mise à disposition des fonds avant la première période de remboursement, le calcul du crédit d'impôt n'intègre pas cette période dans la durée totale du remboursement.

L'instruction précise également que le crédit d'impôt constitue une créance inaliénable et incessible, sous réserve de certains cas particuliers dans le cadre d'opération de fusions, scissions et apports partiels de capital. Cette créance constitue également un produit imposable et est rattachée en ce sens, à hauteur d'un cinquième de son montant, au titre de l'exercice au cours duquel est intervenu le premier versement, puis par fractions égales sur les quatre exercices suivants.

Plusieurs cas particuliers relatifs aux entreprises soumises au régime des groupes de sociétés sont développés :

– si la filiale consent des prêts sans intérêt pendant la période d'intégration, la société mère se substitue à l'établissement de crédit pour l'imputation des fractions de crédit d'impôt ;

– si la filiale a consenti des prêts sans intérêt avant son entrée dans le groupe intégré, les fractions restant à imputer ne sont pas transmises à la société mère ;

– si la filiale quitte le périmètre intégré pendant la période d'imputation des fractions de crédit d'impôt, elle impute les fractions de crédit d'impôt restantes sur son propre impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, l'instruction détaille les conditions de remise en cause du crédit d'impôt. Dans l'hypothèse où le prêt n'aurait pas dû être octroyé (par exemple, si l'emprunteur n'est pas un primo-accédant), le crédit d'impôt doit être reversé dans sa totalité. Au contraire, si le prêt pouvait être octroyé, mais que l'établissement de crédit a commis une erreur dans la détermination de son montant, alors seule la fraction du prêt qui n'aurait pas dû être accordée est perdue. Dans le cas d'un reversement total ou partiel, le montant de crédit d'impôt concerné constitue une charge déductible du résultat imposable.

Enfin, dans le cas du non-respect de la condition de maintien du logement financé en tant que résidence principale des emprunteurs durant la période de remboursement du prêt, seules les fractions de crédit d'impôt non imputées sont annulées. Il en va de même en cas de remboursement anticipé du prêt.

*

* *

Article 126

Modification du régime de déduction des redevances de concession de brevets

a) Contenu :

Le présent article modifie sur plusieurs points le régime fiscal applicable aux droits de la propriété industrielle en :

– autorisant la déduction des redevances de concession de brevets dans les conditions de droit commun pour des entreprises liées, sauf lorsque l'entreprise concessionnaire n'exploite pas de manière effective le droit rémunéré. Antérieurement, l'entreprise concessionnaire liée à l'entreprise concédante ne pouvait déduire la redevance de concession de brevet que dans le rapport entre le

taux réduit de taxation des plus-values de concession de brevet (15 %) et le taux normal de l'IS (33 ^{1/3} %). La nécessité que la concession soit effective est une clause anti-abus destinée à éviter la mise en place de concessions fictives (afin de bénéficier de la déduction à 33 ^{1/3} % du coût de la redevance et de la taxation à seulement 15 % du produit de la redevance) ;

– élargissant le champ des gains relevant du régime des plus-values à long terme aux perfectionnements apportés aux brevets et aux inventions brevetables ;

– étendant sous conditions le bénéfice du même régime aux sous-concessions.

b) Application :

L'article prévoit notamment l'application du régime des plus-values à long terme aux redevances de sous-concession de brevets ou inventions brevetables :

– lorsque la concession n'en a pas bénéficié ;

– à condition que la sous-concession corresponde à une opération réelle et rentable ;

– et sous réserve que la sous-concession produise une valeur ajoutée.

La preuve de la réalité et de la rentabilité de l'opération de sous-concession incombe à l'entreprise sous-concédante : à cet effet, elle doit prouver à l'administration fiscale au moyen d'une documentation détaillée que l'opération ne constitue pas un montage artificiel destiné à contourner la législation française dans le seul but de bénéficier du taux réduit, et que, sur l'ensemble de la période d'exploitation de la licence concédée, elle réalise une marge par rapport aux redevances de concession acquittées pour le brevet.

Aux termes de l'article 39 *terdecies* du code général des impôts dans sa rédaction issue de l'article 126 de la loi de finances initiale pour 2011, la preuve doit être apportée « *dans le cadre d'une documentation présentant l'économie générale de l'exploitation de la licence* ». La loi prévoit qu'un décret précise les conditions d'établissement de cette documentation.

L'article 11 de la loi de finances initiale pour 2012 ayant apporté de nouvelles modifications au régime fiscal des brevets, le décret prévu par la loi, comme d'ailleurs l'instruction commentant l'ensemble du dispositif, sont en cours de préparation.

*

* *

Article 129

Aménagement du régime fiscal des entreprises qui se créent ou qui sont reprises dans les zones de revitalisation rurale

a) Contenu :

Le présent article :

– proroge de trois ans le régime d'exonération des entreprises nouvelles créées dans des zones d'aide à finalité régionale (AFR) ;

– remplace le régime antérieurement applicable aux entreprises nouvelles créées dans des zones de revitalisation rurale (ZRR) par un nouveau dispositif :

– organisant une exonération complète d'impôt sur les bénéfices pendant cinq ans puis une exonération partielle décroissante pendant trois ans ;

– ouvert au titre des créations et des reprises d'entreprises ;

– dont le bénéfice est réservé aux entreprises indépendantes de moins de dix salariés et est plafonné conformément aux règles *de minimis*.

b) Application :

L'instruction 4 A-4-11 du 27 décembre 2011 (BOI n° 3 du 11 janvier 2012), relative au crédit d'impôt en faveur de l'intéressement, commente le IN du présent article. Celui-ci octroie le bénéfice du crédit d'impôt intéressement aux entreprises bénéficiant des exonérations prévues par l'article 44 *quindecies* du code général des impôts ; cet article, créé par l'article 129 de la loi de finances initiale pour 2011, prévoit le nouveau dispositif applicable aux entreprises créées ou reprises dans les ZRR.

L'instruction fiscale commentant le fond du dispositif est en cours de préparation.

*

* *

22-16.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 13

Réforme du statut fiscal des sociétés de personnes

a) Contenu :

Outre la commande d'un rapport sur le régime fiscal des sociétés de personnes, le présent article :

– étend aux titulaires de bénéfices non commerciaux le régime d'imposition des revenus accessoires déjà prévu en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices agricoles ;

– neutralise les effets de la théorie dite du bilan en organisant l'extourne du résultat professionnel déterminé selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux (également applicables aux bénéfices agricoles) des charges et produits ne relevant pas directement de l'activité professionnelle.

b) Application

Une instruction fiscale commentant le dispositif était annoncée pour le second semestre 2011. Elle n'a toujours pas été publiée.

*
* *

Article 51

Zones franches d'activité outre-mer : conditions d'application de l'abattement sur le résultat imposable dans le cas d'entreprises appartenant à un groupe

a) Contenu :

Le présent article ouvre le bénéfice du régime des zones franches d'activité (ZFA) d'outre-mer aux sociétés membres d'un groupe fiscal intégré pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

Le régime des ZFA, créé par la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, permet aux petites et moyennes entreprises au sens communautaire soumises à un régime réel d'imposition et exerçant dans un département d'outre-mer⁽¹⁾ l'une des activités éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* B du code général des impôts⁽²⁾ de bénéficier d'abattements : d'impôt sur les bénéfices, de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe professionnelle⁽³⁾.

L'instruction 4 A-9-10 du 12 novembre 2010 (BOI n° 99 du 22 novembre 2010), relative à l'application du dispositif ZFA, a précisé que l'abattement sur les bénéfices n'était pas compatible avec le régime de l'intégration fiscale.

(1) À l'exclusion de Mayotte, qui n'était pas alors un DOM.

(2) Réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements productifs réalisés outre-mer. Le conseil aux entreprises s'ajoute, pour le bénéfice des ZFA, à la liste des secteurs éligibles à cette réduction d'impôt.

(3) Donc, désormais, de contribution économique territoriale.

Le présent article aménage le régime des ZFA afin de le rendre compatible avec le régime de groupe. Il prévoit que, lorsque le bénéficiaire de l'abattement sur les bénéfices est une société membre d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, l'abattement s'applique aux bénéfices de la société membre comme si celle-ci était imposée séparément, sous réserve d'un certain nombre de retraitements intragroupes, prévus par le 4 de l'article 223-I (exclusion, par exemple, des profits provenant d'abandons de créances consentis par d'autres sociétés du groupe).

Le montant global des abattements dont peuvent bénéficier les sociétés d'un même groupe ne peut excéder :

- ni le résultat d'ensemble du groupe ;
- ni un plafond de 150 000 euros, qui est celui prévu par le régime normal des ZFA.

Il faut rappeler que l'article 44 *quaterdecies* prévoit pour certains secteurs d'activité et certaines zones géographiques un régime bonifié de ZFA, caractérisé par une majoration du taux de l'abattement, sous un plafond de 300 000 euros. Afin d'articuler avec ce régime bonifié le plafond précédemment évoqué de 150 000 euros, le présent article prévoit de retenir pour la moitié de leur montant les abattements plafonnés à 300 000 euros.

b) Application

L'instruction 4 H-1-11 du 6 juillet 2011 (BOI n° 61 du 15 juillet 2011) commente les dispositions du présent article. Elle apporte un éclairage utile sur les modalités d'application du double plafonnement évoqué *supra*.

S'agissant du plafonnement relatif au résultat d'ensemble du groupe, il faut retenir :

- que le résultat en question est calculé à titre provisoire aux seules fins du plafonnement, en faisant la somme algébrique des résultats individuels des sociétés du groupe, les opérations intragroupes étant neutralisées ;
- que le plafond est défini avant imputation du déficit d'ensemble reportable ;
- que dans l'hypothèse où le montant cumulé des abattements des sociétés du groupe excède le résultat d'ensemble, le montant maximal d'abattement de chaque société est calculé en multipliant le montant théorique d'abattement par le rapport entre le résultat d'ensemble et le montant cumulé des abattements.

La même modalité de calcul est retenue en cas de dépassement du second plafond, en rapportant 150 000 euros au montant cumulé des abattements.

L'instruction fournit un exemple d'application des plafonds, dont il ressort clairement que la prise en compte pour la moitié de leur montant des abattements plafonnés à 300 000 euros sert simplement à apprécier le second plafond ; quel que soit le statut de l'entreprise en ZFA bonifiée, l'abattement d'impôt sur les bénéfices est bien plafonné à 300 000 euros.

*
* *

22-17.— Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 15

Transformation des entreprises individuelles en EIRL

a) Contenu :

Le présent article apporte des modifications au régime fiscal de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL), statut créé par la loi éponyme n° 2010-658 du 15 juin 2010.

● Il s'agit de **ne plus assimiler automatiquement, du point de vue fiscal, l'EIRL à l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) ou à l'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL)** ⁽¹⁾. L'assimilation est toujours possible, mais sur option (irrévocable). Le fait d'opter pour l'assimilation emporte option en faveur de l'impôt sur les sociétés (IS).

Deux cas de figure sont donc désormais possibles :

– l'EIRL assimilée à une EURL ou à une EARL, après exercice de l'option, est automatiquement soumise à l'IS ;

– faute d'option, l'EIRL demeure sous le régime général de l'entreprise individuelle et reste redevable de l'IR.

● Dans sa rédaction issue du présent article, l'article 1655 *sexies* du code général des impôts prévoit désormais, logiquement, que **la liquidation de l'EIRL emporte les mêmes conséquences fiscales que la cessation d'activité d'une EURL ou d'une EARL dans le seul cas où l'option pour l'assimilation a été exercée**. Dans le cas contraire, la liquidation de l'EIRL emporte les mêmes conséquences que celle d'une entreprise individuelle.

● Si l'option n'est pas exercée, la création de l'EIRL (*ex nihilo* ou par transformation d'une entreprise individuelle) n'emporte plus automatiquement création d'une personne fiscale distincte de celle de l'entrepreneur individuel. Il en

(1) Sachant que l'assimilation n'est possible que pour les EIRL relevant d'un régime réel d'imposition.

résulte notamment que l'affectation à l'EIRL d'une partie du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel ⁽¹⁾ n'est plus regardée comme un événement fiscal.

Afin d'assurer la neutralité fiscale de l'option pour l'IS, le présent article prévoit qu'**en cas d'option pour l'IS, l'affectation d'une partie du patrimoine privé au patrimoine de l'EIRL bénéficie du régime des « biens migrants »**, défini à l'article 151 *sexies* du CGI. Ce régime permet de distinguer, pour les biens ayant figuré successivement dans les patrimoines privé et professionnel du contribuable avant d'être cédés, les plus-values professionnelles et les plus-values « privées » : les éventuelles plus-values « privées » ne sont pas imposées au moment de l'affectation des biens à l'EIRL, mais seulement au moment de leur cession.

● S'agissant de son **entrée en vigueur**, le présent article distingue deux cas de figure :

– les EIRL ayant opté pour l'IS avant la publication de la première loi de finances rectificative pour 2011 sont réputées avoir opté pour l'assimilation à l'EURL ou l'EARL ;

– les EIRL n'ayant pas opté pour l'IS avant la publication de la même loi cessent d'être assimilées automatiquement à l'EURL ou à l'EARL, sans se voir appliquer pour autant les dispositions de l'article 202 *ter* du CGI. Cela signifie que le passage du statut fiscal d'EURL ou EARL à celui d'entreprise individuelle n'est en l'espèce pas considéré comme une cessation fiscale ; conséquemment, les bénéfiques en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate.

b) Application :

● Le présent article prévoit que l'option en faveur de l'assimilation au statut d'EURL ou d'EARL, et donc de l'IS, est « *exercée dans des conditions fixées par décret* ».

Le **décret n° 2012-398 du 22 mars 2012** prévoit que pour l'exercice de l'option, l'EIRL adresse une notification au service des impôts du lieu de son principal établissement, notification indiquant les coordonnées de l'entreprise (dénomination et adresse), ainsi que celles de l'entrepreneur (nom, prénom, adresse et signature). Le service des impôts délivre alors un récépissé.

L'option doit être exercée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entrepreneur souhaite être assimilé à une EURL ou EARL. En cas de transformation d'une entreprise individuelle en EIRL, l'option doit être notifiée dans les trois mois. S'agissant des EIRL existants au 30 juillet 2011 – date

(1) *Le principal apport du statut d'EIRL est de permettre à un entrepreneur individuel de n'affecter à son activité qu'une partie de son patrimoine personnel, la partie non affectée étant protégée des éventuels créanciers professionnels.*

d'entrée en vigueur de l'article 15 de la première LFR 2011 –, ou créées entre cette date et celle d'entrée en vigueur du décret (25 mars 2012, soit le lendemain de sa publication au *Journal officiel*), l'option peut être exercée dans les trois mois suivant ladite entrée en vigueur.

• Les dispositions du décret avaient été annoncées par l'**instruction fiscale 4 A-4-12 du 9 mars 2012 (BOI n° 29 du 12 mars 2012)**. Cette instruction, relative au régime fiscal de l'EIRL, commente notamment les dispositions de l'article 15 de la première LFR 2011. Outre les explications utiles qu'elle fournit sur les implications fiscales du régime de l'EIRL, l'instruction précise que le bénéfice du régime des « biens migrants » n'est pas rétroactif ; ainsi, les impositions exigibles du fait de l'affectation de biens au patrimoine de l'EIRL antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 15 de la première LFR 2011 ne sont pas remises en cause.

*

* *

Article 20

Modification de l'entrée en vigueur du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement

a) Contenu :

Les articles 129 et 131 de la loi de finances initiale pour 2011 ont modifié le régime du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement, en prévoyant :

– d'y rendre éligibles des entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices en application de certains dispositifs spécifiques (par exemple les entreprises situées en zone de revitalisation rurale) ;

– d'augmenter de 20 à 30 % le taux du crédit d'impôt ;

– de modifier son assiette, en substituant au montant des primes d'intéressement versées le montant de l'écart entre les primes versées au titre de l'exercice N et de l'exercice N-1 ;

– d'en réserver le bénéfice aux entreprises de moins de 50 salariés.

Le II de l'article 131 précité prévoyait l'application de la réforme aux crédits d'impôts acquis au titre des primes versées à compter du 1^{er} janvier 2011. Ainsi, les nouvelles dispositions auraient trouvé à s'appliquer à des primes versées en application d'accords d'intéressement conclus avant le 1^{er} janvier 2011. Afin de limiter les effets potentiellement négatifs de cette rétroactivité, en particulier pour les PME, le présent article a aménagé l'entrée en vigueur de l'article 131 précité, en prévoyant :

– l’application des nouvelles dispositions aux crédits d’impôt relatifs aux primes d’intéressement dues au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011 (et non plus aux crédits d’impôt acquis au titre des primes versées à compter du 1^{er} janvier 2011) ;

– s’agissant des entreprises employant moins de 250 salariés⁽¹⁾ et respectant le régime communautaire *de minimis*, l’application des nouvelles dispositions aux crédits d’impôt relatifs aux primes d’intéressement dues en application d’accords d’intéressement conclus ou renouvelés à compter du 1^{er} janvier 2011.

b) Application :

L’instruction 4 A-4-11 du 27 décembre 2011 (BOI n° 3 du 11 janvier 2012) précise qu’un accord est considéré comme renouvelé lorsqu’il fait suite à un accord précédent ayant fait l’objet ou non d’une reconduction tacite, étant entendu qu’un accord d’intéressement ne peut être renouvelé par tacite reconduction que lorsque l’accord initial le prévoit (article L. 3312-5 du code du travail). En revanche, un accord conclu après le 1^{er} janvier 2011 et comportant une clause de rétroactivité doit être considéré comme un nouvel accord.

L’instruction ouvre surtout aux entreprises de moins de 50 salariés la possibilité de bénéficier, si elles y trouvent intérêt, du nouveau dispositif prévu par l’article 131 de la LFI 2011, au titre de primes que l’article 20 de la première loi de finances rectificative pour 2011 permet de soustraire à l’application dudit dispositif :

– soit des primes versées à compter du 1^{er} janvier 2011 mais à raison d’un exercice clos à cette date ;

– soit des primes dues au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011 mais en application d’accords déjà en cours à cette date.

L’entreprise souhaitant bénéficier au titre de 2011 du nouveau dispositif, alors que la loi lui permet de conserver le bénéfice de l’ancien, doit déposer une demande en ce sens, par voie de réclamation contentieuse. Pour 2012, l’entreprise doit indiquer sur la déclaration spéciale n° 2079-AI-SD si elle souhaite bénéficier de l’ancien ou du nouveau dispositif.

*
* *

(1) Le nombre de salariés étant apprécié, le cas échéant, au niveau du groupe.

22-18.— Deuxième loi de finances rectificative pour 2011

Article 2

Aménagement des mécanismes de report en avant et en arrière des déficits pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

a) Contenu :

Le code général des impôts permet aux entreprises redevables de l'impôt sur les sociétés de reporter en avant (article 209) ou en arrière (article 220 *quinquies*) les déficits constatés au titre d'un exercice. Ces deux mécanismes, dont l'objet est d'ajuster le niveau d'imposition à l'activité économique, étaient globalement plus favorables en France que dans les pays comparables de l'Union européenne. Dans un souci de convergence fiscale, en particulier avec l'Allemagne, mais également de rendement budgétaire, le présent article a ajusté chacun de ces dispositifs, pour les exercices clos à compter du 21 septembre 2011.

S'agissant du report en avant, l'article 209 du CGI prévoit désormais un plafonnement du montant de déficit reportable, antérieurement illimité. Le plafond est égal à 1 million d'euros + 60 % de la fraction du bénéfice de l'exercice sur lequel le déficit est reporté qui excède 1 million d'euros. Le report en avant n'est toujours pas limité dans le temps.

Les entreprises déficitaires peuvent, en exerçant une option alternative au report en avant, choisir de reporter ce déficit en arrière. Le déficit crée alors une créance sur l'État, en minorant rétroactivement l'assiette d'imposition. Le présent article a durci le régime du report en arrière :

– en limitant son application au seul exercice précédent, et non plus aux trois exercices précédents ;

– en encadrant l'exercice de l'option dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté. En conséquence, il n'est plus possible de reporter en arrière un déficit précédemment reporté en avant ;

– en plafonnant le montant du report, antérieurement illimité, à 1 million d'euros.

b) Application :

L'**instruction 4 H-6-12 du 21 mai 2012 (BOI n° 56 du 23 mai 2012)** commente les dispositions du présent article.

• **S'agissant des modifications apportées au régime du report en avant**, elle précise notamment que, si un contrôle fiscal a pour effet de majorer le bénéfice fiscal (ou de faire apparaître un tel bénéfice) au titre d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011, l'imputation des déficits sur le bénéfice rehaussé devra se faire selon le nouveau régime.

L'instruction apporte surtout d'utiles précisions sur les modalités d'application du nouveau plafonnement en cas de constatation d'une plus-value nette à long terme :

– le plafonnement ne s'applique pas lorsque la société décide d'imputer sur le déficit d'un exercice la plus-value nette à long terme constatée au cours du même exercice. Si la société « échappe » ainsi à l'imposition de sa plus-value (taxée à 15 %), elle renonce pour ce faire à reporter en avant, sur les exercices ultérieurs, un montant de déficit permettant d'échapper à une imposition au taux normal. Dans ces conditions, et sans mention expresse de la loi, il serait sévère d'appliquer le plafonnement ;

– le plafonnement s'applique lorsque, en vertu d'une tolérance administrative déjà documentée⁽¹⁾, il est admis que la plus-value nette à long terme d'un exercice puisse être imputée sur des déficits constatés au cours d'exercices antérieurs mais demeurant reportables sur l'exercice au cours duquel est constatée la plus-value. L'instruction précise que, dans ce cas, « *la franchise de 1 million d'euros ne trouve à s'appliquer qu'une seule fois et selon les modalités choisies par la société* » ; ce principe est utilement illustré par un exemple.

• **S'agissant des modifications apportées au régime du report en arrière**, l'instruction présente les règles applicables en cas de contrôle fiscal ou de réclamation contentieuse. Il en résulte en substance que le régime antérieur est applicable aux déficits subis au titre d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011, le nouveau régime ne s'appliquant qu'aux déficits subis au titre d'un exercice clos après cette date.

L'option en faveur du report en arrière ne pouvant plus être exercée que dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté, les sociétés ne peuvent en principe opter pour le report en arrière de déficits constatés au titre d'exercices clos antérieurement au 21 septembre 2011. L'instruction prévoit cependant une possibilité d'option pour les sociétés ayant clôturé leur exercice entre le 20 juin 2011 et le 20 septembre 2011, sous le régime antérieur ; pour ce faire, l'option doit avoir été exercée dans le délai de dépôt du relevé de solde de l'IS, ou par voie de réclamation contentieuse.

*

* *

(1) Documentation de base 4 B 2241 n° 1 à 4

22-19.– Loi de finances initiale pour 2012

Article 11

Renforcement des clauses anti-abus du régime de taxation réduite des concessions de brevets

a) Contenu :

Le présent article revient partiellement sur les dispositions introduites par l'article 126 de la loi de finances initiale pour 2011, afin de limiter les possibilités d'optimisation.

Cet article 126 autorise la déduction à taux plein (33 ^{1/3} %) de la redevance acquittée par une entreprise concessionnaire liée à une entreprise concédante, sous réserve que l'entreprise concessionnaire exploite de manière effective le brevet. Le présent article renforce cette clause anti-abus, sur le modèle de ce que l'article 126 de la LFI 2011 a prévu en matière de sous-concession :

- l'opération de concession doit produire une valeur ajoutée ;
- elle ne saurait être constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

S'agissant du régime de sous-concession, il s'agit par le présent article :

– de revenir sur la possibilité, ouverte sous conditions par l'article 126 précité, de déduire dans les conditions de droit commun (soit au taux de 33 ^{1/3} %) la redevance acquittée par le sous-concessionnaire. Il est désormais prévu, en lieu et place de cette déduction conditionnelle, de taxer au taux réduit de 15 % l'écart positif entre la redevance de sous-concession et la redevance de concession ;

– de n'autoriser la déduction des éventuels déficits résultant de la sous-concession que dans le rapport entre le taux réduit et le taux normal, afin d'éviter l'organisation volontaire de déficits permettant de réduire le bénéfice imposable à hauteur d'un tiers de l'écart entre redevance acquittée et redevance perçue ;

– d'éviter l'optimisation dans le temps, consistant à ce qu'une entreprise soit au cours d'un exercice uniquement concessionnaire (réduisant ainsi son bénéfice imposable à hauteur d'un tiers du montant de redevance acquittée), puis au cours de l'exercice suivant uniquement sous-concédante (s'acquittant au taux réduit de 15 % de l'impôt sur la redevance perçue). Cette mesure anti-abus ne s'applique pas si la sous-concession a permis de dégager une valeur ajoutée.

b) Application :

Un décret, prévu par l'article 126 de la LFI 2011 est en cours de préparation, ainsi qu'une instruction fiscale commentant les modifications apportées au régime fiscal des concession et sous-concession de brevet.

*
* *

Article 15

Extension du bénéfice du crédit d'impôt recherche au coût du remplacement d'installations détruites par un sinistre non pris en charge par l'assurance

a) Contenu :

Le présent article rend éligible au crédit d'impôt recherche une partie des dépenses engagées par l'entreprise pour le remplacement d'installations elles-mêmes éligibles au CIR ⁽¹⁾, dès lors qu'elles sont touchées par un sinistre. Seule la dotation aux amortissements correspondant à la fraction des dépenses non prise en charge par l'assurance est éligible.

b) Application :

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

*
* *

Article 86

Réforme du prêt à taux zéro

a) Contenu :

Le présent article réforme le prêt à taux zéro plus (PTZ+) en limitant le champ des opérations et des contribuables éligibles à ce prêt à compter du 1^{er} janvier 2012.

(1) Il s'agit plus précisément des « immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation de prototypes ou d'installations pilotes » (a du II de l'article 244 quater B du code général des impôts).

En premier lieu, ce dispositif est recentré sur les investissements liés à la construction ou à l'acquisition de logements neufs. À compter du 1^{er} janvier 2013, ces logements devront également respecter une condition de performance énergétique dont le niveau est fixé par décret.

Les seuls logements anciens demeurant dans le champ du dispositif sont les logements du parc social dont les locataires font l'acquisition. Dans ce cas, l'article précise qu'aucun frais de dossier, frais d'expertise, intérêt ou intérêt intercalaire ne peut être perçu sur ces prêts. Le prix d'acquisition doit correspondre au prix minimum autorisé en application de l'article L. 443-12 du code de la construction et de l'habitation. Ces logements ne sont pas soumis à la condition de performance énergétique mentionnée précédemment.

En second lieu, un PTZ+ ne peut désormais être octroyé que sous condition de ressources. Seules les personnes physiques dont le montant total des ressources, divisé par un coefficient familial, est inférieur à un plafond fixé par décret, peuvent bénéficier de ce dispositif auparavant universel. Ce plafond de ressources varie selon la localisation du bien, mais ne peut être supérieur à 43 500 euros ni inférieur à 26 500 euros.

En troisième lieu, la quotité du coût total de l'opération, calculée pour déterminer le montant de prêt en fonction des caractéristiques du ménage acquéreur et du bien, est modifiée. Elle ne pouvait être supérieure à 40 % et inférieure à 20 % avant la réforme et doit désormais ne pas être supérieure à 40 % et inférieure à 10 %. Les taux applicables dans le cas de logements dont la performance énergétique est inférieure à celle fixée par décret demeurent quant à eux inchangés : ils sont respectivement de 30 % et 5 %.

En quatrième lieu, le montant de l'enveloppe budgétaire accordée à ce dispositif et mentionné à l'article 244 *quater* V du CGI est fortement réduit. Il passe ainsi de 2,6 milliards d'euros à 820 millions d'euros

b) Application :

Le décret n° 2011-2059 du 30 décembre 2011 relatif aux prêts ne portant pas intérêt consentis pour financer la primo-accession à la propriété précise les nouvelles modalités d'octroi du prêt. Il détaille ainsi les plafonds de ressources des emprunteurs selon le nombre de personnes composant le ménage et la localisation du bien, la quotité du coût de l'opération retenue selon la localisation du bien et son caractère neuf ou ancien, ainsi que la fraction du prêt pouvant faire l'objet d'un différé de remboursement en fonction du caractère neuf ou ancien du bien, de sa localisation et des ressources des acquéreurs. La durée maximale du prêt est fixée à 25 ans contre 30 ans auparavant.

Le décret modifie également la définition d'un logement neuf pour prendre en compte les rénovations de très grande ampleur qui conduisent à la production d'un logement neuf au sens du régime fiscal de la TVA.

L'ensemble de ces dispositions est applicable aux offres de prêts émises à compter du 1^{er} janvier 2012, à l'exception des dispositions relatives à la définition des logements neufs qui ne s'applique qu'aux offres de prêt émises à compter du 1^{er} juin 2012.

Enfin, il comprend en annexe une étude d'impact devant faire apparaître les mesures prises pour que le montant annuel de crédits d'impôt accordés au titre des prêts émis la même année respecte le montant de l'enveloppe budgétaire déterminée par la loi.

L'arrêté du 30 décembre 2011 modifiant l'arrêté du 30 décembre 2010 relatif aux conditions d'application de dispositions concernant les prêts ne portant pas intérêt consentis pour financer la primo-accession à la propriété détaille les documents que l'emprunteur doit présenter à l'organisme prêteur pour justifier du respect de la condition de vente du parc social à ses locataires.

L'instruction fiscale **4 A-6-12 (BOI n° 39 du 30 mars 2012)** n'appelle pas de commentaires particuliers au regard de l'application de cet article. Elle est présentée dans le cadre du présent rapport à l'article 90 de la loi de finances initiale pour 2011.

*

* *

22-20.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 30

Contribution exceptionnelle due par certaines entreprises redevables de l'impôt sur les sociétés

a) Contenu :

Le présent article a institué une contribution exceptionnelle, à la charge des entreprises redevables de l'impôt sur les sociétés, dont le chiffre d'affaires – réalisé au cours de l'exercice ou de la période d'imposition et ramené le cas échéant à 12 mois – est supérieur à 250 millions d'euros.

La contribution est dite exceptionnelle car elle n'est due qu'au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2013.

Elle est égale à 5 % de l'IS calculé en application des taux prévus à l'article 219 du code général des impôts (taux normal et taux réduits), avant imputation des réductions et crédits d'impôt, et des créances fiscales de toute nature (IS brut).

Ni les crédits d'impôt, ni la créance née du mécanisme de report en arrière ni l'imposition forfaitaire annuelle ne sont imputables sur la contribution.

Pour les sociétés placées sous le régime de groupe, la contribution est due par la mère, la condition de chiffre d'affaires étant appréciée par addition des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe.

b) Application :

L'**instruction 4 L-3-12 (BOI n° 38 du 29 mars 2012)** commente les dispositions du présent article.

Elle apporte une **précision utile sur la définition du chiffre d'affaires à retenir**. S'il est bien clair que la contribution est assise sur l'IS calculé par application des taux mentionnés à l'article 219, la condition de chiffre d'affaires est appréciée en retenant également celles des recettes qui ne sont soumises à aucun de ces taux, par exemple parce qu'elles bénéficient d'une exonération d'IS. En conséquence, une société partiellement exonérée d'IS est redevable de la contribution exceptionnelle dès lors que son chiffre d'affaires global – réalisé au titre de ses activités soumises à l'IS comme de ses activités exonérées – dépasse 250 millions d'euros.

L'instruction précise par ailleurs, au moyen d'exemples bienvenus, les **modalités de calcul de la contribution en cas de discordance entre l'exercice et l'année civile**, soit que l'exercice ne dure pas 12 mois, soit qu'aucun exercice n'ait été clos au cours de l'année civile. Il est notamment précisé que le chiffre d'affaires doit être, dans le premier cas, apprécié *pro rata temporis* : ainsi, une entreprise ayant réalisé au cours d'un exercice ouvert le 1^{er} janvier 2012 et clos le 15 juillet de la même année un chiffre d'affaires de 170 millions d'euros doit être considérée comme remplissant le critère de chiffre d'affaires, les 170 millions réalisés en six mois et demie correspondant, sur 12 mois, à 313,8 millions.

En ce qui concerne les **modalités pratiques de liquidation de la contribution**, l'instruction précise que le formulaire utilisé est le même que celui servant à la liquidation de l'IS (n° 2572).

*

* *

Article 36

Régime fiscal des sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires

a) Contenu :

Le présent article soumet au régime fiscal des sociétés de personnes les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA), régies par l'article L. 4041-1 du code de la santé publique.

Il soumet au même régime les sociétés civiles de moyens, les groupements d'intérêt économique et les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association :

- qui se transforment en SISA avant le 30 juin 2012 ;
- à la condition qu'ils aient participé aux expérimentations portant sur les nouveaux modes de rémunération des praticiens de santé prévus à l'article 44 de la loi n° 2007-1786 de financement de la sécurité sociale pour 2008 ⁽¹⁾ ;
- pour l'imposition des résultats des exercices au cours desquels ils ont participé à ces expérimentations.

Enfin, le présent article prévoit que la transformation de ces entités en SISA avant le 30 juin 2012 n'entraîne pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise, sous réserve qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables.

b) Application :

L'instruction 4 F-2-12 du 23 mars 2012 (BOI n° 42 du 5 avril 2012) commente les dispositions du présent article.

• L'instruction apporte quelques précisions sur les modalités de transformation en SISA des entités préexistantes.

S'agissant des associations, il est indiqué que, sauf disposition contraire figurant dans les statuts ou le règlement intérieur, *« la part des bénéfices sur laquelle chaque membre est personnellement assujéti à l'impôt est déterminée par une répartition proportionnelle des bénéfices de l'association entre les différents membres »*.

Une entité préexistante à la SISA constituée avant le 30 juin 2012 qui aurait déposé au titre des exercices clos en 2010 et 2011 une déclaration d'impôt sur les sociétés peut, jusqu'au 31 décembre 2014, demander une rectification

(1) Il s'agit notamment de rémunérer forfaitairement, en plus de l'acte médical, le temps consacré à la coordination des soins et à la fourniture de nouveaux services aux patients (par exemple l'éducation thérapeutique).

tendant à bénéficier pour les exercices en question du régime des sociétés de personnes. Les dégrèvements d'IS qui pourraient alors être décidés ne sauraient donner lieu au versement d'intérêts moratoires.

Il est admis que le défaut de déclaration au titre de l'exercice 2010 puisse être régularisé sans sanction au moment du dépôt de la déclaration relative à l'exercice 2011.

• **L'instruction ouvre par ailleurs la possibilité aux entités préexistantes à la SISA de renoncer au bénéfice du régime fiscal des sociétés de personnes.** Elles peuvent choisir d'être assujetties à l'IS, en formalisant ce choix par le dépôt d'une déclaration n° 2065. La même tolérance que celle évoquée *supra* en matière de défaut de déclaration au titre de l'exercice 2010 est admise.

• **L'instruction apporte enfin des précisions sur l'absence d'application, en cas de transformation en SISA, des règles fiscales de la cessation d'entreprise.**

Ces règles n'ont pas vocation à s'appliquer aux entités transformées en SISA avant le 30 juin 2012. L'instruction indique que cette date est appréciée au regard de la date de l'assemblée générale ayant décidé de la transformation, les formalités d'inscription au registre du commerce et des sociétés pouvant être ultérieures.

L'instruction indique enfin que les entités optant en faveur de l'IS ne subissent pas davantage les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise.

*

* *

Article 43

Création d'un « éco-prêt à taux zéro collectif » ouvert aux syndicats de copropriétaires

a) Contenu :

Le présent article crée un « éco-prêt à taux zéro collectif », ouvert aux syndicats de copropriétaires afin de financer les travaux d'économie d'énergie réalisés sur les parties communes de la propriété, ou les travaux d'intérêt collectif réalisés sur les parties privatives.

b) Application :

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

*

* *

23.– PLUS-VALUES ET PATRIMOINE PROFESSIONNELS

23-10.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 60

Extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque

a) Contenu :

Cet article accorde le bénéfice de l'exonération des plus-values à long terme, d'une part, aux répartitions d'actifs des fonds de capital-risque (FCPR) et aux distributions de sociétés de capital-risque (SCR) qui investissent au travers d'un FCPR ou d'une SCR et, d'autre part, aux distributions de SCR qui portent sur les titres détenus depuis plus de deux ans qui ne sont pas éligibles au quota d'investissement de la SCR. Sur ce dernier point, il s'agit d'une mise en cohérence avec le régime applicable aux FCPR.

b) Application :

Cet article n'a toujours pas fait l'objet de mesures d'application (décret et instruction).

*

* *

23-17.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 31

Neutralisation des opérations d'échange de titres en présence de reports antérieurs

a) Contenu :

Cet article prévoit que les reports de plus-values professionnelles sont maintenus lorsqu'un événement donne lui-même lieu à report ou sursis. Les plus-values antérieurement en report sont désormais imposées lorsque le dernier report ou sursis prend fin, ou lorsque des événements mettant fin au report en vertu de dispositions expresses interviennent sans pouvoir eux-mêmes donner lieu à sursis ou report.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée.

*

* *

23-18.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 34

**Réforme de l'imposition des revenus patrimoniaux
des organismes sans but lucratif**

a) Contenu :

Cet article uniformise le régime d'imposition des revenus du patrimoine perçus par les organismes sans but lucratif (OSBL) en créant un taux unique de 15 % quelles que soient l'origine des dividendes, la nature des sociétés et la localisation de l'OSBL sur le territoire européen. Il résulte de ces modifications :

– un relèvement du taux d'imposition de 10 % à 15 % pour les dividendes de titres de certaines sociétés à statut particulier (sociétés immobilières de gestion, SICOMI, sociétés agréées pour le financement des télécommunications, sociétés immobilières d'investissement, sociétés d'investissements immobiliers cotées) perçus par un OSBL français ;

– la création d'une imposition à 15 % pour les autres dividendes de source française perçus par un OSBL français ;

– une baisse du taux d'imposition de 24 % à 15 % des dividendes de source étrangère perçus par un OSBL français ;

– une baisse du taux d'imposition de 25 % à 15 % des dividendes de source française perçus par un OSBL étranger.

Ces nouveaux taux s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée.

*

* *

23-20.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 75

Aménagements du régime fiscal des sociétés d'investissements immobiliers cotées

a) Contenu :

Cet article a prévu plusieurs aménagements au régime fiscal des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) qui leur permet de bénéficier d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés (19 %).

D'une part, le bénéfice de ce taux réduit est étendu aux plus-values nettes résultant de la cession d'immeubles ou de droits réels au profit de sociétés réalisant des opérations de crédit-bail, lorsque la cession intervient entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2011. D'autre part, l'engagement de conservation n'est pas considéré comme rompu dès lors que le bien immobilier est cédé par une SIIC à une de ses filiales ou à une autre SIIC avec laquelle il existe des liens de dépendance, ou à une entreprise de crédit-bail qui en confère immédiatement la jouissance au cédant par un contrat de bail.

b) Application :

Le **décret n° 2012-46 du 16 janvier 2012** pris pour l'application des dispositions de l'article 210 E du code général des impôts précise les obligations déclaratives pour les deux nouveaux cas dans lesquels l'engagement de conservation n'est pas rompu (cession par une SIIC à sa filiale ou à une SIIC liée et cession de l'immeuble que la société immobilière cédante s'était engagée à conserver à une société de crédit-bail qui lui en concède immédiatement la jouissance par voie de crédit-bail). Il fixe aussi à 30 % de la valeur des immeubles encore inscrits à l'actif de la société crédit-preneuse la valeur maximum des immeubles qui peuvent être cédés et repris en crédit-bail sans que l'opération de cession ne constitue une rupture de l'obligation de conservation.

L'**instruction 4 H-1-12 (BOI n° 8 du 30 janvier 2012)** a commenté ces aménagements législatifs. Elle a précisé le champ des sociétés cessionnaires éligibles à l'application temporaire du taux réduit. Elle a également détaillé les conditions à respecter pour que les deux nouveaux événements prévus par la loi ne constituent pas une rupture de l'engagement de conservation.

*

* *

23-21.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 21

Précision du régime d'exonération des plus-values de cession d'actifs professionnels réalisées par les petites entreprises

a) Contenu :

Cet article précise la période de référence à retenir pour l'appréciation de la condition de recettes permettant de bénéficier d'une exonération totale ou partielle des plus-values réalisées en cours ou en fin d'exploitation lorsque le contribuable clôture son exercice en cours d'année civile. Les recettes à retenir s'entendent de la moyenne des recettes réalisées au titre des exercices clos au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture (et non plus la date d'ouverture) de l'exercice de réalisation de la plus-value nette.

b) Application :

L'**instruction 5 K-1-12 (BOI n° 30 du 13 mars 2012)** a commenté la modification de la période de référence à retenir pour l'appréciation de la condition de recettes. Elle édicte une mesure de tolérance pour les plus-values réalisées avant l'entrée en vigueur de la modification législative, en acceptant son application anticipée, y compris en cas de contentieux.

*

* *

Article 22

Exonération des plus-values de cession de bateaux affectés au transport fluvial de marchandises

a) Contenu :

Cet article crée un régime d'exonération des plus-values de cession de bateaux affectés au transport de marchandises en cours d'exploitation par une entreprise de transport fluvial ou par une entreprise dont l'activité est de louer de tels bateaux. Le bénéfice de ce régime est subordonné au respect d'une clause de emploi : le cédant doit avoir acquis au cours du dernier exercice, ou avoir pris l'engagement d'acquérir dans un délai de deux ans à compter de la cession, pour les besoins de son exploitation, un ou des bateaux de navigation intérieure, neufs ou d'occasion, affectés au transport de marchandises à un prix au moins égal au prix de cession. Le montant total de l'exonération accordée ne peut excéder 100 000 euros par cession.

Cet article s'applique aux cessions de bateaux de navigation intérieure affectés au transport de marchandises réalisées à compter du 1^{er} janvier 2012.

b) Application :

L'**instruction 4 B-1-12 (BOI n° 34 du 21 mars 2012)** a commenté ce nouveau dispositif d'exonération. Elle précise les entreprises concernées et les conditions de respect de la clause de emploi (nature et affectation des biens faisant l'objet du réinvestissement, montant et délai du réinvestissement). Elle détaille le cas d'acquisition d'un bateau dans le cadre d'un contrat de crédit-bail et les conséquences du non-respect de la clause de emploi (réintégration de la plus-value et application d'une majoration).

*
* *

Article 25

Report de plus-values en cas d'échange de biens immobiliers en vue de la réalisation d'ouvrages d'intérêt collectif

a) Contenu :

Cet article crée un mécanisme de report ou d'étalement d'imposition des plus-values réalisées par les entreprises à l'occasion d'opérations d'échange de biens immobiliers effectuées avec l'État, les collectivités territoriales et certains établissements publics ou associations en vue de la réalisation d'ouvrages d'intérêt collectif.

Le bénéfice de ce régime optionnel est subordonné au respect de certaines conditions et, notamment, à l'absence de versement d'une soulte dépassant soit 10 % de la valeur vénale des biens ou droits remis à l'échange, soit le montant de la plus-value réalisée lors de l'échange. Les plus-values réalisées lors d'une telle opération sont affectées aux biens ou droits reçus en échange au prorata de la valeur vénale de ceux-ci à la date de l'échange. Les plus-values font l'objet d'un report d'imposition jusqu'à la cession du bien reçu lors de l'échange si elles sont affectées à un bien non amortissable, alors qu'elles sont réintégrées au résultat imposable au fur et à mesure de l'amortissement du bien si elles sont affectées à un bien amortissable.

b) Application :

L'**instruction 4 B-2-12 (BOI n° 36 du 23 mars 2012)** a commenté ce nouveau dispositif de report d'imposition. Elle précise la notion d'ouvrage d'intérêt collectif à la réalisation duquel doivent être affectés les biens ou droits remis à l'échange par l'entreprise. Elle donne des exemples de calcul des plus-values en fonction de la nature des biens reçus en échange. Elle précise également les obligations déclaratives de l'entreprise qui opte pour ce régime d'imposition.

Article 35

Modalités d'imposition de l'indemnisation des avoués

a) Contenu :

Cet article prévoit le report d'imposition d'une fraction de la plus-value résultant du versement de l'indemnité versée aux avoués membres d'une société civile professionnelle au titre de la perte de leur droit de présentation devant les cours d'appel. La plus-value reportée correspond à la valeur excédant la quote-part de l'indemnité accordée à l'avoué minorée de la quote-part de la valeur du droit de présentation inscrite dans le registre des immobilisations de la société ou, si elle est supérieure, de la valeur à laquelle l'avoué a acquis ses parts sociales.

Cet article accorde également aux avoués faisant valoir leurs droits à la retraite un délai supplémentaire d'un an, jusqu'au 31 décembre 2012, pour bénéficier du régime d'exonération des plus-values professionnelles.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée.

*

* *

24.– RÉGIME DE GROUPE

24-04.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 33

Aménagement du régime de l'intégration fiscale

a) Contenu :

Le présent article apporte de nombreuses modifications au régime de l'intégration fiscale, pour l'essentiel en conséquence de l'arrêt *Société Papillon* de la Cour de justice des communautés européennes en date du 27 novembre 2008. Par cet arrêt, la Cour a jugé contraires au droit communautaire les dispositions du droit fiscal français ayant pour effet de refuser l'application du régime de groupe à des sociétés résidentes détenant d'autres sociétés résidentes par l'intermédiaire de sociétés domiciliées dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (EEE).

• **Le présent article modifie tout d'abord la définition du périmètre du groupe et les formalités d'entrée dans le groupe** : il s'agit de permettre l'entrée de sociétés détenues *via* des sociétés établies dans les autres États membres ou l'EEE, désignées par l'expression « sociétés intermédiaires », qui s'entendent des sociétés ou établissements stables détenus à 95 % – avec

neutralisation de certaines participations salariés – de manière directe, indirecte par des sociétés du groupe ou indirecte par l’intermédiaire de sociétés intermédiaires.

• **Le présent article modifie ensuite règles de retraitement intragroupe** : elles sont adaptées aux groupes « Papillon » pour isoler au sein des sociétés intermédiaires les opérations assimilables à des opérations intragroupes. L’ensemble des retraitements « Papillon » doit faire l’objet d’un suivi.

Ces retraitements, qui ne sont autorisés que si la société mère apporte un certain nombre de justifications, concernent :

- les produits des participations ;
- les provisions constituées par une société sur les créances, titres et risques qu’elle détient sur une autre société du groupe ;
- les subventions ou abandons de créances à une société intermédiaire ou consentis à société du groupe par une société intermédiaire ;
- les règles dérogatoires pour l’imputation des intérêts différés des entreprises appartenant à un groupe de sociétés au titre du mécanisme de lutte contre la sous-capitalisation.

• **Les règles de neutralisation et « déneutralisation » des plus-values sont également adaptées**, de même que le mécanisme d’imputation des déficits sur une base élargie.

• Par ailleurs, **le régime dit de « l’amendement Charasse » est modifié** pour appréhender la substance économique des opérations en présence de sociétés intermédiaires qui ne sont pas dans le groupe. Il est prévu son application lorsque sont acquis les titres d’une société qui est déjà dans le groupe, lorsque sont acquis les titres d’une société intermédiaire, lorsque la substance économique de la société achetée est maintenue dans le groupe, alors même que la société dont les titres sont acquis n’est pas dans le groupe. Le montant à réintégrer est celui de la valeur vénale des titres des sociétés du groupe directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire acquise. Il est mis fin à la réintégration en cas de sortie de la substance économique de la société acquise.

• **Le présent article prévoit également diverses mesures sans lien avec l’arrêt *Papillon*** :

- l’instauration d’un suivi des plus-values intragroupes ;
- la possibilité pour une société d’être mère lorsqu’elle est détenue à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l’impôt sur les sociétés ou en application des articles 214 et 217 *bis*, si c’est par l’intermédiaire d’une ou plusieurs personnes morales et que leur capital n’est pas détenu directement ou indirectement à 95 % au moins par l’autre personne morale qui détient la société à au moins 95 % ;

– le maintien du mécanisme de l'imputation sur base élargie en cas de fusion ou opération assimilée de la société titulaire du déficit imputable ;

– la limitation de la neutralisation des produits n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères et filiales à ceux provenant de sociétés membres du groupe depuis plus d'un exercice ;

– la réintégration du montant des jetons de présence et tantièmes déduits du résultat par les sociétés filiales du groupe, et non plus l'intégralité du montant distribué ;

– la réduction des acomptes d'IS dus par une société bénéficiaire qui intègre un groupe déficitaire, au titre de l'exercice d'entrée dans le groupe ;

– un alignement du régime applicable aux groupes d'assurances mutuelles sur celui des banques mutualistes, en permettant l'absence de cessation d'un groupe lorsqu'à la suite de son option pour ce dispositif, une société mère ne crée pas de nouveau groupe mais élargit son groupe préexistant.

● **Les mesures liées à l'arrêt *Papillon* s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009 et les autres aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010**, à l'exception de celle relative à la cession de groupes lors de la création d'un groupe mutualiste, applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.

● **Peuvent être formulées des réclamations contentieuses pour le bénéfice rétroactif des dispositions introduites.** Ces réclamations ne peuvent être exercées que pour le bénéfice des modifications effectuées en lien avec l'arrêt *Papillon*. Elles peuvent porter sur les exercices clos du 1^{er} septembre 2004 au 30 décembre 2009 et à compter de l'exercice choisi pour tous les exercices suivants.

b) Application :

● S'agissant de la réintégration des jetons de présence et tantièmes, l'**instruction 4 H-5-10 du 29 janvier 2010 (BOI n° 15 du 2 février 2010)** est venue préciser la doctrine, compte tenu de la décision de la Cour administrative d'appel de Nancy du 3 juin 2009 (*SA Sifcor contre ministre*) : les contentieux et litiges en cours donneront lieu à l'application d'une réintégration limitée conformément à la nouvelle rédaction issue de l'article 33 de la loi de finances rectificative pour 2009.

● L'**instruction 4 H-4-12 du 5 mars 2012 (BOI n° 28 du 9 mars 2012)** commente les autres dispositions de l'article 33 de la troisième LFR pour 2009, en particulier celles relatives aux conséquences de l'arrêt *Papillon*. Pour chacune des adaptations du régime de l'intégration fiscale rendues nécessaires par cet arrêt, l'instruction expose – aussi clairement que le permet la complexité dudit régime – les implications du nouveau dispositif. Sans revenir sur chaque mesure

longuement et utilement commentée par l’instruction, on se contentera ici de souligner les compléments qu’apporte l’instruction à la lettre de la loi et à ses conséquences logiques.

Le régime d’intégration fiscale (en l’espèce le quatrième alinéa de l’article 223 B du code général des impôts) prévoit, au rang des **retraitements intragroupes**, que le résultat du groupe est majoré du montant des dotations aux provisions constituées par une société du groupe à raison de ses relations avec une autre société du groupe (par exemple en cas de créance douteuse). Afin d’étendre aux sociétés intermédiaires cette mesure de retraitement, l’article 33 précité prévoit de majorer les résultats du groupe des dotations aux provisions résultant des relations entre une société du groupe et une société intermédiaire. La fraction des dotations dont la société du groupe est en mesure de prouver qu’elle n’est pas liée à des créances, titres ou risques relatifs à une autre société du groupe (détenue par la société intermédiaire) ne vient pas en majoration du résultat ⁽¹⁾.

L’instruction précise à ce sujet :

– que le mécanisme de preuve contraire *« ne permet pas de déduire du résultat du groupe les dotations aux provisions constituées par une société du groupe à raison d’une société intermédiaire pour faire face à des pertes nées antérieurement à l’obtention effective par cette dernière société de sa qualité de société intermédiaire »*. Un groupe ne pourra ainsi pas minorer son résultat en *« important »* via une société intermédiaire des risques pour lesquels une provision est constituée ;

– que la preuve peut être apportée *« par tout moyen »*, notamment des *« éléments économiques permettant d’établir que la société intermédiaire rencontre des difficultés dans son secteur d’activité »*.

La loi prévoit des **obligations déclaratives** complémentaires à la charge des groupes incluant des filiales détenues par l’intermédiaire de sociétés intermédiaires. Il existe à ce titre, notamment, un état de suivi (2058-PAP) *« recensant exclusivement les rectifications du résultat d’ensemble qui n’auraient pas été effectuées si la notion de société intermédiaire n’avait pas été introduite dans la réglementation »*. Le défaut de production ou le caractère incomplet de ce document entraîne en principe l’application d’une amende ; l’instruction précise cependant que cette amende ne sera pas appliquée *« pour les déclarations de résultat d’ensemble des exercices clos avant la date de publication du décret précisant cette modalité déclarative »*, sous certaines conditions. Un décret, non explicitement prévu par la loi, est donc en cours de préparation ⁽²⁾.

(1) La mécanique générale de retraitement des opérations intragroupes est la même, pour les autres opérations, que celle exposée ici pour les dotations aux amortissements : il s’agit en effet à chaque fois de neutraliser celles des opérations assimilables à des opérations intragroupes, c’est-à-dire celles dans lesquelles la société intermédiaire agit, précisément, en cette qualité.

(2) L’instruction prévoit une tolérance similaire s’agissant du nouvel état de suivi des plus-values et moins-values de cessions intra-groupes (évolution sans lien direct avec l’arrêt Papillon).

L'article 33 précité prévoit que les contribuables peuvent demander l'**application rétroactive** des dispositions tirant les conséquences de l'arrêt *Papillon* au titre de leurs exercices clos entre le 1^{er} septembre 2004 et le 30 décembre 2009. Au sujet de cette éventuelle application rétroactive, l'instruction précise notamment :

– que les groupes qui souhaitent en bénéficier doivent présenter une demande au service des impôts, *via* la société mère, dans un délai de quatre mois décompté à partir du lendemain de la publication de l'instruction ;

– que doivent être déposées dans le même délai, à l'appui de la demande d'application rétroactive, les déclarations rectifiées du fait de la prise en compte des sociétés intermédiaires, ainsi que l'état 2058-PAP précité ;

– que les rectifications opérées ne peuvent avoir pour conséquence de soumettre le contribuable à un supplément d'impôt.

*

* *

24-05.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 13

Assimilation des cessions de titres de participation entre sociétés liées à des cessions au sein de groupes intégrés

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de mettre fin à des mécanismes d'optimisation reposant sur les modalités d'imposition des moins-values de court terme résultant de la cession de titres de participation ⁽¹⁾ entre sociétés liées.

Le régime d'imposition des plus-values de cession à long terme permet d'exonérer d'impôt sur les sociétés la cession de titres de participation détenus depuis plus de deux ans, sous réserve d'une quote-part pour frais et charges de 5 % ⁽²⁾. Si le régime d'imposition des plus-values de long terme est donc très favorable, il n'est en revanche pas possible de déduire de l'assiette de l'IS les éventuelles moins-values.

Les schémas d'optimisation ayant conduit à l'adoption du présent article consistaient pour une société à céder à une société liée, avant l'expiration du délai de deux ans conditionnant l'entrée dans le régime du long terme, des titres enregistrant une moins-value. Cette moins-value pouvait alors venir en déduction du résultat imposable à l'IS, alors même que les titres demeuraient contrôlés par une société liée, et qu'aucun appauvrissement réel ne pouvait être constaté de ce fait.

(1) À l'exclusion des titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées.

(2) Taux porté à 10 % par l'article 4 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (cf. infra).

Le présent article a pour effet d'empêcher la déduction de la moins-value lorsque la cession s'opère entre sociétés liées dans un délai inférieur à deux ans. À cette fin, les plus-values et moins-values sont placées en report d'imposition jusqu'à la première des dates suivantes ⁽¹⁾ :

– l'expiration du délai de deux ans suivant l'acquisition des titres par la société cédante. Le régime applicable à l'expiration de ce délai est alors celui du long terme (exonération de la plus-value sous réserve de la quote-part et non déduction de la moins-value) ;

– la disparition de la société cédante, le cas échéant par absorption par une société non liée à celle détenant les titres. Dans cette hypothèse – qui intervient nécessairement dans un délai de moins de deux ans suivant l'acquisition des titres –, le régime de court terme s'applique (taxation de la plus-value et possibilité de déduire la moins-value) ;

– la cession à une entreprise non liée, qui emporte également l'application du régime de court terme.

Le présent article prévoit également un état de suivi des plus-values, comme cela est habituellement prévu en cas de report ou de sursis d'imposition ainsi que dans le cadre du régime de groupe : l'entreprise doit joindre à sa déclaration « *un état conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des plus-values et ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détient les titres, explicitant les liens de dépendance qui les unissent* ».

b) Application :

● Le **décret n° 2011-1664 du 28 novembre 2011**, que la loi ne prévoit pas expressément, fixe les obligations déclaratives en cas de cession de titres de participation détenus depuis moins de deux ans entre sociétés liées. Ce décret définit le contenu de l'état de suivi des plus-values évoqué *supra*, à savoir :

– la dénomination et les coordonnées de l'entreprise cédante ;

– les différents éléments de définition de la plus-value (dénomination de la société dont les titres sont cédés, montant de la plus-value, identification de l'entreprise cessionnaire), quel que soit le type de plus-value (réalisée au cours de l'exercice, placée en report au titre d'exercices antérieurs, placée en report au titre d'exercices antérieurs et dont le report prend fin au cours de l'exercice).

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

*

* *

(1) Ce nouveau régime a lui-même été modifié par l'article 41 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 (cf. *infra*).

Article 14

Création d'un report de crédit d'impôt sur les distributions et intérêts perçus de sociétés étrangères et création d'un mécanisme anti-abus

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de lutter contre les mécanismes permettant à des sociétés françaises déficitaires de bénéficier néanmoins du crédit d'impôt correspondant à l'impôt déjà payé à l'étranger sur des dividendes et intérêts de source étrangère.

Les montages en cause consistent à céder temporairement des titres générant des dividendes à une société bénéficiaire, qui perçoit donc les dividendes attachés. Le contrat de cession comporte une clause par laquelle la société déficitaire (ou une société liée) s'engage à retrouver la propriété des titres, ou à tout le moins s'en réserve la possibilité. Après avoir bénéficié du crédit d'impôt, la société bénéficiaire fait retour à la société déficitaire des titres, à des conditions financières permettant aux deux sociétés de se partager le bénéfice du crédit d'impôt (soit en réalisant une moins-value sur la cession de retour, soit en versant à la société déficitaire une indemnité).

Le présent article prévoit en conséquence de réduire le plafond d'imputation des crédits d'impôt étrangers du montant des charges engagées pour l'acquisition des revenus ayant suivi le chemin qui vient d'être décrit, que ces charges prennent la forme de moins-values ou d'indemnisations.

Cette clause anti-abus ne s'applique pas si le contribuable (la société bénéficiaire) apporte la preuve que l'obtention du crédit d'impôt n'était pas le principal objet de la conclusion du contrat.

b) Application :

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

*

* *

24-07.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 40

Mécanisme anti-abus en matière de charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participations

a) Contenu :

Les charges engagées dans l'intérêt de l'exploitation, comme par exemple les intérêts des emprunts contractés par les entreprises, sont déductibles de leur base imposable.

Il est apparu que ce dispositif pourrait être utilisé à des fins d'optimisation fiscale, notamment du fait de son articulation avec les modalités d'imposition des dividendes dans le cadre du régime mère-fille et de taxation des plus-values à long terme sur les cessions de titres de participation. Il permet en effet de déduire de l'assiette de l'impôt sur les sociétés les intérêts d'emprunt acquittés pour le financement d'une prise de participation, alors même que ni le dividende produit par cette participation ni la plus-value de tirée de sa cession ne sont imposables (sous réserve des quotes-parts pour frais et charges).

Le présent article a pour objet de limiter les possibilités d'optimisation fiscale, en interdisant la déduction des charges afférentes à des titres de participation dont la valeur excède un million d'euros, lorsque ces titres ne sont pas effectivement gérés par la société les détenant, ou par une société établie en France la contrôlant.

Si le contribuable n'est pas en mesure de démontrer par tous moyens que l'entreprise détenant les titres constitue pour la gestion de ces titres un centre de décision disposant d'une autonomie propre, les charges financières correspondantes, appréciées de manière forfaitaire (prix d'acquisition des titres rapporté au montant moyen de la dette de l'entreprise au cours de l'exercice d'acquisition), sont réintégrés au bénéfice imposable, jusqu'au terme de la huitième année.

b) Application :

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

*

* *

Article 41

**Aménagement de deux dispositifs anti-abus relatifs
aux groupes de sociétés**

a) Contenu :

L'article 12 de la loi de finances initiale pour 2011 a étendu le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation à l'ensemble des prêts souscrits auprès d'une entreprise tierce et dont le remboursement est garanti par une entreprise liée à la société débitrice. Le présent article dispense de cette extension les refinancements contraints en exécution d'une procédure collective (plan de sauvegarde de l'emploi, redressement judiciaire), l'objet des garanties apportées n'étant pas de contourner le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation.

Le second ajustement concerne le dispositif visant à reporter l'imposition ou la déduction des plus-values et moins-values à court terme réalisées en cas de cession de titres de participation entre entreprises liées, dispositif introduit par l'article 13 de la LFI 2011, commenté *supra*. Le présent article exclut l'application du dispositif en question aux plus-values : les plus-values à court terme sont en conséquence immédiatement imposables, les moins-values demeurant déductibles dans les conditions précédemment évoquées. Par ailleurs, le défaut d'obligation de documentation des moins-values est assorti d'une amende égale à 5 % des sommes omises.

b) Application :

L'instruction 4 H-3-11 du 27 décembre 2011 (BOI n° 1 du 5 janvier 2012), relative à la réforme d'ensemble du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation et dont le projet a fait l'objet d'un commentaire détaillé dans le précédent rapport sur l'application de la loi fiscale ⁽¹⁾, n'apporte pas de précision particulière s'agissant du premier ajustement.

Le **décret n° 2012-359 du 14 mars 2012** tire les conséquences du second ajustement, en limitant l'obligation de documentation aux seules moins-values. Il modifie en cela les dispositions introduites dans le code général des impôts par le décret n° 2011-1664 du 28 novembre 2011, lui-même pris en application de l'article 13 de la LFI 2011.

*
* *

(1) Gilles Carrez, *L'application de la loi fiscale, rapport d'information de la commission des Finances n° 3631, juillet 2011, pages 178 à 180.*

25.– AUTRES IMPOSITIONS DIRECTES SUR LES ENTREPRISES

25-01.– Loi de finances initiale pour 2011

Article 24

Adaptation de la taxe sur les véhicules de sociétés

a) Contenu :

Le présent article substitue au concept antérieur de voiture particulière le nouveau concept de véhicule de tourisme, englobant la catégorie des voitures particulières, définie sur le plan communautaire, mais comprenant également les véhicules à usages multiples destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens, pour l'application de différents dispositifs fiscaux (à titre principal, la taxe sur les véhicules de sociétés mais également les règles d'amortissement, les dispositifs de malus et la taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation).

b) Application :

Au-delà d'un **arrêté de coordination en date du 12 avril 2012**, tirant les conséquences de la substitution du concept de véhicule de tourisme à celui de véhicule particulier s'agissant de la défiscalisation des investissements productifs outre-mer, aucun acte réglementaire n'est prévu.

En revanche, une instruction fiscale commentant le dispositif serait encore en cours de préparation.

*
* *

Article 42

Création d'une taxe de risque systémique sur les banques

a) Contenu :

Le présent article institue, à compter de 2011, une taxe dite « de risque systémique »⁽¹⁾. Cette taxe est due par certaines entreprises du secteur bancaire soumises au contrôle de l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) pour le respect des ratios de couverture et de division des risques ou du niveau de fonds propres adéquat, dès lors que les exigences minimales en fonds propres sont supérieures à 500 millions d'euros.

(1) Par exception, les développements qui suivent tiennent compte des modifications – non essentielles – apportées au régime de la taxe par l'article 34 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011. L'instruction fiscale mentionnée ci-après commente l'ensemble du dispositif, tel que modifié par l'article 34 précité ; elle n'appelle pas, s'agissant de l'application de cet article 34, de remarque particulière.

Elle est assise sur le montant desdites exigences, mentionné dans l'appel à contribution pour frais de contrôle adressé chaque année par l'ACP. Son taux est de 0,25 %.

Sous réserve de réciprocité, la personne assujettie peut bénéficier d'un crédit d'impôt à raison du paiement dans un autre État, par le siège ou l'entreprise mère du groupe, d'une taxe poursuivant les mêmes objectifs que la taxe de risque systémique (à hauteur de la fraction de cette taxe équivalente acquittée à raison de l'existence de la personne assujettie).

b) Application :

● Le **décret n° 2011-2112 du 30 décembre 2011** fixe, en application de la loi, les obligations déclaratives des redevables de la taxe systémique. Il renvoie pour ce faire au nouveau modèle n° 3372-SD, dont le contenu n'appelle pas de commentaire particulier.

● Conformément aux prescriptions de la loi, un **arrêté du 6 février 2012** fixe la liste des taxes étrangères dont le paiement peut ouvrir droit au crédit d'impôt évoqué *supra*. À ce jour, seule la taxe britannique dénommée *Bank levy* figure sur cette liste.

● L'**instruction 4 L-4-12 du 3 avril 2012 (BOI n° 44 du 10 avril 2012)**, qui procède à un utile commentaire d'ensemble du dispositif, fait état d'un échange de courriers entre les autorités britanniques et françaises tendant à arrêter les modalités de règlement des situations de double imposition.

La même instruction apporte des précisions s'agissant de l'application de la taxe aux groupes, pour lesquels le seuil de 500 millions d'euros est apprécié sur base consolidée. Il faut en particulier retenir que la notion de groupe s'entend de celle définie à l'article L. 511-20 du code monétaire et financier.

*

* *

25-02.– Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 16

Création d'une contribution exceptionnelle sur la provision pour hausse de prix mise à la charge des entreprises du secteur pétrolier

a) Contenu :

Le présent article soumet les entreprises dont l'objet est d'effectuer la première transformation du pétrole brut (le raffinage) ou de distribuer les carburants issus de cette transformation à une contribution exceptionnelle, due au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2010.

La contribution est assise sur la fraction excédant 100 000 euros du montant de la provision pour hausse des prix inscrite au bilan de l'exercice, ou du précédent si son montant est supérieur. Son taux est de 15 %.

Acquittée dans les sept mois suivant la clôture de l'exercice, elle est soumise aux modalités de déclaration, de recouvrement et de contrôle applicable en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.

b) Application :

L'instruction 4 L-1-11 du 4 octobre 2011 (BOI n° 74 du 11 octobre 2011) apporte les précisions suivantes :

– la contribution est due par les entreprises exerçant l'une ou l'autre des deux activités mentionnées *supra*, ainsi que par celles les exerçant conjointement ;

– le fait que ces activités ne constituent pas l'objet principal d'une entreprise les exerçant ne suffit pas à l'exonérer du paiement de la contribution ;

– compte tenu de la date de promulgation de la première loi de finances rectificative pour 2011 (29 juillet 2011), les entreprises redevables ayant clôturé leur exercice au 31 décembre 2010 peuvent s'acquitter de la contribution jusqu'au 31 août 2011, au-delà donc du délai de sept mois ;

– la contribution étant distincte de l'impôt sur les sociétés, elle ne peut être acquittée par imputation des crédits d'IS ou des créances sur l'État au titre de l'IS, telle celle afférente au report en arrière des déficits ;

– pour les mêmes motifs, la société mère d'un groupe ne peut se substituer à sa filiale pour le paiement de la contribution ;

– la contribution est logiquement admise parmi les charges déductibles de l'assiette de l'IS ;

– les rectifications sur le montant de la provision pour hausse des prix ouvrent droit à un dégrèvement de 15 % du montant de la reprise sur provision.

*

* *

III.- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

32.– TAUX

32-01.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 13

Création d'un second taux réduit de TVA

a) Contenu :

Le présent article crée un second taux réduit de TVA de 7 % auquel sont soumis l'ensemble des biens et services antérieurement soumis au taux réduit de 5,5 %, à l'exclusion des produits alimentaires et des cantines scolaires, des équipements et services (notamment d'hébergement) pour les personnes âgées et handicapées, des abonnements relatifs aux livraisons de gaz et d'électricité ainsi que de la fourniture par réseau de chaleur produite à partir d'énergies renouvelables.

Il prévoit l'uniformisation des régimes de la restauration et de la vente de produits alimentaires à emporter. Il procède enfin, en conformité avec le droit communautaire, à la suppression du taux de 2,10 % de TVA applicable aux recettes réalisées sur les entrées des 140 premières représentations de concerts donnés dans les établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle.

Il donne un nouveau fondement au taux réduit de TVA pour la filière équestre, non plus au titre de l'agroalimentaire, mais de celui des activités sportives, pour répondre à une procédure engagée par la Commission européenne contre la France devant la CJUE, contestant ce taux réduit de TVA.

Des délais particuliers d'entrée en vigueur de la mesure ont été prévus pour les programmes de construction de logements sociaux et les travaux dans les logements achevés depuis plus de deux ans.

L'entrée en vigueur de ce nouveau taux réduit de TVA a été reportée au 1^{er} mars 2012 pour les livres non numériques, pour prendre en compte les spécificités économiques et techniques du secteur de la librairie. En revanche, le livre numérique et les activités de location de livres, qui ne sont pas concernés par ces caractéristiques, ont subi l'entrée en vigueur du taux réduit de 7 % au 1^{er} janvier 2012.

Enfin, cet article soumet au taux normal de TVA les produits phytosanitaires et biocides.

b) Application :

L'instruction fiscale 3 C-1-12 du 8 février 2012 (BOI n° 14 du 10 février 2012) commente l'ensemble ces dispositions, générales et particulières, et apporte quelques précisions, tempéraments ou dérogations, notamment sur les points suivants :

– décomposition des éléments du prix de l'eau fournie par les réseaux publics de distribution d'eau potable et indication du taux applicable à chacun de ces éléments ;

– détail des opérations devant être engagées avant le 1^{er} janvier 2012 pour que le taux réduit de 5,5 % demeure applicable aux livraisons et livraisons à soi-même de logements sociaux ;

– règles d'encaissement des acomptes pour l'appréciation des conditions de mise en œuvre du maintien au taux réduit de 5,5 % de l'intégralité des opérations de travaux dans les logements achevés depuis plus de deux ans ;

– tolérance pour les factures émises au taux de 5,5 % avant le 1^{er} janvier 2012 et relatives à des prestations débutées avant cette date, mais dont l'exigibilité intervient après : le taux de 5,5 % est maintenu, par mesure de simplification comptable ;

– exemples illustrant la distinction entre les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation et les produits transformés, seuls les premiers bénéficiant du maintien du taux réduit de 5,5 % ;

– définition des ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, taxés au taux de 7 % comme les services de restauration, et exemples permettant de les distinguer des produits vendus sous un emballage permettant leur conservation, qui restent taxés au taux de 5,5 % ;

– précisions sur les nouvelles règles relatives à l'application du taux réduit de TVA dans la filière équine au titre des activités sportives, qui ne concernent que les activités d'enseignement, d'animation et d'encadrement de l'équitation et le droit d'utilisation des installations à caractère sportif des centres équestres, d'autres opérations comme la vente des animaux ou les gains de courses pouvant toutefois continuer à relever du taux réduit sur un autre fondement ;

– actualisation des précédentes instructions relatives au taux réduit de TVA applicable aux activités de service à la personne. L'instruction rappelle que ces services doivent en principe être exercées au domicile des personnes physiques, à titre exclusif, par un prestataire agréé ou déclaré et indique la liste des activités concernées. Elle précise la définition des personnes dépendantes ou handicapées, pour lesquelles certains services demeurent soumis au taux de 5,5 %.

Cette instruction est complétée par plusieurs rescrits, relatifs aux travaux dans les logements, aux produits agricoles et alimentaires et aux livres.

Deux **rescrits en date du 29 avril 2012** précisent les modalités d'application d'entrée en vigueur du taux de 7 % pour les travaux dans les logements achevés depuis plus de deux ans. Le **rescrit n° 2012/30 TCA** répond à une série de questions (absence de paiement partiel, marché public de travaux comportant plusieurs lots, prestations de services à exécution échelonnée, marchés à bons de commande, avenants), tandis que le **rescrit n° 2012/29 TCA** assouplit la condition tenant à la date de remise de l'attestation du client au prestataire.

La frontière entre l'application du taux de 5,5 % et celui de 7 %, s'agissant des produits d'origine animale a été précisée par deux rescrits. Le **rescrit n° 2012/28 TCA du 17 avril 2012** concerne les produits de la pêche et de la pisciculture, soumis au taux de 5,5 % lorsqu'ils sont destinés à être consommés en l'état par l'homme. Le **rescrit n° 2012/33 TCA du 1^{er} mai 2012** applique la même règle aux ventes d'animaux de boucherie morts ou vifs.

Le **rescrit n° 2012/21 TCA du 27 mars 2012** indique que l'ensemble des retours de livres, soumis à la TVA, le sont au taux réduit de 5,5 % jusqu'au 31 août 2012. Le **rescrit n° 2011/38 TCA** du 3 janvier 2012 précise la définition du livre numérique et le **rescrit n° 2012/01 TCA** du 17 janvier 2012 indique que les documents de propagande électorale, sauf les affiches, relèvent du taux réduit de la TVA.

L'**instruction fiscale 3 C-3-12 (BOI n° 45 du 11 avril 2012)** commente les dispositions soumettant les produits phytosanitaires et biocides au taux normal de TVA, précisant les produits concernés et traitant le cas particulier des produits mixtes, qui doivent faire l'objet d'une ventilation du prix. Pour éviter la complexité des enregistrements comptables, les factures émises à 5,5 % avant le 1^{er} janvier 2012 et relatives à des prestations de services débutées avant cette date, peuvent rester soumises à ce taux, alors même que l'exigibilité intervient plus tard.

*

* *

32-02.– Première loi de finances rectificative pour 2012

Article 2

Instauration de la TVA dite « compétitivité »

a) Contenu :

Le présent article vise à alléger les cotisations patronales de sécurité sociale pour un montant total de 13,2 milliards d'euros en créant un allègement sur les cotisations perçues par la branche « famille », total jusqu'à 2,1 SMIC puis

partiel jusqu'à 2,4 SMIC et en renforçant les actuels allègements sur les bas salaires, dit « allègements Fillon ». Le financement de cette mesure est assuré, à hauteur de 10,6 milliards d'euros, par une augmentation de 1,6 point du taux normal de taxe sur la valeur ajoutée et, à hauteur de 2,6 milliards d'euros, par une augmentation de deux points de la taxation des revenus du patrimoine. Le code général des impôts ne fixe pas de liste des opérations soumises au taux normal de TVA. Celle-ci se déduit de la liste des opérations exonérées et soumises au taux super-réduit de 2,1 % et aux taux réduits de 5,5 % et 7 %. S'agissant de la TVA, le présent article prévoit, outre une hausse du taux normal, plusieurs mesures particulières.

Il augmente les taux du remboursement forfaitaire agricole (RFA) pour les fixer respectivement à 4,73 % et à 3,78 % au 1^{er} octobre 2012 et prévoit une nouvelle hausse à compter du 1^{er} janvier 2013, à 5,01 % et 4,06 %. Le RFA compense la charge de la TVA ayant grevé les achats des exploitants agricoles qui ne sont pas redevables de la TVA.

Afin de maintenir la hausse des prix du tabac dans la trajectoire de hausse modérée et régulière, conformément aux engagements pris dans le cadre du plan cancer, le présent article compense la hausse de TVA par une baisse du droit de consommation, afin de maintenir la charge fiscale constante. Une hausse de 6 % du prix du tabac a eu lieu en octobre 2011. Le Premier ministre a annoncé en août dernier qu'une nouvelle hausse de même ampleur aurait lieu courant 2012.

En conséquence de la hausse du taux normal de TVA, le taux du remboursement versé aux collectivités territoriales au titre du Fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA) a été ajusté.

Toutes ces dispositions s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} octobre 2012, à moins que l'exigibilité de la taxe ne soit intervenue à cette date.

Toutefois, des modalités spécifiques d'entrée en vigueur de la hausse du taux normal de TVA ont été prévues pour les ventes d'immeubles à construire (ventes à terme et VEFA) et les contrats de construction de maison individuelle (CCMI) : à titre transitoire, le bénéfice du taux de TVA à 19,60 % sera maintenu pour autant que le contrat préliminaire ou le contrat ait été enregistré chez un notaire ou auprès d'un service des impôts avant la date de publication de la présente loi.

Par ailleurs, le présent article soumet, à compter du 16 mars 2012, les produits phytopharmaceutiques utilisables en agriculture biologique au taux réduit de TVA de 7 %.

b) Application :

Le **décret n° 2012-664 du 4 mai 2012** relatif aux taux et aux modalités de calcul des cotisations d'allocations familiales et de la réduction générale de cotisations patronales de sécurité sociale précise le barème des cotisations d'allocations familiales prévu par le législateur en fonction du niveau de la rémunération versée au salarié :

– aucune cotisation n'est due pour les rémunérations inférieures à 2,1 fois la valeur du SMIC calculé pour un an ;

– le taux de la cotisation est croissant entre 0 % et 5,4 % pour les rémunérations comprises entre 2,1 et 2,4 fois la valeur du SMIC calculé pour un an ;

– ce même taux est fixé à 5,4 % pour les rémunérations supérieures à 2,4 fois la valeur du SMIC calculé pour un an.

Le décret tire en outre les conséquences de l'introduction de ce nouveau barème sur le dispositif de réduction générale des cotisations patronales. Il est applicable aux rémunérations versées à compter du 1^{er} octobre 2012.

L'**instruction fiscale 3 C-3-12 (BOI n° 45 du 11 avril 2012)** commente les dispositions relatives à l'application du taux réduit de 7 % aux produits phytopharmaceutiques utilisables en agriculture biologique et renvoie à la liste de produits établie par le ministère chargé de l'agriculture.

Anticipant la publication de la loi, la **circulaire douanière du 6 mars 2012** (BOD n° 6924) présente la fiscalité applicable aux tabacs manufacturés, en tenant compte de la hausse du taux de TVA, mais pas encore de la baisse du taux du droit de consommation. L'entrée en vigueur des prochains arrêtés homologuant les prix des fournisseurs de tabacs est prévue pour le 2 juillet puis le 1^{er} octobre 2012.

Aucun autre texte d'application n'est paru pour la mise en œuvre de la hausse du taux de TVA, prévue pour le 1^{er} octobre 2012.

*

* *

33.– OBLIGATIONS DES REDEVABLES – RECOUVREMENT

33-01.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 50

Création d'un régime de consolidation du paiement de la TVA

a) Contenu :

Le présent article crée, à compter du 1^{er} janvier 2012, un régime optionnel de consolidation du paiement de la TVA et des taxes assimilées au sein des groupes de sociétés conformément à la possibilité offerte par l'article 11 de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

Une société mère d'un groupe pourra désormais acquitter la TVA due par celles de ses filiales intégrées dans le périmètre de consolidation, se substituant à elles comme redevable commun pour le paiement de la taxe. Dès lors, un redevable de la TVA pourra, sur option, choisir d'acquitter celle-ci ainsi que les taxes assimilées déclarées sur l'annexe de la déclaration CA3 dues par les sociétés membres du groupe qu'il constitue avec des assujettis dont il détient, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote. Il obtiendra le remboursement des excédents de taxes déductibles dont ceux-ci bénéficient éventuellement.

Pour bénéficier de cette option, les sociétés membres doivent remplir trois conditions : relever des catégories mentionnées au I de l'article 1649 *quater B quater* du CGI, soumises à l'obligation de transmission électronique ; ouvrir et clôturer leurs exercices comptables aux mêmes dates ; relever du régime normal d'imposition en matière de TVA.

L'option ne pourra être exercée « *qu'avec l'accord des membres du groupe intéressés* ». Le redevable commun pourra, toujours avec leur accord, exclure certains membres du groupe ou en introduire de nouveaux. Ces modifications ne pourront cependant prendre effet qu'à compter du second exercice compris dans la période d'option et seront sans incidence sur la durée initiale de celle-ci.

Des aménagements sont apportés au livre des procédures fiscales pour tenir compte de ce régime de consolidation. L'indication des conséquences financières des rectifications envisagées portera, pour la TVA, sur les montants dont la société ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité aurait été redevable en l'absence d'appartenance au groupe. La taxe mentionnée sur les déclarations des membres du groupe ayant concouru à la détermination du crédit de taxe de la société mère pourra être remise en cause à la hauteur de ce crédit, même après expiration du délai de reprise. Les sociétés membres d'un groupe devront justifier du montant de la taxe et du crédit de taxe dont la société mère aura demandé à bénéficier.

b) Application :

L'article est entré en vigueur au 1^{er} janvier 2012. L'option pour le nouveau régime est désormais possible, mais celui-ci ne s'applique qu'à compter du premier jour du premier exercice comptable suivant.

Le **décret en Conseil d'État n° 2012-239 du 20 février 2012** relatif aux modalités d'application du régime optionnel de consolidation au sein d'un groupe du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées fixe les conditions de remboursement auprès de l'administration du solde négatif de TVA.

Il prévoit que le crédit de TVA constaté par un membre du groupe au titre d'une période antérieure à la prise d'effet de l'option donne lieu à remboursement sans application d'un seuil minimum de remboursement.

Il détermine les modalités de remboursement de la taxe au profit du redevable du groupe.

Il fixe les modalités d'établissement des avis de mise en recouvrement consécutifs à une procédure de rectification suivie à l'égard d'un ou plusieurs membres du groupe.

Il crée l'obligation pour le redevable de la TVA due par le groupe de déposer, lors de la notification de l'option et à la clôture de chacun des exercices au cours de la période de validité de l'option, la liste des sociétés membres du groupe ainsi que les attestations par lesquelles les membres du groupe font connaître leur accord pour le régime de consolidation du paiement de la TVA et des taxes assimilées.

L'arrêté du 20 février 2012, pris conjointement par les ministres chargés de l'économie et du budget, relatif aux dates de dépôt des déclarations de TVA et des taxes assimilées du redevable du groupe et des assujettis membres du groupe ayant opté pour le régime de consolidation du paiement de la TVA et des taxes assimilées, précise les dates de dépôt mensuel des déclarations et fixe les délais permettant à la société mère de consolider les déclarations des sociétés membres du groupe. Les assujettis membres du groupe sont tenus de déposer leurs déclarations de recettes aux dates habituelles prévues aux b et c du 1^o du 1 de l'article 39 susvisé. Le redevable du groupe ayant opté pour le régime de consolidation du paiement de la TVA est tenu, pour les taxes dues au titre du mois, de déposer la déclaration récapitulative et, si celle-ci est débitrice, le paiement correspondant au plus tard le 24 du mois suivant.

La publication d'une instruction fiscale est toujours en attente.

*

* *

Article 72

Modalités de régularisation de la TVA pour les contribuables relevant du régime simplifié d'imposition

a) Contenu :

Jusqu'à présent, les entreprises soumises au régime simplifié de TVA étaient tenues de déposer une déclaration de TVA au titre de chaque année civile ou exercice comptable. Celles qui clôturaient leur exercice en cours d'année pouvaient choisir de déposer leur déclaration annuelle dans les mêmes conditions que les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, ou, sur option expresse, dans les trois mois de la clôture de l'exercice.

De nombreuses entreprises clôturant leurs comptes en cours d'année déposaient des déclarations de TVA au titre de l'année civile, ce qui rendait le rapprochement entre les déclarations de résultats et les déclarations de TVA plus complexe.

Le présent article a pour objet d'aligner les périodes des déclarations de TVA des entreprises au régime simplifié sur celles du compte de résultat, afin de simplifier les obligations des contribuables et de faciliter le contrôle des services fiscaux.

b) Application :

Cette obligation s'applique pour la première fois pour les exercices clos à compter du 30 septembre 2011.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-2026 du 29 décembre 2011** relatif aux modalités déclaratives en matière de taxe sur la valeur ajoutée des redevables soumis au régime simplifié d'imposition et dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile adapte les dispositions des articles 242 *septies* A et suivants de l'annexe II du CGI, relatifs au régime optionnel pour les entreprises dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile en mettant fin à ce choix.

Une instruction fiscale était prévue pour le second semestre 2011.

*

* *

33-02.— Première loi de finances rectificative pour 2012

Article 16

Autoliquidation de taxe sur la valeur ajoutée pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur établi en France à des fins autres que leur consommation ou utilisation par l'acquéreur identifié en France

a) Contenu :

Le présent article vise à prévenir le développement de fraude à la TVA de type « carrousel » sur des marchés présentant des caractéristiques similaires à celui des quotas de CO₂. Il prévoit un dispositif d'autoliquidation de TVA pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur établi en France à des fins autres que leur consommation ou leur utilisation par l'acquéreur identifié à la TVA en France, ainsi qu'en matière de communications électroniques. Ainsi, le redevable de la taxe ne serait plus l'assujetti qui effectue la livraison mais l'acquéreur. Compte tenu de l'importance du risque de fraude, cet article anticipe ainsi une dérogation qu'il reviendra à la Commission européenne de confirmer. Cet article s'applique aux factures émises à compter du 1^{er} avril 2012.

b) Application :

L'instruction fiscale 3 A-4-12 du 11 avril 2012 (BOI n° 48 du 20 avril 2012) commente le régime applicable aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées entre assujettis établis en France. Elle présente des exemples pour illustrer le cas général (livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur établi en France, au profit d'un acquéreur qui dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France et à des fins autres que leur consommation par l'acquéreur) et traite trois cas particuliers (livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par des fournisseurs bénéficiant de la franchise en base, achats pour pertes effectués par les gestionnaires de réseaux de transport et de distribution d'électricité et de gaz naturel, autoconsommation par les entreprises locales de distribution).

Elle indique que la TVA afférente aux services d'accès aux réseaux de transport et de distribution, d'acheminement par ces réseaux et à tous les services directement liés, rendus en sus de ces livraisons, suit le même régime.

Le dispositif d'autoliquidation de TVA en matière de communications électroniques n'est pas encore commenté.

*

* *

**IV.- ENREGISTREMENT – IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE –
TAXES DIVERSES**

41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT

41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 21

Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas d'apports à une holding durant l'engagement individuel de conservation

a) Contenu :

Cet article ouvre droit à l'exonération de 75 % des droits de mutation à titre gratuit en cas d'engagement de conservation lorsque les bénéficiaires ont préalablement constitué une holding ayant vocation à détenir ces titres. Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2006, en cas de non-respect de l'engagement individuel de conservation par suite de l'apport de titres d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale à une société dont l'objet unique est la gestion de son propre patrimoine constitué exclusivement d'une participation dans la société dont les parts ou actions ont été transmises, l'exonération partielle n'est pas remise en cause si la société bénéficiaire de l'apport est détenue en totalité par les personnes physiques bénéficiaires de l'exonération partielle, si elle prend l'engagement de conserver les titres apportés jusqu'au terme de l'engagement individuel, et si les héritiers, donataires ou légataires associés de la société bénéficiaire de l'apport conservent les titres reçus en contrepartie de l'opération d'apport pendant la durée de l'engagement individuel.

b) Application :

L'**instruction 7 G-3-12 (BOI n° 35 du 22 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération de droits de mutation à titre gratuit dus lors de la transmission d'une entreprise. Elle précise qu'il peut y avoir apport de titres par le donataire de la seule nue-propriété des titres, si les droits de vote du donateur dans la société bénéficiaire de l'apport sont limités aux seules décisions concernant l'affectation des bénéfices. Elle admet également que la société holding regroupe des héritiers, donataires ou légataires de plusieurs souscripteurs de l'engagement collectif et n'exige pas que l'ensemble de ces bénéficiaires lui apporte leurs titres.

*

* *

41-15.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 31

Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas de donation de titres faisant l'objet d'un engagement individuel de conservation

a) Contenu :

Cet article maintient le droit à l'exonération de 75 % des droits de mutation à titre gratuit en cas de donation de titres de société qui font l'objet d'un engagement individuel de conservation à des descendants, sous réserve que ceux-ci poursuivent l'engagement individuel jusqu'à son terme.

b) Application :

Le **décret n° 2009-1092 du 3 septembre 2009** relatif aux obligations déclaratives prévues pour les transmissions d'entreprises bénéficiant de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit a fixé les obligations déclaratives qui incombent aux descendants s'engageant à poursuivre l'engagement individuel de conservation.

L'**instruction 7 G-3-12 (BOI n° 35 du 22 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération de droits de mutation à titre gratuit dus lors de la transmission d'une entreprise. Elle précise les conditions dans lesquelles un héritier, donataire ou légataire peut ne prendre un engagement individuel que sur une partie des titres transmis.

*

* *

41-16.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 12

Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas d'apports avec soulte à une holding durant l'engagement individuel de conservation

a) Contenu :

Cet article permet que l'apport par les héritiers ou donataires des titres reçus à une holding de gestion sans remise en cause de l'exonération partielle de droits de mutations à titre gratuit en cas d'engagement de conservation puisse être pur et simple ou partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage. Ainsi, l'héritier ou le donataire peut apporter les titres qui sont soumis à un engagement individuel de conservation à une société holding avec prise en charge par cette dernière du montant de l'emprunt souscrit pour financer la soulte qu'il doit verser aux autres héritiers ou donataires à l'issue du partage.

b) Application :

L'**instruction 7 G-3-12 (BOI n° 35 du 22 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération de droits de mutation à titre gratuit dus lors de la transmission d'une entreprise. Elle précise que le maintien de l'exonération s'applique en présence de donation avec réserve d'usufruit dès lors que les droits de vote du donateur dans la société bénéficiaire de l'apport sont limités aux seules décisions concernant l'affectation des bénéfices, si la société bénéficiaire de l'apport regroupe des héritiers, donataires ou légataires de plusieurs souscripteurs de l'engagement collectif de conservation, et lorsque l'apport n'est pas réalisé par l'ensemble des bénéficiaires de la transmission à titre gratuit.

*
* *

41-17.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 34

Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas d'augmentation de la participation de sociétés interposées dans le capital d'une société soumise à engagement de conservation

a) Contenu :

Cet article maintient le bénéfice de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas d'engagement de conservation lorsque la participation des sociétés interposées augmente. En effet, alors que les participations devaient rester inchangées afin de ne pas les porter en deçà du seuil de 20 % de droits permettant de bénéficier du régime d'exonération, il est désormais prévu que ce seuil est apprécié en tenant compte des participations des sociétés interposées. Cet aménagement légalise la réponse à la question écrite n° 79441 de M. Georges Tron (JO AN du 14 février 2006).

b) Application :

L'**instruction 7 G-3-12 (BOI n° 35 du 22 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération de droits de mutation à titre gratuit dus lors de la transmission d'une entreprise. Elle précise que, si l'acquisition par la société interposée de titres supplémentaires, ayant pour effet d'augmenter sa participation indirecte dans la société dont les titres sont soumis à engagement, ne remet pas en cause le droit à exonération, ces titres qui ne sont pas compris dans l'engagement collectif ne peuvent pas eux bénéficier de l'exonération.

*
* *

41-18.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 19

Application du droit de partage aux réincorporations de donations antérieures dans une donation-partage

a) Contenu :

Cet article prévoit que les donations-partages transgénérationnelles incorporant des donations antérieures sont soumises au droit de partage, et non aux droits de mutation à titre gratuit, y compris lorsque la convention prévoit la réattribution du bien initialement donné au profit d'un descendant du premier donataire. Par exception, la réattribution du bien à un descendant du donataire initial est soumise aux droits de mutation à titre gratuit lorsque la donation initiale remonte à moins de six ans.

b) Application :

L'**instruction 7 G-1-12 (BOI n° 24 du 1^{er} mars 2012)** a commenté cet aménagement du régime fiscal des donations-partages transgénérationnelles. Elle précise que, lorsque la donation initiale portait également sur d'autres biens conservés par le premier donataire, le calcul des droits à imputer s'effectue en considérant les biens objets de la réincorporation comme ayant été, lors de la première donation, inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable. Elle rappelle également qu'en cas d'excédent de perception, les droits non imputables ne sauraient être remboursés dès lors qu'ils ont été régulièrement perçus. Enfin, elle indique que les donations ainsi réincorporées et réattribuées ne donneront pas lieu à rappel fiscal lors de la succession du donateur, la donation de moins de six ans étant réputée directement consentie par ce dernier à son petit-enfant et non à son enfant.

*

* *

41-19.— Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 7

Augmentation de six à dix ans du délai de rappel fiscal des donations et augmentation du droit de partage

a) Contenu :

Cet article porte de six à dix ans le délai au-delà duquel les donations antérieures sont dispensées de rappel fiscal. Toutefois, à titre transitoire, il prévoit un dispositif de lissage pour les donations passées dans les dix années précédant le 31 juillet 2011, en appliquant en cas de rappel fiscal à la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation antérieure un abattement de :

– 10 % si la donation est passée depuis plus de six ans et moins de sept ans ;

– 20 % si la donation est passée depuis sept ans et moins de huit ans ;

– 30 % si la donation est passée depuis huit ans et moins de neuf ans ;

– 40 % si la donation est passée depuis neuf ans et moins de dix ans ou depuis dix ans.

Cet article prévoit également que la valeur des biens faisant l'objet des donations antérieures et ajoutée à la valeur des biens compris dans une donation ou une déclaration de succession peut être rectifiée. L'administration est donc en droit de rectifier la valeur des biens ayant fait l'objet d'une donation antérieure, mais pour les seuls besoins du rappel fiscal, c'est-à-dire pour rectifier la valeur des biens antérieurement transmis pour la liquidation des seuls droits à acquitter au titre d'une nouvelle transmission à titre gratuit et non pour un rappel des précédents droits.

Enfin, cet article augmente le taux du droit de partage de 1,1 % à 2,5 % pour les actes passés à compter du 1^{er} janvier 2012.

b) Application :

L'**instruction 7 G-2-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)** a commenté l'ensemble des modifications apportées aux droits de mutation à titre gratuit par la première loi de finances rectificative pour 2011.

Elle précise tout d'abord que le dispositif de lissage ne s'applique qu'aux donations effectuées entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005. **Cette interprétation temporelle restrictive n'est pas conforme à l'intention du législateur et à la lettre de la loi : toute donation passée avant le 31 juillet 2011 doit pouvoir bénéficier du dispositif de lissage en cas de rappel fiscal dans les dix ans qui suivent l'entrée en vigueur de la première loi de finances rectificative pour 2011.**

Elle indique également que le dispositif de lissage ne s'applique que dans la mesure où il impacte l'application du barème de taxation, et non pour l'application des abattements. Pour toute donation antérieure inférieure à l'abattement alors applicable, le dispositif de lissage est ainsi privé de toute portée. **Cette interprétation restrictive, contraire à l'intention du législateur, s'appuie sur une insuffisante précision du texte de la loi : la première loi de finances rectificative pour 2011 indique que le dispositif de lissage ne vaut que pour l'application du deuxième alinéa de l'article 784 du code général des impôts, lequel détermine seulement le mode d'application du barème de taxation en cas de rappel de donations. Toutefois, le dernier alinéa du même article, qui détermine le mode de calcul des abattements en cas de rappel de donations, fait référence aux donations mentionnées au deuxième alinéa, lesquelles devraient donc aussi être prises en compte pour l'application du dispositif de lissage.**

En tout état de cause, l'abrogation de ce dispositif de lissage est proposée par le projet de loi de finances rectificative pour 2012 déposé le 4 juillet 2012.

*

* *

Article 8

Suppression des réductions de droits de donation liées à l'âge du donateur

a) Contenu :

Cet article supprime les réductions de droits liées à l'âge du donateur pour les donations consenties à compter du 31 juillet 2011, mais maintient une réduction de droits de 50 % pour donations en pleine propriété d'entreprises en cas d'engagement de conservation lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

b) Application :

L'**instruction 7 G-2-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)** a commenté l'ensemble des modifications apportées aux droits de mutation à titre gratuit par la première loi de finances rectificative pour 2011.

L'**instruction 7 G-3-12 (BOI n° 35 du 22 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération de droits de mutation à titre gratuit dus lors de la transmission d'une entreprise.

*

* *

Article 9

Obligation de révéler les dons manuels et imposition de ces dons sur leur valeur au jour de leur déclaration

a) Contenu :

Cet article permet au donataire, lors de la révélation du don dont le montant est supérieur à 15 000 euros, d'opter pour la déclaration de celui-ci et le paiement des droits y afférents dans le mois qui suit la date de décès du donateur. Il prévoit également que les droits de mutation à titre gratuit afférents au don manuel sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Enfin, il précise que lorsque, le donataire opte pour la déclaration ou l'enregistrement du don manuel dans le délai d'un mois suivant le décès du donateur, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant le décès du donateur.

b) Application :

L'**instruction 7 G-2-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)** a commenté l'ensemble des modifications apportées aux droits de mutation à titre gratuit par la première loi de finances rectificative pour 2011. Elle contient le modèle d'un nouveau formulaire (n° 2734) créé pour faciliter la révélation à l'administration fiscale de l'option pour la déclaration et le paiement des droits dus dans le mois du décès du donateur, qui doit être déposé auprès du service des impôts des entreprises (SIE) du domicile du donataire. Elle rappelle également que, si la déclaration de don manuel est enregistrée à la suite du décès du donateur et qu'elle révèle suffisamment l'exigibilité des droits sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement de cette déclaration.

*

* *

Article 11

Aménagements du prélèvement sur les capitaux décès versés dans le cadre de contrats d'assurance-vie

a) Contenu :

Cet article prévoit que le taux du prélèvement sur les capitaux décès versés dans le cadre de contrats d'assurance-vie, qui demeure fixé à 20 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire inférieure ou égale à 902 838 euros, est porté à 25 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire excédant

cette limite. Il prévoit également qu'en cas de démembrement de la clause bénéficiaire, le nu-proprétaire et l'usufruitier sont considérés, pour l'application du prélèvement sur les capitaux décès, comme bénéficiaires au prorata de la part leur revenant dans les sommes, rentes ou valeurs versées par l'organisme d'assurance. L'abattement de 152 500 euros doit donc être réparti entre les personnes concernées, usufruitier et nu-proprétaire, dans les mêmes proportions. Enfin, cet article précise que le lieu de résidence du souscripteur au jour de l'adhésion au contrat est sans incidence sur le régime fiscal du contrat d'assurance-vie.

b) Application :

L'**instruction 7 G-2-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)** a commenté ces aménagements du prélèvement sur les capitaux décès. Elle précise notamment qu'il convient d'appliquer autant d'abattements qu'il y a de couples « usufruitier/nu-proprétaire », mais que l'usufruitier ne peut bénéficier au total que d'un abattement maximum de 152 500 euros sur l'ensemble des capitaux décès reçus à raison de contrats d'assurance-vie du chef du décès d'un même assuré, et que, si l'usufruitier ou le nu-proprétaire sont également bénéficiaires d'autres contrats d'assurance-vie souscrits par le même assuré, ils ne peuvent bénéficier chacun que d'un abattement maximum de 152 500 euros sur l'ensemble des capitaux décès.

*

* *

41-20.– Loi de finances initiale pour 2012

Article 4

Droit de partage applicable en cas de convention de divorce présentée au juge avant le 31 juillet 2011

a) Contenu :

Cet article prévoit que, lorsqu'une convention de divorce a été présentée au juge avant le 30 juillet 2011, le partage donne lieu au paiement du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière au taux de 1,1 %, nonobstant la date d'homologation de la convention par le juge.

b) Application :

L'**instruction 7 G-2-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)** a commenté cette mesure transitoire concernant le droit de partage. Elle précise la définition de la date de présentation au juge, conformément au code de procédure civile.

*

* *

42.– MUTATIONS À TITRE ONÉREUX

42-01.– Première loi de finances rectificative pour 2010

Article 16

Aménagements des droits de mutation à titre onéreux applicables aux opérations immobilières

a) Contenu :

Cet article, qui a procédé à une refonte complète des textes applicables aux opérations immobilières en matière de TVA et a été mentionné sous cette rubrique dans le rapport sur l'application de la loi fiscale de juillet 2011, a aussi procédé à la coordination avec ces nouvelles dispositions en matière de taxe de publicité foncière et de droits d'enregistrement.

Toutes les livraisons d'immeubles sont désormais comprises dans le champ d'application de droit commun de la TVA dès lors qu'elles sont réalisées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Toutefois, que ces mutations soient soumises ou non à la TVA, les actes constatant des mutations d'immeubles à titre onéreux donnent toujours lieu en principe à la formalité unique de l'enregistrement et de la publicité foncière et sont soumis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement perçu au profit du département. Le taux réduit de 0,70 % s'applique pour les mutations à titre onéreux de terrains à bâtir et d'immeubles neufs lorsqu'elles sont soumises à la TVA. En revanche, lorsque l'opération s'inscrit dans un processus économique d'intermédiation ou de production immobilières qu'atteste l'engagement que prend en ce sens l'acquéreur agissant en tant qu'assujetti à la TVA, celui-ci peut bénéficier d'un régime d'exonération partielle ou totale.

b) Application :

Le **décret n° 2011-263 du 11 mars 2011** fixant les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'un bien immobilier en cas d'engagement de production d'un immeuble neuf fixe les formalités déclaratives applicables, notamment en cas de demande de prorogation d'engagement de construire ou de substitution d'engagements. Il prévoit également les modalités d'application de l'exonération lorsque l'engagement de construire ne peut porter que sur une partie de l'immeuble. Afin de permettre le suivi des engagements par l'administration, il prévoit aussi que le souscripteur d'un engagement doit préciser la consistance des travaux sur lesquels il porte.

L'**instruction 7 C-2-11 (BOI n° 38 du 27 avril 2011)** a commenté les nouvelles règles applicables en matière de droits de mutation à titre onéreux. Elle rappelle les différents cas d'application des taux normal et réduit et précise les différents types d'engagements que peut prendre le redevable pour bénéficier d'une exonération (engagements de revendre ou de construire).

*

* *

42-02.– Loi de finances initiale pour 2012

Article 3

Réforme du droit d'enregistrement des cessions de droits sociaux

a) Contenu :

Cet article a profondément remanié le régime des droits d'enregistrement dus sur les cessions d'actions. Il substitue à un droit plafonné à 5 000 euros un barème dégressif. Il élargit les règles de territorialité applicables aux cessions d'actions en soumettant aux droits d'enregistrement en France les actes passés à l'étranger portant cession d'actions de sociétés cotées ou non cotées ayant leur siège social en France. Enfin, il prévoit trois nouvelles exonérations : pour les acquisitions de droits sociaux réalisées dans le cadre du rachat de ses propres titres par une société ou d'une augmentation de capital, pour les acquisitions de droits sociaux de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou en redressement judiciaire et pour les acquisitions de droits sociaux lorsque la société cédante est membre du même groupe.

L'**article 5 de la première loi de finances rectificative pour 2012** prévoit de nouvelles modifications de ces droits d'enregistrement à compter du 1^{er} août 2012 : application d'un taux proportionnel unique de 0,1 %, limitation de la nouvelle exonération des rachats par une société de ses propres titres aux seuls titres destinés à être cédés aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise et création d'un cas d'exonération au profit des cessions soumises par ailleurs à la nouvelle taxe sur les transactions financières.

b) Application :

La **décision de rescrit n° 2012/7 ENR**, publiée le 21 février 2012, commente les règles applicables en matière de droit de vente d'actions depuis le 1^{er} janvier 2012. Elle précise notamment le nouveau champ d'application des droits d'enregistrement (notions de territorialité, de sociétés française et étrangère, d'actions cotée ou non et d'acte matérialisant la cession d'actions).

*

* *

42-03.– Première loi de finances rectificative pour 2012

Article 5

Création d'une taxe sur les transactions financières

a) Contenu :

Cet article crée, à compter du 1^{er} août 2012, une taxe sur les transactions financières (TTF) affectée au budget général. Cette taxe vise trois compartiments distincts : une première taxe concerne les acquisitions de titres de capital de sociétés cotées ayant leur siège social en France et dont la capitalisation boursière est supérieure à 1 milliard d'euros ; une deuxième taxe concerne les opérations dites « à haute fréquence » portant sur les titres de capital ; une troisième taxe concerne les contrats d'échange sur défaut (*credit default swaps* – CDS) d'un État détenus « à nu ».

b) Application :

Un décret doit préciser les informations relatives aux opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur les acquisitions d'actions qui sont recueillies par le depositaire central et tenues à la disposition de l'administration (montant de la taxe due au titre de la période d'imposition ; numéros d'ordre des opérations concernées et date de leur réalisation ; désignation, nombre et valeur des titres dont l'acquisition est taxable ; opérations exonérées). Il doit aussi définir le rôle de contrôle exercé par le depositaire central.

En ce qui concerne la taxe portant sur les opérations dites « à haute fréquence », un décret doit préciser la définition de ces opérations. Il doit fixer le délai temporel de modification ou d'annulation d'ordres successifs sur un titre donné permettant de caractériser ce type d'opérations, ainsi que le nombre d'ordres ainsi modifiés ou annulés par journée de bourse déclenchant l'application de la taxe.

Un arrêté devra récapituler, chaque année, les sociétés entrant dans le champ d'application de la taxe sur les acquisitions d'actions, à savoir celles ayant leur siège social en France et dont la capitalisation boursière dépasse 1 milliard d'euros au 1^{er} janvier de l'année.

Une instruction doit aussi être publiée, notamment pour fixer le modèle de déclaration de la taxe à l'administration.

*

* *

44.– DROITS DE TIMBRE – DROITS ET TAXES DIVERS

44-07.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 25

Allègement de la taxation des jeux automatiques installés dans les lieux publics

a) Contenu :

Le présent article institue au profit de l'État une nouvelle taxe forfaitaire d'un montant unique pour tous les appareils de jeux automatiques fixé à 5 euros par an et par appareil qui se substitue à l'impôt sur les spectacles perçu par les communes.

b) Application :

Trois arrêtés étaient prévus par cet article. L'article 25 dispose en effet que les appareils automatiques mis en service à partir du 1^{er} juillet 1987 doivent être munis d'un compteur de recettes dont les caractéristiques et les modalités de fonctionnement sont fixées par arrêté. Il dispose par ailleurs que, lors de l'installation d'un appareil automatique chez un tiers, l'exploitant est tenu de déclarer à l'administration la part des recettes revenant à ce tiers. Le modèle de cette déclaration doit être fixé par arrêté. Enfin, un arrêté du ministre chargé du budget doit déterminer le modèle et les modalités de dépôt de la déclaration à l'administration.

Le **bulletin officiel des douanes n° 6701 du 20 février 2007** a fixé les conditions de déclarations d'exploitation de jeux automatiques et publié les modèles de ces déclarations en annexe. Les modalités de fonctionnement des compteurs de recettes sont fixées par **l'arrêté du 14 mai 2007** relatif à la réglementation des jeux dans les casinos.

Des mécanismes de compensation ont été mis en place fin 2007. L'article 34 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 a supprimé la compensation de la suppression de la « taxe flippers », dont le montant est évalué à 9,1 millions d'euros, dans le cadre de la contribution de 200 millions d'euros des collectivités territoriales à l'effort supplémentaire de réduction des dépenses.

*

* *

44-10.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 54

Volet fiscal de la réforme portant fusion des professions d'avocats et d'avoués

a) Contenu :

Cet article institue, à compter du 1^{er} janvier 2011 et jusqu'au 31 décembre 2018, un droit de 150 euros dû par toutes les parties à l'instance d'appel lorsque la représentation par un avocat est obligatoire devant la cour d'appel, et affecte le produit de ce droit au fonds d'indemnisation de la profession d'avoué près les cours d'appel, créé par la loi n° 2011-94 du 25 janvier 2011 portant réforme de la représentation devant les cours d'appel.

b) Application :

Le décret n° 2011-1202 du 28 septembre 2011 relatif au droit affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoué près les cours d'appel et à la contribution pour l'aide juridique a précisé les modalités de perception et de justification de l'acquittement du droit affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel. Il fixe notamment la sanction de l'absence de versement du droit en prévoyant, conformément à l'intention du législateur, l'irrecevabilité de l'appel et des défenses.

De manière non conforme à la loi en vigueur à ce jour, les instructions au greffe pour la mise en œuvre du droit affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoué près les cours d'appel, publiées le 19 décembre 2011 par la direction des services judiciaires du ministère de la justice, indiquent que « *compte tenu du glissement du calendrier parlementaire, la durée de perception de cette taxe sera prolongée au 31 décembre 2020* ».

*

* *

44-11.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 27

Création d'une taxe sur les services de publicité en ligne

a) Contenu :

Sont redevables de cette taxe, dite « *taxe Google* », les annonceurs assujettis à la TVA et établis en France, y compris pour leurs activités ou

opérations exonérées de TVA. La taxe concerne les achats de prestations de communication électronique autres que les services téléphoniques, de radiodiffusion et de télévision, dont l'objet est de promouvoir l'image, les produits ou les services du preneur. Le taux de 1 % s'applique sur le montant hors TVA des sommes versées par l'annonceur. La taxe est liquidée et payée au titre de l'année précédente lors de la déclaration de TVA. Elle est recouvrée et contrôlée dans les mêmes conditions que la TVA.

Applicable à partir du 1^{er} juillet 2011, la taxe devait être payée à partir d'avril 2012.

b) Application :

Une instruction fiscale était en cours de préparation, pour préciser notamment l'assiette de la taxe compte tenu de la modification rapide des pratiques commerciales sur Internet. La taxe a été abrogée par l'article 19 de la première loi de finances rectificative pour 2011.

*
* *

44-12.– Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 44

Obligation de licence pour la vente de tabac dans les DOM

a) Contenu :

La loi de finances pour 2009 organisait un dispositif de licences accordées dans les DOM aux débiteurs de tabac par les conseils généraux, en contrepartie d'une redevance annuelle, conformément à une proposition formulée dans un rapport de la DGDDI en novembre 2008. Un décret d'application devait être publié avant le 1^{er} janvier 2011. Malgré les assurances données à plusieurs reprises par le Gouvernement, il n'était toujours pas paru en juin 2011.

Le présent article visait à assurer une application directe de cette réforme, à compter du 1^{er} août 2011, en prévoyant qu'une licence ne vaut que pour un point de vente, et en fixant le nombre maximal de licences accordées à 540 pour la Martinique, 550 pour la Guadeloupe, 1 070 pour La Réunion et 300 pour la Guyane. À compter du 1^{er} août 2011, seuls les distributeurs agréés pouvaient vendre du tabac manufacturé. À titre transitoire, les détaillants vendant habituellement du tabac manufacturé antérieurement au 1^{er} août 2011 et n'ayant pas bénéficié de l'attribution d'une licence au titre de l'année 2011 étaient autorisés à poursuivre la vente aux particuliers pendant la période strictement nécessaire à l'épuisement de leur stock et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2011.

b) Application :

L'article 134 de la loi de finances pour 2012 a modifié à nouveau ce dispositif, décalant du 1^{er} août 2011 au 1^{er} janvier 2013 son entrée en vigueur. Ce même article a renvoyé à un décret la fixation des règles générales permettant la détermination du nombre de licences par département. Ces règles doivent notamment tenir compte du nombre d'habitants par commune.

*

* *

44-13.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2011

Article 9

Taxation sur les conventions d'assurance

a) Contenu :

Le présent article majore de 3,5 % à 7 % le taux de la taxe spéciale sur les contrats d'assurances (TSCA) applicable aux contrats d'assurance maladie dits « solidaires et responsables ». Le rendement de cette majoration est affecté à la CNAM. Par ailleurs, afin de maintenir une incitation fiscale en faveur de ce type de contrat, le taux de TSCA applicable aux contrats d'assurance maladie ne répondant pas à ces critères est porté de 7 % à 9 %. Le rendement attendu de cette mesure complémentaire est de 23 millions d'euros en année pleine. Il est affecté en totalité aux départements.

b) Application :

L'instruction fiscale 7 I-3-11 du 10 novembre 2011 (BOI n° 79 du 15 novembre 2011) commente ces dispositions et précise l'assiette de la taxe afférente aux contrats d'assurance maladie et la date d'entrée en vigueur des nouveaux tarifs.

La TSCA est assise sur les primes et leurs majorations mais aussi sur les accessoires de la prime et toutes les sommes dont bénéficie l'assureur. Lorsqu'un assuré bénéficie de l'aide pour l'acquisition d'une complémentaire santé (ACS), les sommes perçues par l'assureur, par imputation sur le montant de la taxe de solidarité additionnelle aux cotisations d'assurance afférentes aux garanties de protection complémentaire (taxe CMU), sont comprises dans l'assiette de la TSCA. Lorsqu'un assureur gère des dossiers de couverture maladie universelle complémentaire (CMU-C), les déductions forfaitaires par assuré, prélevées sur la taxe CMU au titre de la prise en charge des dépenses afférentes à cette couverture complémentaire, n'entrent pas dans l'assiette de la TSCA.

La date d'entrée en vigueur des nouveaux tarifs est fixée par référence à la date d'échéance des primes. Celle-ci correspond au premier jour de la période à laquelle est afférente la prime ou la fraction de prime. Est sans incidence le fait que la prime ou la fraction de prime soit payée antérieurement ou postérieurement à cette date.

*

* *

44-14.– Loi de finances initiale pour 2012

Article 20

Adaptation de la taxe sur les services de télévision affectée au Centre national de cinéma

a) Contenu :

Le présent article redéfinit l'assiette et les taux de la taxe sur les services de télévision affectée au Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC), afin d'éviter certains phénomènes d'optimisation.

Il clarifie l'assiette de la taxe, qui comprend toute offre permettant d'accéder à des services de télévision. Il prévoit que la taxe est assise tant sur les abonnements aux services de télévision distribués séparément, que sur les abonnements à des services de communication électronique fixe et mobile à haut et très haut débit proposés au grand public (à l'exclusion donc des abonnements proposés aux entreprises), dès lors que leur souscription permet de recevoir des services de télévision.

Pour tenir compte de cette modification, le barème de la taxe a été adapté. Le nombre de tranches a été réduit à quatre contre neuf précédemment, et les taux de chacune d'elles ont été modifiés pour maintenir le produit de la taxe à celui perçu en 2010, soit 190 millions d'euros pour les seuls fournisseurs d'accès à internet.

En outre, il prévoit un barème adapté pour les éditeurs de services de télévision qui ne bénéficient pas de ressources publicitaires.

b) Application :

Cet article n'appelle pas de décret d'application. Toutefois, le guide juridique des redevables de la taxe sur les services de télévision (TST) publié par le CNC, dont la dernière version date du 15 décembre 2011, devrait être mis à jour. Le CNC est chargé du recouvrement et du contrôle de la taxe.

*

* *

Article 26

**Création d'une contribution sur certaines boissons
contenant des sucres ajoutés**

a) Contenu :

Le présent article institue une contribution perçue sur les boissons et préparations liquides pour boissons destinées à la consommation humaine contenant des sucres ajoutés, livrées à titre onéreux ou gratuit sur le territoire national, à compter du 1^{er} janvier 2012. Le montant de la contribution est fixé à 7,16 euros par hectolitre ; il est relevé chaque année proportionnellement à la croissance de l'indice des prix à la consommation hors tabac de l'avant-dernière année. La contribution est acquittée auprès de l'administration des douanes, recouvrée et contrôlée selon les règles applicables au droit spécifique sur les bières et boissons non alcoolisées mentionné à l'article 520 A du CGI. Son produit est affecté pour moitié à la CNAMTS, afin de financer l'allègement des cotisations sociales patronales sur les emplois salariés permanents dans l'agriculture prévu par l'article 114 de la loi de finances pour 2012.

b) Application :

La **circulaire du 24 janvier 2012** du ministre du budget relative aux contributions sur les boissons et préparations liquides pour boissons sucrées et édulcorées (BOD n° 6919) présente le régime de ces contributions et apporte quelques précisions.

Sont soumises à la contribution les boissons et préparations liquides qui relèvent des codes NC 2009 et NC 2202 du tarif des douanes : jus de fruits et légumes et eaux, à l'exception des sirops, des smoothies, des laits et des yaourts à boire. Sont exemptés de la contribution les laits infantiles, pour la définition desquels la circulaire renvoie à l'arrêté du 11 avril 2008 relatif aux préparations pour nourrissons et aux préparations de suite ; les laits de croissance pour la définition desquels la circulaire renvoie à l'arrêté du 30 mars 1978 fixant les dispositions relatives à certains aliments lactés destinés à une alimentation particulière ; les produits de nutrition entérale, correspondant aux aliments diététiques administrés par voie de sonde et destinés à des fins médicales spéciales, définies par un arrêté du 20 septembre 2000.

Sont exonérées de la contribution les boissons et préparations qui ne sont pas destinées à faire l'objet d'une livraison sur le marché intérieur français. La circulaire indique que les départements d'outre-mer sont fiscalement considérés comme territoires d'exportation au regard de la métropole et inversement ; il en va de même pour les départements d'outre-mer entre eux. L'exonération s'applique aussi aux boissons destinées à l'avitaillement des navires effectuant une navigation maritime et à celui des avions effectuant des livraisons commerciales.

La circulaire présente en annexe les modèles de relevé mensuel des quantités livrées et d'attestation des quantités destinées à faire l'objet d'une exportation ou d'une expédition. Le montant de la contribution est acquitté lors du dépôt du relevé mensuel, avant le 25 de chaque mois, auprès du bureau de douane destinataire. Le paiement des droits dont le montant excède 50 000 euros doit être directement opéré sur le compte du Trésor.

*
* *

Article 27

Création d'une contribution sur certaines boissons contenant des édulcorants de synthèse et ne contenant pas de sucres ajoutés

a) Contenu :

Le présent article soumet à une contribution dont les caractéristiques sont quasiment identiques à celle prévue par l'article précédent les boissons contenant des édulcorants de synthèse et ne contenant pas de sucres ajoutés. Les boissons contenant à la fois des sucres ajoutés et des édulcorants de synthèse ne sont donc soumises qu'à la première contribution.

b) Application :

La **circulaire du 24 janvier 2012** du ministre du budget relative aux contributions sur les boissons et préparations liquides pour boissons sucrées et édulcorées (BOD n° 6919) précise la définition des édulcorants de synthèse, additifs alimentaires, à l'exclusion de la stevia.

Sont exonérées de la contribution les denrées destinées à des fins médicales spéciales, définies par l'arrêté précité du 20 septembre 2000, notamment les aliments hyperprotéinés destinés aux personnes dénutries.

*
* *

Article 79

Taxe sur les loyers élevés des micrologements

a) Contenu :

L'article 234 du code général des impôts institue une taxe annuelle, due par le bailleur, sur les loyers de logements offrant une surface habitable inférieure ou égale à 14 mètres carrés situés dans certaines zones géographiques et dépassant un certain seuil de prix de location au mètre carré. Sont concernés les logements

donnés en location nue ou meublés pour neuf mois au moins et exonérés de TVA. Le taux de la taxe varie de 10 % à 40 % selon l'écart entre le montant du loyer, charges non comprises, et la valeur du loyer mensuel de référence.

Cet article appelle plusieurs textes d'application. Un décret doit définir le montant à partir duquel le loyer est soumis à la taxe. Ce montant est compris entre trente et quarante-cinq euros par mètre carré de surface habitable, charges non comprises. Le décret peut majorer de 10 % maximum ce montant, pour les locations meublées. Enfin, il peut le moduler selon la tension du marché locatif au sein des zones géographiques concernées.

La taxe s'applique en effet aux logements situés dans des communes classées ou dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements. Un arrêté des ministres chargés du budget et du logement, révisé au moins tous les trois ans, établit le classement des communes par zone.

La taxe est due sur les loyers perçus à compter du 1^{er} janvier 2012.

b) Application :

Le **décret n° 2011-2060 du 30 décembre 2011** précise que les communes dans lesquelles la taxe est applicable sont celles qui sont situées dans la zone A prévue pour l'application de certaines aides au logement. Il fixe, pour l'année 2012, la valeur mensuelle, par mètre carré de surface habitable, du loyer de référence à 40 euros, cette valeur faisant l'objet d'une révision annuelle. Le décret ne fait donc pas usage de la faculté de majoration de 10 % pour les meublés.

La zone A est définie par l'arrêté des ministres chargés du budget et du logement prévu à l'article R. 304-1 du code de la construction et de l'habitation : la liste des communes concernées est établie par l'annexe de l'arrêté du 19 décembre 2003 relatif au classement des communes par zones, aux rubriques des états descriptifs et aux performances techniques des logements acquis pour être réhabilités.

*

* *

Article 90

Financement du recueil et du traitement des réclamations des téléspectateurs relatives aux brouillages causés par les réseaux de la bande 800 MHz

a) Contenu :

Le *I bis* de l'article L. 43 du code des postes et télécommunications institue, au profit de l'Agence nationale des fréquences, une taxe destinée à couvrir les coûts complets engagés par cet établissement pour le recueil et le traitement des réclamations des usagers de services de communication audiovisuelle relatives aux brouillages causés par la mise en service des stations radioélectriques dans la bande de fréquence 790-862 MHz, libérée par l'arrêt de la diffusion télévisuelle par voie analogique. Ces fréquences sont mises aux enchères et doivent être utilisées par la quatrième génération de téléphonie mobile.

Le montant global de la taxe est limité à deux millions d'euros par an. Il est réparti entre les titulaires d'autorisation d'utilisation de fréquences de la bande des 800 MHz, selon une clé de répartition définie par bloc de fréquences et correspondant à la part des brouillages susceptibles d'être causés par l'utilisation de chacun des blocs.

Obligation est faite aux titulaires d'autorisation d'utilisation de ces fréquences d'informer l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes, le Conseil supérieur de l'audiovisuel et l'Agence nationale des fréquences de la date effective de mise en service de chaque station radioélectrique dans la bande de fréquences concernée.

b) Application :

Un décret en Conseil d'État doit fixer les modalités d'application de ces dispositions, notamment la clé de répartition entre les titulaires d'autorisation d'utilisation de chacun des blocs de fréquences.

*

* *

44-15.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 67

Mesures relatives à la fiscalité des tabacs

a) Contenu :

Le présent article apporte plusieurs ajustements à la fiscalité des tabacs, nécessaires pour tenir compte de la dernière hausse des prix annoncée par le Gouvernement en août 2011 et de la signature le 23 septembre 2011 d'un troisième contrat d'avenir entre le Gouvernement et la Confédération des buralistes.

Il augmente les *minima* de perception applicables aux cigarettes et aux tabacs fine coupe destinés à rouler les cigarettes figurant à l'article 575 A du CGI dans la même proportion que la hausse des prix intervenue le 17 octobre 2011. Le *minima* de perception permet d'éviter que les fabricants baissent leurs prix sous ce seuil.

Il modifie la structure du droit de consommation pour augmenter sa part spécifique par rapport à la part proportionnelle. Cette part spécifique est appliquée conformément à une directive européenne. Son taux passera de 9 % à 12 %, sans modification du taux global du droit de consommation de 64,25 %, destiné aux organismes de la sécurité sociale. Cette augmentation permet une différenciation des prix et évite un prix unique créateur de position dominante. Elle incite en effet les fabricants à créer des gammes de tabacs plus chères sans que le montant global des taxes augmente au même rythme.

Enfin, il diminue le taux du droit de licence dû par les débitants de tabacs pour la vente des produits du tabac autres que les cigares et les cigarillos afin d'améliorer la rémunération des buralistes en permettant la hausse de la remise nette. Le droit de licence est payé à l'État par les débitants en contrepartie de l'autorisation de vente de tabac accordée par l'administration. La rémunération des débitants de tabacs, dite « remise nette » est le résultat d'un pourcentage appliqué au chiffre d'affaire. Ce pourcentage est l'application d'une formule de calcul intégrant le droit de licence. Le troisième contrat d'avenir des buralistes (2012-2016) prévoit, pour les produits du tabac autres que les cigares et les cigarillos, une hausse de la remise nette de 0,4 point sur l'ensemble de la durée du contrat.

Le taux de la remise nette qui s'établissait à 6,5 % depuis le 1^{er} janvier 2011 est porté à 6,6 % à compter du 1^{er} janvier 2012. Afin de maintenir constant le montant du droit de licence à la charge des buralistes, il est nécessaire de diminuer son taux. À prix constant, la hausse du taux de la remise nette doit être compensée par une baisse de la marge du fabricant, du droit de consommation ou des autres composantes de la remise brute (droit de licence, cotisations retraites).

Afin d'éviter une perte de recettes pour les organismes de sécurité sociale, il est proposé de porter le taux de la remise brute de 8,44 % à 8,54 % du prix de vente au détail, ce qui fait porter le coût de la hausse de la remise nette uniquement sur les fabricants dont la marge diminue.

b) Application :

La **circulaire du 6 mars 2012** relative à la fiscalité applicable aux tabacs manufacturés (BOD n° 6924) récapitule l'ensemble de ces dispositions et présente des exemples chiffrés.

*
* *

Article 68

Modification de la taxation des déchets issus de la fabrication, la transformation ou le stockage des alcools et des boissons alcooliques

a) Contenu :

Afin de rendre plus efficace la lutte contre la fraude en matière de contributions indirectes, le présent article modifie l'article 302 D du code général des impôts pour distinguer clairement, en matière d'accises sur les alcools, d'une part, les quantités détruites ou rendues inutilisables par le processus de production ou le stockage des boissons alcooliques et, d'autre part, les manquants qui correspondent à des disparitions injustifiées et entrent donc dans l'assiette taxable.

Pour bénéficier de l'exonération de droits, les alcools et boissons alcooliques détruits ou perdus en cours de fabrication, de transformation ou de stockage doivent représenter des volumes inférieurs aux taux annuels de déchets ou de pertes fixés par décret.

b) Application :

Un décret doit déterminer ces taux annuels, et modifier les articles 111-00 à 111-00 C de l'annexe III du CGI, créés par le décret n° 2001-649. La DGDDI consulte actuellement les professionnels concernés. La publication du décret est envisagée avant la fin de l'année 2012 pour une entrée en vigueur prévue en 2013, ce qui poserait problème pour 2012 puisque le présent article est applicable depuis le 1^{er} janvier 2012 et que l'impôt est liquidé mensuellement et acquitté à la date de liquidation ou dans un délai d'un mois.

*
* *

Article 72

Réduction de la taxe d'aéroport

a) Contenu :

Le présent article prévoit un abattement de la taxe d'aéroport applicable au trafic de passagers en correspondance, afin de permettre à l'aéroport de Paris-Charles de Gaulle de gagner en compétitivité par rapport à ses concurrents étrangers. Le produit de la taxe d'aéroport est affecté aux aéroports pour le financement des dépenses de sûreté et sécurité.

b) Application :

Le taux de l'abattement appliqué aux passagers en correspondance, qui doit être forfaitaire, a été fixé à 10 % par l'**arrêté du 29 décembre 2011** pris par les ministres chargés de l'environnement et du budget (JO du 30 décembre 2011) fixant la liste des aérodromes et le tarif de la taxe d'aéroport applicable sur chacun d'entre eux ainsi que le tarif de la majoration de la taxe d'aéroport. Le présent article fixait à 40 % la limite de l'abattement. Les tarifs de la taxe d'aéroport n'ont été fixés par cet arrêté qu'à compter du 1^{er} avril 2012.

*

* *

Article 79

Réforme de la redevance d'archéologie préventive

a) Contenu :

Cet article modifie le régime juridique de la redevance d'archéologie préventive, en l'adossant à la taxe d'aménagement pour les travaux relevant du code de l'urbanisme. Les règles d'assiette et de recouvrement de la redevance sont alignées sur celles de la taxe d'aménagement, à l'exception du maintien d'une exonération spécifique pour les constructions de maisons individuelles. Le taux de la redevance est fixé à 0,40 % de la valeur de l'ensemble immobilier. Les nouvelles règles de calcul de la redevance sont applicables depuis le 1^{er} mars 2012, à l'instar de celles applicables à la taxe d'aménagement, mais il existe un délai de douze mois entre la date du fait générateur et l'exigibilité de la redevance.

Cet article prévoit également la possibilité d'une prise en charge financière par le Fonds national pour l'archéologie préventive (FNAP) qui ne soit que partielle pour les fouilles induites par des constructions de logements réalisés dans le cadre de ZAC ou de lotissements, avec l'instauration d'un ticket modérateur.

b) Application :

Un décret en Conseil d'État doit être pris pour adapter les actuelles règles de recouvrement de la redevance aux nouvelles règles législatives. Un décret en Conseil d'État doit aussi fixer un barème pour la prise en charge des fouilles par le Fonds national pour l'archéologie préventive.

*
* *

44-16.— Première loi de finances rectificative pour 2012

Article 27

**Exonération de droits d'accises sur l'alcool pur acquis
par les pharmaciens d'officine**

a) Contenu :

L'article 302 D *bis* du code général des impôts prévoit les cas dans lesquels la vente d'alcool peut être exonérée de droits. Il en est ainsi de l'alcool pur utilisé, à des fins médicales ou pharmaceutiques, dans les pharmacies.

Tout pharmacien qui souhaite bénéficier de cette exonération est soumis à certaines obligations réglementaires, parmi lesquelles : faire une déclaration préalable de profession auprès du service des douanes ; justifier que les quantités d'alcool qu'il a reçues correspondent effectivement à ses besoins ; tenir, au-delà de cent litres d'alcool reçus annuellement, une comptabilité matière.

Le présent article autorise la vente en pharmacie d'un contingent d'alcool pur en exonération de droits d'accise, au-delà des volumes à usage médical ou pharmaceutiques déjà exonérés. Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, il prévoit une exonération rétroactive de droits sur neuf ans, du 31 mars 2002 au 12 mai 2011 pour l'alcool pur acquis par les pharmaciens d'officine, dans la limite d'un contingent annuel fixé par l'administration.

b) Application :

La fixation du nouveau contingent annuel d'alcool pur exonéré de droits d'accise implique la modification par décret de l'article 110-0 g de l'annexe III du code général des impôts. Le Gouvernement avait exprimé à plusieurs reprises son opposition au présent article, jugé contraire à la directive 92/83/CEE relative à l'harmonisation des accises sur l'alcool, alors que la DGDDI avait procédé à des redressements des droits dus et appliqué des amendes et pénalités, aux montants parfois élevés, les quantités annuelles vendues aux particuliers atteignant jusqu'à 300 litres dans certains établissements. Un accord avait été signé en juillet 2011 entre la DGDDI et l'Ordre national des pharmaciens pour lever les

interrogations et rappeler que l'alcool utilisé à des fins médicales est exonéré de droits mais que l'alcool non dénaturé ne pouvait être vendu aux particuliers qu'en droits acquittés. La DGDDI procède actuellement à une analyse plus approfondie de la portée juridique de cet article.

*

* *

45.– IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

45-02.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 15

Assouplissement des dispositifs d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit et d'impôt de solidarité sur la fortune en cas d'engagement de conservation

a) Contenu :

Cet article vise à faciliter la mise en œuvre des engagements de conservation ouvrant droit à une exonération de 75 % de la valeur des entreprises ou des droits sociaux de sociétés, soit transmis à titre gratuit, soit entrant dans l'assiette de l'ISF. Il s'applique à compter du 26 septembre 2007, non seulement aux pactes conclus à partir de cette date, mais aussi aux engagements, collectifs ou individuels, alors en cours.

Pour cela, il assouplit les conditions ouvrant droit au bénéfice de l'exonération partielle pour les transmissions impréparées de droits sociaux, notamment en ouvrant aux héritiers la possibilité de conclure entre eux ou avec d'autres associés un engagement collectif de conservation dans les six mois qui suivent un décès. Il harmonise également les conditions de durée des engagements de conservation en prévoyant :

– un engagement collectif d'une durée minimale de deux ans, remplacé dans le cadre de la transmission d'une entreprise individuelle par une condition de détention de deux ans, suivi d'un engagement individuel de conservation de quatre ans. Pour l'ISF, l'engagement individuel débute à l'expiration de l'engagement collectif ; pour les mutations, il court à compter de la transmission ;

– l'exercice par l'un des signataires de l'engagement collectif de conservation d'une fonction de direction ou, s'agissant des sociétés de personnes, d'une activité professionnelle principale, pendant une durée minimale de cinq ans (dont au moins trois ans à compter de la transmission pour les mutations).

Cet article ouvre également la possibilité pour les titres de sociétés faisant l'objet d'un engagement individuel de conservation en matière de droits de mutation à titre gratuit, sous condition, d'être apportés à une holding dont l'unique objet est la gestion de son propre patrimoine mobilier, aux holdings dont le patrimoine est constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe ayant une activité similaire, connexe ou complémentaire, dont les parts ou actions ont été transmises.

b) Application :

Le décret n° 2009-1092 du 3 septembre 2009 relatif aux obligations déclaratives prévues pour les transmissions d'entreprises bénéficiant de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit et le **décret n° 2010-423 du 28 avril 2010** pris pour l'application de l'article 885 I *bis* du code général des impôts et relatif aux obligations déclaratives prévues pour l'exonération d'impôt de solidarité sur la fortune des parts et actions de sociétés faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation ont fixé les différentes obligations déclaratives afférentes aux engagements de conservation.

L'**instruction 7 S-2-12 (BOI n° 34 du 21 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération d'ISF en cas d'engagement de conservation. Elle précise que les contribuables peuvent conclure un engagement collectif d'une durée supérieure à deux ans et que la durée initiale de l'engagement collectif peut être modifiée par un avenant qui doit être enregistré auprès de l'administration pour lui être opposable.

L'**instruction 7 G-3-12 (BOI n° 35 du 22 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération de droits de mutation à titre gratuit dus lors de la transmission d'une entreprise. Elle précise que la condition d'exercice d'une fonction de direction durant l'engagement collectif de conservation ne doit être respectée que pendant trois ans lorsque cet engagement a été conclu après la transmission à titre gratuit par décès, en raison de la concomitance de la transmission à titre gratuit et de la conclusion de l'engagement collectif.

*

* *

45-03.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 41

Exonération partielle d'impôt de solidarité sur la fortune en cas de donation ou de cession de titres de sociétés interposées dans le cadre d'un engagement de conservation

a) Contenu :

Cet article autorise, sans remise en cause de l'exonération partielle d'ISF liée à un engagement de conservation, les cessions ou donations entre actionnaires des sociétés interposées qui détiennent la participation dans la société dont les titres font l'objet de l'engagement. La faculté de cession ou de donation ne concerne que les cessions entre associés d'une même société interposée bénéficiaires du régime d'exonération partielle présents à la date de signature de l'engagement et pour les seules actions qu'ils détenaient à cette date.

b) Application :

L'**instruction 7 S-2-12 (BOI n° 34 du 21 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération d'ISF en cas d'engagement de conservation. Elle précise les conséquences fiscales du non-respect du délai global de conservation de six ans des titres reçus.

*

* *

45-06.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 38

Aménagements de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME

a) Contenu :

Cet article a procédé à plusieurs aménagements de la réduction d'ISF au titre de la souscription au capital de PME non cotées ou de fonds d'investissement.

Le montant maximal de la réduction d'ISF a été abaissé de 50 000 euros à 45 000 euros, le taux de la réduction d'impôt en cas de souscription au capital de PME non cotées a été abaissé de 75 % à 50 % du montant des souscriptions et le montant correspondant à la réduction pour souscriptions à des parts de fonds d'investissement a été abaissé de 20 000 à 18 000 euros. Ces nouvelles règles sont applicables aux souscriptions ouvrant droit à réduction d'impôt au titre de l'ISF à acquitter en 2011.

Des clauses nouvelles, interdisant à la société bénéficiaire des versements d'accorder une garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions, et interdisant des souscriptions précédées de remboursements d'apports ou donnant lieu à des contreparties, ont été introduites par le présent article, qui a également porté de cinq à dix ans le délai au cours duquel les remboursements des apports aux souscripteurs conduisent à une remise en cause de la réduction d'impôt.

Les conditions d'éligibilité des sociétés et fonds d'investissement, permettant de prétendre au bénéfice de la réduction d'impôt, ont aussi été renforcées. En ce qui concerne les PME non cotées d'une part, leur champ d'activité a été restreint en excluant l'ensemble du domaine immobilier et financier (réserve faite des entreprises solidaires), ainsi que les sociétés exerçant une activité procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production d'électricité. Par ailleurs, les actifs de la société ne doivent pas être constitués de façon prépondérante de métaux précieux, d'œuvres d'art, d'objets de collection, de chevaux de course ou de vins et alcools. Ces nouveaux critères sont applicables aux souscriptions effectuées à compter du 13 octobre 2010. A aussi été introduit un nouveau critère relatif au nombre de salariés à la clôture du premier exercice, qui est applicable aux souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2011. En ce qui concerne les FIP et FCPI d'autre part, les nouvelles exigences d'éligibilité applicables aux investissements directs sont transposées pour apprécier le respect du quota de 60 % de titres émis par des sociétés non cotées (caractéristiques de la société, plafonnement des versements). Le quota de 6 % d'entreprises dont le capital est compris entre 100 000 euros et 2 millions d'euros est supprimé au profit d'un quota de 40 % d'investissements en fonds propres pour les FCPI. Ce même nouveau quota d'investissements en fonds propres est appliqué aux FIP, tandis que le quota d'entreprises de moins de cinq ans est supprimé. Ces nouvelles exigences sont applicables aux fonds constitués à compter du 1^{er} janvier 2011 et aux investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011 au moyen de souscriptions reçues après le 29 septembre 2011. En outre, le bénéfice de la réduction d'impôt s'applique sur une assiette nette des frais et commissions, et elle ne peut pas s'appliquer aux parts de fonds figurant sur un PEA, ni aux parts de *carried interest* en FCPI.

Enfin, les conditions de non-cumul avec d'autres avantages fiscaux ont été revues, notamment entre l'avantage à l'ISF et celui à l'impôt sur le revenu pour investissement en faveur des PME (« avantage Madelin »).

b) Application :

Le **décret n° 2011-924 du 1^{er} août 2011** relatif à l'encadrement et à la transparence des frais et commissions prélevés directement ou indirectement par les fonds et sociétés mentionnés aux articles 199 *terdecies*-0 A et 885-0 V *bis* du code général des impôts, complété par un **arrêté** du même jour, fixe les obligations d'information des souscripteurs sur les frais et commissions prélevés

en vue de la commercialisation, du placement et de la gestion des fonds de capital investissement et apporte des précisions sur l'encadrement et la transparence des frais et commissions prélevés directement ou indirectement par les fonds et holdings concernés.

L'**instruction 7 S-5-11 (BOI n° 83 du 9 décembre 2011)** a commenté l'ensemble des nouvelles dispositions applicables à la réduction d'ISF en faveur de l'investissement dans le capital de PME. Elle précise le champ de l'exclusion des activités financières, immobilières et de celles procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production d'électricité. Elle détaille les nouvelles conditions tenant à la nature des actifs de la société (exclusion pour les métaux précieux, œuvres d'art, objets de collection, chevaux de course, vins et alcools), ainsi qu'à celle d'effectif salarié minimum. Elle précise également les modalités d'entrée en vigueur des nouveaux plafonds, compte tenu de la réduction par l'article 40 de la loi de finances initiale pour 2011 du plafond commun applicable aux réductions d'ISF PME et ISF dons, en l'absence de date d'entrée en vigueur harmonisée.

Le décret n° 2008-336 du 14 avril 2008 relatif à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 *V bis* du code général des impôts avait fixé à 1,5 million d'euros par an le plafond de versements ouvrant droit à la réduction d'ISF. Toutefois, la Commission européenne a autorisé, le 1^{er} décembre 2010, la modification des lignes directrices sur le capital investissement en augmentant de 1,5 million à 2,5 millions d'euros le montant maximum de fonds propres ou d'autres financements qu'un État membre peut investir dans une entreprise en phase de démarrage. Cette modification des lignes directrices s'applique jusqu'au 31 décembre 2013. Le nouveau plafond de 2,5 millions d'euros s'apprécie en tenant compte de la somme des investissements ouvrant droit aux réductions en faveur de l'investissement au capital de PME accordées au titre de l'ISF et de l'impôt sur le revenu.

La **décision de rescrit n° 2012/36 ENR et FP**, publiée le 18 mai 2012, a rapporté les termes de l'instruction 7 S-5-11 en ce qui concerne la définition d'activités de production d'électricité. Ne sont exclues de la réduction d'impôt ISF PME que les souscriptions au capital de sociétés exerçant une activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne ou issue d'un processus de méthanisation au sens strict du terme (producteurs et exploitants). L'ensemble de ces filières n'est donc plus exclu de la réduction d'impôt, dès lors que les sociétés concernées ne produisent pas elles-mêmes directement de l'électricité.

*

* *

Article 40

Aménagements de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des dons versés à certaines associations d'utilité publique

a) Contenu :

Cet article a modifié le plafond commun à la réduction d'ISF au titre des dons à des associations d'utilité publique et à la réduction au titre de la souscription au capital de PME et d'entreprises innovantes, en le réduisant de 50 000 à 45 000 euros pour les versements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011. Dans le même temps, il a étendu la liste des associations ouvrant droit à cette réduction d'impôt en y ajoutant les associations reconnues d'utilité publique de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises dont la liste est fixée par décret.

b) Application :

Le **décret n° 2011-380 du 7 avril 2011** fixant la liste des associations reconnues d'utilité publique de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises prévue au 9° de l'article 885-0 V *bis* A du code général des impôts mentionne deux associations : l'Association pour le droit à l'initiative économique (ADIE) et Réseau Entreprendre.

L'**instruction 7 S-1-12 (BOI n° 7 du 25 janvier 2012)** a précisé les modalités d'entrée en vigueur du plafond commun ISF dons et ISF PME, compte tenu de la réduction par l'article 38 de la loi de finances initiale pour 2011 des plafonds spécifiques applicables à la réduction ISF PME, en l'absence de date d'entrée en vigueur harmonisée.

*

* *

45-07.— Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 1^{er}

Réforme de l'impôt de solidarité sur la fortune

a) Contenu :

Cet article instaure un nouveau seuil de taxation plus élevé à l'ISF, à compter de 1,3 million d'euros de patrimoine net taxable. Il établit aussi un barème d'imposition simplifié : les redevables ayant un patrimoine net taxable compris entre 1,3 et 3 millions d'euros sont imposés au taux de 0,25 % sur la totalité de leur patrimoine net taxable ; les redevables ayant un patrimoine net taxable supérieur ou égal à 3 millions d'euros sont imposés au taux de 0,5 % sur la

totalité de leur patrimoine net taxable. Pour éviter les effets de seuils liés à la taxation au premier euro résultant de ce nouveau barème, un dispositif de décote est également instauré, permettant d'opérer un lissage pour les patrimoines nets taxables compris entre 1,3 et 1,4 million d'euros d'une part, et entre 3 et 3,2 millions d'euros d'autre part. Enfin, les modalités déclaratives sont simplifiées pour les redevables détenant un patrimoine imposable inférieur à 3 millions d'euros, avec une dispense de dépôt des justificatifs de réduction d'ISF.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée.

*
* *

Article 3

Aménagement de la clause de remploi des sommes ouvrant droit à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME

a) Contenu :

Le non-respect de la condition de conservation des titres ayant ouvert droit à la réduction d'ISF au titre de la souscription au capital de PME jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription, du fait de la cession stipulée obligatoire par un pacte d'actionnaires, ne remet pas en cause cet avantage fiscal dès lors que l'intégralité du prix de cession des titres cédés est remployé dans les douze mois à la souscription de titres de sociétés éligibles. Cet article précise que le montant devant être réinvesti correspond au prix de vente des titres cédés diminué, le cas échéant, du montant des impositions acquittées au titre de la plus-value réalisée.

b) Application :

L'**instruction 7 S-5-11 (BOI n° 83 du 9 décembre 2011)** a commenté cette précision législative.

*
* *

Article 4

Allongement en 2011 de la période de souscription des fonds d'investissement ouvrant droit à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME

a) Contenu :

L'article 1^{er} de la première loi de finances rectificative pour 2011 a repoussé la date limite de dépôt des déclarations d'ISF au titre de l'année 2011 du 15 juin 2011 au 30 septembre 2011. Afin de permettre aux redevables de réaliser des investissements dans les PME jusqu'à la date limite de dépôt des déclarations d'ISF, l'article 4 de cette même loi a prévu que les fonds d'investissement dont la période de souscription n'étaient pas close au 14 juin 2011 pouvaient proroger cette période pour une durée de trois mois, sans que cette prorogation puisse avoir pour effet de permettre une clôture de la période de souscription au-delà du 30 septembre 2011.

b) Application :

L'**instruction 7 S-5-11 (BOI n° 83 du 9 décembre 2011)** a commenté cette mesure temporaire applicable uniquement au titre de l'ISF 2011.

*

* *

Article 12

Possibilité pour de nouveaux associés de souscrire un engagement collectif de conservation afin de bénéficier des exonérations partielles de droits de mutation à titre gratuit et d'impôt de solidarité sur la fortune

a) Contenu :

Cet article permet à de nouveaux associés d'adhérer à des engagements collectifs de conservation déjà conclus sans remise en cause des exonérations partielles d'ISF et de droits de mutation à titre gratuit, à condition que l'engagement collectif soit reconduit pour une durée minimale de deux ans.

b) Application :

L'**instruction 7 S-2-12 (BOI n° 34 du 21 mars 2012)** a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération d'ISF en cas d'engagement de conservation. Elle précise qu'en cas de reconduction de l'engagement collectif à la suite de l'adhésion d'un nouvel associé, la fonction de direction doit être exercée de manière continue et effective pendant les cinq années qui suivent la date de conclusion de cette reconduction par l'un des associés signataires ou de leurs ayants causes. **Cette interprétation est contraire aux travaux préparatoires de la loi qui disent exactement l'inverse, à savoir que le décompte du délai de**

cinq ans n'est pas interrompu par l'arrivée d'un nouvel associé⁽¹⁾. Elle ne saurait surtout pas s'appuyer sur le texte même de la loi, qui indique expressément que la durée de cinq ans d'exercice d'une fonction de direction au sein de la société soumise à engagement de conservation court à compter de « la date de conclusion de cet engagement »⁽²⁾, l'adhésion d'un nouvel associé ne se traduisant pas par la conclusion d'un nouvel engagement mais seulement par la signature d'un avenant à l'engagement initial.

L'instruction 7 G-3-12 (BOI n° 35 du 22 mars 2012) a commenté l'ensemble du dispositif d'exonération de droits de mutation à titre gratuit dus lors de la transmission d'une entreprise. Elle précise qu'en cas de reconduction de l'engagement collectif à la suite de l'adhésion d'un nouvel associé, la durée minimale d'exercice d'une fonction de direction est également reconduite. Dans ce cas, l'interprétation de l'administration est conforme au texte de la loi et aux travaux préparatoires.

*
* *

Article 14

Imposition des biens et droits placés dans un trust

a) Contenu :

Cet article précise les règles d'imposition du patrimoine composant un trust tant en matière d'ISF que de droits de mutation à titre gratuit. Il fait notamment peser des obligations déclaratives sur l'administrateur du trust : doivent ainsi être déclarés à l'administration fiscale la constitution, la modification ou l'extinction d'un trust, ainsi que la valeur vénale des biens, droits et produits placés dans un trust au 1^{er} janvier de chaque année. Le défaut ou l'insuffisance de déclaration sont sanctionnés par une amende.

b) Application :

La **décision de rescrit n° 2011/37 ENR**, publiée le 3 janvier 2012, précise quels sont les trusts concernés par les nouvelles obligations déclaratives, notamment lorsque le constituant et les bénéficiaires du trust sont des non-résidents.

Un décret doit préciser les obligations déclaratives pesant sur l'administrateur d'un trust. Une instruction commentant l'ensemble du régime d'imposition des trusts devrait aussi être publiée.

*
* *

(1) Voir rapport n° 3503 (XIII^{ème} législature), p. 159.

(2) e de l'article 885 I bis du code général des impôts.

Article 39

Aménagements du régime des biens professionnels

a) Contenu :

Cet article assouplit sur deux points les conditions relatives à la qualification des biens professionnels en matière d'ISF : d'une part, il élargit le champ d'application du régime des biens professionnels afin de mieux tenir compte de l'exercice d'activités professionnelles multiples, en permettant au redevable de détenir plusieurs biens professionnels sous forme de parts ou actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ou de cumuler avec l'exonération de son entreprise individuelle celle des parts d'une société dans laquelle il exerce une fonction de direction ; d'autre part, il abaisse de 25 % à 12,5 % le seuil de détention pour continuer à bénéficier du régime des biens professionnels lorsque la participation du redevable se trouve diluée du fait d'une augmentation de capital, à condition qu'il soit partie à un pacte conclu avec d'autres associés ou actionnaires représentant 25 % au moins des droits financiers et des droits de vote et exerçant un pouvoir d'orientation dans la société et qu'il ait possédé 25 % au moins du capital de la société au cours des cinq années ayant précédé l'augmentation de capital.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée.

*
* *

Article 40

Absence de prise en compte des créances détenues par les non-résidents sur des sociétés à prépondérance immobilière dans la valorisation des parts qu'ils détiennent dans ces sociétés

a) Contenu :

Cet article exclut les créances détenues par les non-résidents sur des sociétés à prépondérance immobilière (telles que des SCI) de la valorisation des parts qu'ils détiennent dans ces mêmes sociétés et qui sont imposables à l'ISF, alors que leurs participations financières ne le sont pas.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée.

*
* *

45-08.— Loi de finances initiale pour 2012

Article 25

Modification du régime des holdings permettant de bénéficier de réductions d'impôt sur le revenu ou d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME

a) Contenu :

Cet article assouplit la limitation à cinquante du nombre des actionnaires ou associés des holdings permettant de bénéficier des réductions d'impôt sur le revenu ou d'ISF au titre de la souscription au capital de PME. Il prévoit ainsi que la condition des cinquante actionnaires ou associés ne s'applique pas si la société détient exclusivement des participations dans des sociétés éligibles dont le capital est détenu pour 10 % au moins par une ou plusieurs sociétés coopératives ou par l'une de leurs unions. Cet assouplissement s'applique aux souscriptions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2012.

b) Application :

Une instruction devrait être publiée.

*
* *

45-09.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 57

Mise à disposition des contribuables d'informations relatives aux transactions immobilières par voie électronique

a) Contenu :

Cet article permet aux contribuables tenus de remplir une obligation déclarative ou visés par une procédure administrative d'obtenir des renseignements sur la valeur vénale de biens immobiliers comparables au bien qu'ils doivent estimer, par le recours à une application informatique (PATRIM Usagers). Les informations concernant des biens immobiliers comparables à celui appelant une estimation et susceptibles d'être obtenues par les contribuables dans le cadre du recours à la base de données informatique sont : la commune et la rue dans laquelle le bien est situé ; la superficie, le type et les caractéristiques du bien immobilier ; la nature et la date de mutation, ainsi que la valeur foncière déclarée à cette occasion et les références de publication au fichier immobilier.

b) Application :

Un décret en Conseil d'État, pris après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés, doit définir les conditions de communication par voie électronique aux contribuables des informations figurant dans la base informatique.

*

* *

V.- FISCALITÉ LOCALE

51.– TAXES FONCIÈRES

51-02.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 38

Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties au profit des immeubles du patrimoine universitaire confié à des sociétés de projet

a) Contenu :

Cet article, inséré à l'Assemblée nationale à l'initiative de MM. Michel Bouvard et Jean-Claude Flory avec un avis favorable du Gouvernement, prévoit une exonération facultative de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFB) pour les immeubles construits par les établissements d'enseignement supérieur qui font l'objet d'un contrat conférant des droits réels à un tiers, sous réserve de l'accord préalable de l'autorité administrative et de clauses permettant d'assurer la continuité du service public lorsque ces biens sont nécessaires à l'accomplissement d'un tel service.

Ce type de contrats, encadré par la loi n° 2010-1536 du 13 décembre 2010 relative aux activités immobilières des établissements d'enseignement supérieur, vise à permettre aux universités de valoriser leur patrimoine immobilier dans le cadre d'une plus grande autonomie prévue par la loi relative aux libertés et responsabilités des universités.

b) Application :

La mise en œuvre de cet article ne nécessite pas de décret. Toutefois, une instruction fiscale était prévue pour le second semestre 2011. Elle n'a toujours pas été publiée.

*

* *

51-03.– Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 31

Plafonnement de la taxe foncière afférente à l'habitation principale en fonction du revenu

a) Contenu :

Corrélativement à la suppression du bouclier fiscal prévue par l'article 30 de la première loi de finances rectificative pour 2011, le présent article crée, au bénéfice des contribuables dont la taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à leur habitation principale représente une charge fiscale excessive, un dégrèvement correspondant à la fraction du montant de cette taxe qui excède la moitié de leurs revenus.

Les revenus pris en compte pour la détermination du droit au plafonnement et pour le calcul du montant du dégrèvement accordé correspondent au revenu fiscal de référence défini au IV de l'article 1417 du code général des impôts.

Afin d'éviter la prise en charge par l'État des augmentations de taux décidées par les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale, cet article précise que le montant du dégrèvement est réduit d'un montant égal au produit de la base nette imposable par la différence entre le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties en vigueur et celui qui était en vigueur en 2011.

Le dispositif est applicable à compter des impositions établies au titre de 2012

b) Application :

L'instruction fiscale 6 C-6-12 (BOI n° 45 du 11 avril 2012) a permis d'apporter plusieurs précisions importantes pour l'application de cet article :

- l'instruction précise en premier lieu que le plafonnement n'est applicable qu'aux contribuables dont les revenus afférents à l'année 2011 n'excèdent pas la somme de 23 572 euros pour la première part de quotient familial, éventuellement majorée de 5 507 euros pour la première demi-part et de 4 334 euros à compter de la deuxième demi-part supplémentaire. Ces limites sont indexées chaque année comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu ;

● s'agissant par ailleurs de l'exclusion du bénéfice de ce plafonnement pour les personnes soumises à l'impôt sur la fortune (ISF), l'instruction fiscale vient utilement préciser que, lorsque la taxe foncière sur les propriétés bâties est établie au nom de plusieurs personnes, par exemple en cas d'indivision, il suffit que l'une de ces personnes soit redevable de l'ISF pour exclure l'ensemble des personnes imposées à la taxe foncière du bénéfice du plafonnement ;

● s'agissant de la notion d'habitation principale à laquelle peut s'appliquer le dégrèvement, la présente instruction précise qu'un logement distinct dont dispose un étudiant appartenant à ses parents ne peut pas constituer la résidence principale de ces derniers, quand bien même l'étudiant resterait à leur charge pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. La taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à ce logement n'est donc pas susceptible de bénéficier du dispositif de plafonnement ;

● à l'inverse, les personnes hébergées durablement soit dans un établissement social ou médico-social soit dans un établissement prodiguant des soins de longue durée ou gérant un établissement d'hébergement pour personnes âgées peuvent continuer de bénéficier du plafonnement.

*

* *

54.- TAXE PROFESSIONNELLE, CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE ET IMPOSITIONS FORFAITAIRES SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAU

54-12.- Loi de finances rectificative pour 2008

Article 110

Réduction de la valeur locative pour les immeubles de logements issus de la transformation de locaux commerciaux ou industriels

a) Contenu :

Le présent article permet aux collectivités territoriales et à leurs groupements d'appliquer un abattement de 30 % sur la valeur locative des logements issus de la transformation de locaux industriels ou commerciaux, lorsque le territoire de la commune compte une ou plusieurs zones urbaines sensibles (ZUS).

Cet abattement facultatif requiert une délibération concordante des collectivités territoriales et établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) percevant une fiscalité assise sur ces valeurs locatives. La condition tenant

à la transformation de locaux industriels est réunie lorsque l'immeuble a été précédemment évalué en application des articles 1498 à 1500 du code général des impôts, fixant les règles applicables aux locaux industriels.

Enfin, le présent article prévoit que l'abattement, applicable à compter de 2010, peut aussi être consenti dès 2009, sous forme de dégrèvement à leur charge, par les collectivités qui délibéreraient en ce sens avant le 1^{er} février 2009.

b) Application :

• Cet article, qui ne nécessite pas de décret d'application, a été commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la **circulaire « budgétaire » du ministre de l'intérieur pour 2009**. Celle-ci indique notamment :

– que rien n'impose que l'immeuble soit situé en ZUS, mais que la commune d'implantation doit en compter au moins une ;

– que si les collectivités locales et EPCI ont délibéré dans le délai pour appliquer cet abattement dès 2009, le dégrèvement correspondant s'impute sur les douzièmes de fiscalité qui leur sont versés mensuellement.

• L'**instruction 6 G-1-12 du 16 février 2012 (BOI n° 20 du 24 février 2012)** apporte en outre un certain nombre de précisions.

S'agissant du **critère d'affectation de l'immeuble à un usage d'habitation**, il faut retenir que seule la partie des locaux à usage mixte affectée à l'habitation peut bénéficier de l'abattement.

L'abattement est conditionné à la transformation complète d'un immeuble industriel ou commercial en immeuble à usage d'habitation. En conséquence, il n'est pas applicable à un local d'habitation résultant de la transformation d'un local industriel ou commercial situé dans un immeuble dont certains locaux étaient à usage d'habitation (par exemple un appartement résultant de la transformation d'un commerce situé au rez-de-chaussée d'un immeuble d'habitation).

Si du fait de l'**établissement par décret d'une nouvelle liste des ZUS**, la commune sur le territoire de laquelle se trouve l'immeuble bénéficiaire de l'abattement ne comporte plus ce type de zone, l'abattement cesse de s'appliquer à compter des impositions dues au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la publication du décret.

S'agissant du **contenu des délibérations concordantes**, l'instruction indique qu'elles doivent viser tous les impôts assis sur la valeur locative auxquelles le local d'habitation est assujéti.

L'instruction précise les **modalités d'articulation de l'abattement avec d'autres mesures d'allègement** :

– en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, l'abattement s'applique sans préjudice des délibérations visant à exonérer totalement certains logements ⁽¹⁾. Lorsque l'exonération n'est que partielle, elle s'applique à la base taxable après application de l'abattement ;

– en matière de taxe d'habitation, l'abattement s'applique sans préjudice des abattements facultatifs que le conseil municipal peut instituer en faveur de certains publics aux revenus modestes ou connaissant des difficultés particulières.

La loi prévoit que le bénéfice de l'abattement est conditionné au fait que le propriétaire justifie auprès de l'administration le **changement d'affectation du bien**. L'instruction précise à cet égard :

– que la date de réalisation du changement d'affectation est celle à laquelle les locaux deviennent habitables ;

– que le changement d'affectation peut être démontré par tous moyens, une copie de la déclaration de changement d'affectation y suffisant ;

– que la nature anciennement industrielle ou commerciale des locaux peut être établie par tout élément de fait ou de droit, notamment en l'absence de règlement de copropriété ;

– que lorsque l'abattement est instauré après 2009, le propriétaire peut fournir les éléments justifiant du changement d'affectation avant le 31 décembre de l'année précédant celle de l'application de l'abattement (contre, aux termes de la loi, une date limite au 1^{er} novembre 2009 pour les changements d'affectation intervenus avant le 1^{er} janvier 2009) ;

– que la déclaration hors délai ou l'absence d'éléments justificatifs renvoie au 1^{er} janvier de l'année suivante l'application de l'abattement.

*

* *

(1) Logements qui comportent des équipements destinés à économiser l'énergie, logements neufs à haut niveau de performance énergétique, logements faisant l'objet d'un bail à réhabilitation.

54-18.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 51

Cotisation minimum de CFE

a) Contenu :

Le présent article permet aux communes et aux EPCI de réduire la cotisation minimum de CFE.

L'article 1647 D du code général des impôts assujettit les redevables de la CFE à une cotisation minimum. Celle-ci est le produit du taux local de CFE par la base minimum d'imposition, lorsque celle-ci est supérieure à la base réelle. Les collectivités disposent d'une marge de manœuvre dans la fixation du montant de la base minimum, qui doit être compris :

– entre 203 et 2 030 euros pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes est inférieur à 100 000 euros ;

– entre 203 et 6 000 euros pour les autres contribuables.

Afin de limiter la charge pesant sur les entreprises dégageant peu de chiffre d'affaires ou de recettes, le présent article permet à l'organe délibérant de la commune ou de l'EPCI de réduire au plus de moitié le montant de la base minimum pour les contribuables réalisant moins de 10 000 euros de chiffre d'affaires ou de recettes.

b) Application :

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

*

* *

55.— DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES

55-11.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 27

Allègement de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite

a) Contenu :

Le présent article prolonge, au bénéfice des personnes âgées accueillies durablement dans un établissement social, médico-social ou de santé, les allègements de fiscalité locale dont elles bénéficiaient précédemment au titre de leur résidence principale. Cette disposition concerne les logements dont la personne âgée conserve la jouissance exclusive, et qui sont libres de toute occupation.

S'agissant de la taxe d'habitation, cet article maintient pour ces contribuables le bénéfice soit de l'exonération totale de taxe (CGI art. 1414), soit du plafonnement en fonction du revenu (dégrèvement prévu par l'art. 1414 A du CGI), sous les mêmes conditions d'éligibilité et de calcul.

S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés bâties, cet article maintient également le bénéfice soit des exonérations totales réservées aux personnes âgées (CGI art. 1390 et 1391), soit du dégrèvement forfaitaire de 100 euros (CGI art. 1391 B), sous les mêmes conditions d'éligibilité et de calcul (à l'exception, bien sûr, de la condition d'occupation effective du logement).

b) Application :

Dans un premier temps, le présent article a été commenté par la **circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)**. Toutefois, celle-ci ne pouvait se substituer à une nécessaire instruction fiscale précisant, notamment, le sens à donner à un hébergement « durable » dans une maison de retraite ou dans un établissement de santé ainsi que les conditions tenant à la jouissance exclusive et à l'inoccupation du logement.

S'agissant de ces deux derniers points, l'instruction précise utilement que :

- le logement concerné ne doit pas constituer la résidence d'une autre personne, même à titre gratuit, et qu'il doit rester libre de toute occupation ;
- cette dernière condition est remplie lorsque les membres du foyer fiscal de la personne entrée dans un établissement de santé ou son concubin, qui résidaient dans le logement au jour de son départ, continuent à l'occuper.

S'agissant par ailleurs de la condition tenant à l'hébergement durable en maison de retraite ou en établissement de santé, l'instruction se limite, dans son point 12, à rappeler que « *l'hébergement dans l'établissement doit présenter un caractère durable. Il peut également être définitif* ». Aucune précision n'est donc donnée quant à la durée nécessaire pour bénéficier de l'exonération, ce qui risque de poser des problèmes importants d'interprétation.

*
* *

Article 71

Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales

a) Contenu :

Le présent article modifie le régime de la taxe pour le traitement des eaux pluviales, elle-même instaurée par l'article 48 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, qui vise à inciter les propriétaires de terrains imperméabilisés (parkings, bâtiments) à traiter eux-mêmes les eaux pluviales ayant ruisselé sur leur propriété.

Cette taxe, affectée au service public de traitement des eaux pluviales, due par les propriétaires se raccordant à un réseau de collecte et de traitement et assise sur la surface des immeubles raccordés, peut être instituée par toute commune ou EPCI exerçant la compétence afférente. Le cas échéant, la faculté d'instituer la taxe peut être déléguée à un groupement ou à une commune appartenant à un groupement, lorsque la compétence est exercée en commun par un EPCI ou un syndicat mixte.

Le présent article modifie le régime de la taxe sur plusieurs points :

– il dispose que la collectivité instituant la taxe assurera la détermination de l'assiette, la liquidation et l'émission des titres de recettes afférents, tandis que le recouvrement sera assuré par son comptable, comme en matière d'impôts directs, ceci afin de respecter la séparation entre l'ordonnateur et le comptable ;

– il permet à une commune, un EPCI ou un syndicat mixte qui exercerait partiellement les missions afférentes aux eaux pluviales, mais ne percevrait pas la taxe, de bénéficier d'un reversement partiel de son produit, sauf délibération contraire ;

– enfin, il précise que la taxe n'est pas recouvrée lorsque la superficie des immeubles assujettis est inférieure à une superficie minimale, qui peut être au plus égale à 600 m².

b) Application :

Pour l'application de cette nouvelle taxe, l'article L. 2331-100 du code général des collectivités territoriales a prévu la publication d'un décret en Conseil d'État. D'après le texte de cet article, le décret a notamment pour objet de définir les réseaux de collecte des eaux pluviales, les modalités de contrôle des dispositifs de raccordement et de limitation des déversements des eaux pluviales des immeubles raccordés ainsi que les modalités de calcul des abattements auxquels donnent droit ces dispositifs de limitation des déversements.

Un projet de décret a été examiné par le Comité des finances locales en juillet 2008, puis, après une demande d'instruction complémentaire, a recueilli un avis favorable de ce Comité en septembre 2008 avant d'être transmis au Conseil d'État. Celui-ci a rejeté le projet de décret au motif qu'il organisait un système déclaratif et des abattements non prévus par le législateur.

L'article 165 de la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement (dite « loi Grenelle II ») a donc adapté le dispositif dans le sens voulu par le Conseil d'État.

Un nouveau projet de décret a par conséquent été soumis au Comité des finances locales lors de sa séance du 11 février 2011 ; sa rédaction n'appelait pas de commentaire particulier, hormis s'agissant des modalités de détermination des surfaces imperméabilisées qui déterminent directement le montant de la taxe qui devra être versé.

La loi prévoit en effet que la surface taxable – au taux de 1 euro par mètre carré au maximum – est déterminée par la différence entre la surface cadastrale du terrain (surface totale) et la partie non imperméabilisée du terrain.

S'agissant de cette partie non imperméabilisée, le dernier alinéa de l'article R. 2333-142 du projet de décret, tel que soumis au Comité des finances locales, prévoyait qu'il correspondrait « à une surface sur laquelle la servitude naturelle d'écoulement des eaux, établie par l'article 640 du code civil, est préservée ». Cette définition est particulièrement restrictive. Il aurait en effet semblé plus simple d'adosser cette définition aux dispositifs prévus par le code de l'urbanisme (surface faisant l'objet d'un permis de construire ou d'une déclaration, dans la mesure où l'aménagement envisagé entraîne l'imperméabilisation du sol).

Depuis, **le décret a été publié le 6 juillet 2011** ; son texte, tout en ayant été expurgé de toute référence à la servitude naturelle d'écoulement des eaux, ne prévoit aucune nouvelle définition pour la surface imperméabilisée : c'est au propriétaire lui-même qu'il revient de faire cette évaluation et de déclarer la surface imperméabilisée auprès des services municipaux. Cette grave lacune dans la définition de l'assiette de la taxe risque de donner lieu à des contentieux importants, voire de la rendre totalement impraticable.

*

* *

55-14.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 97

Modernisation du régime de la taxe de balayage

a) Contenu :

Le présent article modernise le régime de la taxe de balayage et le transfère dans la partie législative du code général des impôts. Les aspects essentiels de la taxe ne sont pas modifiés : elle reste due par tous les propriétaires riverains des voies publiques de circulation, demeure assise sur la surface desdites voies, au droit de la façade de chaque propriété, sur une largeur égale à celle de la moitié desdites voies dans la limite de six mètres. Son tarif demeure également fixé par le conseil municipal ou l'organe délibérant de l'établissement public et approuvé par arrêté préfectoral, de telle sorte que le produit perçu ne dépasse pas les charges engagées par la commune pour ce service. Il est révisé tous les cinq ans.

En revanche, la procédure d'enquête préalable prévue pour recenser les propriétés riveraines de la voie publique est supprimée par le présent article. En effet, les possibilités d'accès aux informations cadastrales rendent aujourd'hui cette procédure superflue.

b) Application :

Dans sa nouvelle version, l'article 1528 du code général des impôts renvoie à un décret le soin de fixer les conditions d'application et de recouvrement de la taxe. Ce décret devra notamment préciser les conditions d'appréciation du plafond du tarif de la taxe, qui doit permettre de respecter le plafond de produit fixé par le législateur (dépenses de balayage de la voirie municipale constatées dans le dernier compte administratif).

Au cours de son élaboration, le Gouvernement s'est toutefois heurté à plusieurs problèmes pratiques qui ont nécessité le vote de l'article 37 de la dernière loi de finances rectificative pour 2010 ⁽¹⁾.

*

* *

(1) Voir infra.

55-15.– Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 28

Réforme de la fiscalité de l'urbanisme

a) *Contenu :*

Le présent article procède à une réforme de grande ampleur de la fiscalité de l'urbanisme, en substituant à plusieurs taxes locales pesant sur l'urbanisation ainsi qu'à diverses participations une seule taxe dite d'aménagement.

Le tableau suivant présente succinctement ces différents prélèvements qui seront progressivement supprimés au profit de la taxe d'aménagement.

Libellé	Bénéficiaire	Texte de référence	Produit liquidé en 2007 (millions d'euros)
Taxe locale d'équipement	Communes	CGI, 1585 A et s.	636
Taxe complémentaire à la TLE en Ile-de-France	Région IDF	CGI, 1599 <i>octies</i>	16
Taxe départementale pour le financement des CAUE ⁽¹⁾	Départements	CGI, 1599 B	67
Taxe départementale pour les espaces naturels sensibles	Départements	Code de l'urbanisme, L. 142-2 à L. 142-5	276
Taxe spéciale d'équipement de la Savoie	Département de la Savoie	CGI, 1599-0 B	4
Versement pour dépassement du plafond légal de densité	Communes et départements	CGI, 1723 <i>octies</i> et s.	47
Participation pour raccordement à l'égout	Communes	Code de la santé publique, L. 1331-7	
Participation pour non-réalisation d'aire de stationnement	Communes	Code de l'urbanisme, L. 332-7-1	
Participation pour financement d'équipements publics exceptionnels	Communes	Code de l'urbanisme, L. 332-8	
Cession gratuite de terrains	Communes	Code de l'urbanisme, L. 332-6-1	
Participation des riverains en Alsace et Moselle	Communes	Code de l'urbanisme, L. 332-6-1	
Participation pour voirie et réseaux	Communes	Code de l'urbanisme, L. 332-11-1	
Participation à un programme d'aménagement d'ensemble	Communes	Code de l'urbanisme, L. 332-9	
Participation à une convention de projet urbain partenarial	Communes	Code de l'urbanisme, L. 332-11-3	

Compte tenu de son importance, l'ancienne taxe locale d'équipement – assise sur la valeur de l'ensemble immobilier déterminée par application à la surface hors œuvre nette (SHON) du bâtiment, telle que prévue dans le permis de construire, d'une valeur forfaitaire par mètre carré – a servi de modèle pour la nouvelle taxe d'aménagement.

(1) *Conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement.*

Celle-ci pèsera également sur la construction ou les agrandissements des bâtiments ; toutefois, la surface taxable sera évaluée à partir d'une SHON rénovée et simplifiée. Elle réintégrera dans l'assiette de la taxe les combles de plus de 1,8 mètre, ainsi que les garages, et permettra la prise en compte pour leur surface réelle des aménagements pour l'accessibilité des handicapés ou pour l'amélioration de l'immeuble.

À cette assiette, il sera appliqué un premier taux permettant de déterminer la part communale de la taxe d'aménagement ; ce taux, qui doit être arrêté avant le 30 novembre pour l'année suivante, sera fixé dans une fourchette allant de 1 % à 5 %. Les communes ou leur EPCI auront par ailleurs la possibilité de porter ce taux à 20 % dans certains secteurs lorsque les constructions nouvelles y nécessitent des équipements publics importants.

En outre, une part départementale pourra être instituée par délibération du conseil général. Dans ce cas, elle sera instituée dans toutes les communes du département, y compris dans celles qui ont renoncé à la part communale de cette taxe. Le taux sera alors au maximum de 2,5 %, sauf en Île-de-France où il ne pourra dépasser 1 %.

Cet article prévoit par ailleurs un versement pour sous-densité destiné à lutter contre l'étalement urbain. Les communes ou leurs groupements compétents en matière d'urbanisme pourront instaurer dans les zones U ou AU du PLU un seuil minimal de densité – compris entre la moitié et les trois-quarts du plafond maximal de densité fixé par le PLU. Tout bénéficiaire d'une autorisation de permis de construire dont la densité serait inférieure au seuil sera alors redevable du versement pour sous-densité égal au produit entre la moitié de la valeur du terrain et le rapport entre la surface manquante pour atteindre le seuil et la surface totale qui aurait permis de l'atteindre.

Cette réforme entrera en vigueur de manière progressive, conditionnant ainsi le calendrier des mesures réglementaires d'application :

– la nouvelle taxe d'aménagement se substitue à la TLE, à la TLE spécifique à l'Île-de-France, à la TDENS, à la TDCAUE, à la TSE du département de Savoie et à la participation à un programme d'aménagement d'ensemble pour les permis de construire dont les demandes sont déposées à compter du 1^{er} mars 2012 ;

– les autres participations d'urbanisme et le versement pour dépassement du plafond de densité sont abrogés à compter du 1^{er} janvier 2015. Pendant trois ans, les communes et EPCI pourront donc continuer à y recourir plutôt que d'utiliser la majoration spéciale du taux de la taxe d'aménagement.

b) Application :

La mise en œuvre de cette réforme ambitieuse nécessite un édifice réglementaire complet.

Le texte de la loi renvoie en premier lieu à des décrets en Conseil d'État le soin de fixer :

– les constructions et aménagements destinés à être affectés à un service public ou d'utilité publique qui seront exonérés de la part communale ou intercommunale de la taxe ;

– les constructions et aménagements réalisés dans le périmètre des opérations d'intérêt national dont le coût a été mis à la charge des constructeurs ou des aménageurs, qui bénéficieront de la même exonération ;

– les constructions et aménagements réalisés dans une ZAC dont le coût a été mis à la charge des constructeurs ou des aménageurs, en vue de la même exonération ;

– les modalités de reversement mensuel aux collectivités territoriales du produit de la nouvelle taxe d'aménagement.

La loi renvoie par ailleurs à un arrêté annuel le soin de réviser, au 1^{er} janvier de chaque année à compter de 2012, les valeurs forfaitaires à partir desquelles est calculé le montant de la taxe d'aménagement (748 euros en Île-de-France et 660 euros sur le reste du territoire) en fonction du dernier indice du coût de la construction de l'INSEE.

Enfin, la ou les instructions fiscales permettant la mise en œuvre de ces dispositions pourront utilement préciser plusieurs éléments de la loi :

– les modalités précises selon lesquelles le montant de la taxe d'aménagement sera redistribué entre les communes membres d'un EPCI ;

– les infrastructures de transport qui pourront être financées par la part de la taxe d'aménagement affectée à la région Ile-de-France (celles prévues dans le cadre du Grand Paris pourraient utilement être mentionnées) ;

– les modalités de mise en œuvre du versement pour sous-densité, pour lesquelles le texte de la loi ne prévoit pas de décret particulier. À défaut de décret, l'instruction fiscale devra donc permettre d'identifier notamment les terrains « *rendus inconstructibles pour des raisons physiques ou du fait de prescriptions ou de servitudes administratives* » qui n'entrent pas dans la surface totale du terrain à partir de laquelle est calculée la densité (deuxième alinéa de l'article L. 331-35 du code de l'urbanisme).

L'instruction pourra aussi utilement préciser les modalités selon lesquelles le seuil minimal de densité sera modulé suivant les secteurs de la commune ; enfin, compte tenu du caractère déclaratif de la valeur du terrain, il pourrait également être utile de préciser selon quelle méthode le propriétaire évalue la valeur de son terrain au moment du dépôt du permis de construire, cette valeur déterminant ensuite directement le montant du versement pour sous-densité acquitté par celui-ci.

À ce stade, deux décrets d'application de cet article ont été pris :

• **le décret n° 2012-87 du 25 janvier 2012** précise la portée de certaines exonérations prévues par les articles L. 331-7 et L. 331-41 du code de l'urbanisme : les constructions et aménagement destinés à être affectés à un service public ou d'utilité publique sont les immeubles qui, aux termes de l'article 1382 du code général des impôts, bénéficient déjà d'une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties.

Ce décret précise en outre les équipements bénéficiant également d'une exonération de taxe d'aménagement dans le cadre d'une opération d'intérêt national, lorsque les aménagements ont été pris en charge par l'aménageur (les voies publiques intérieures à la zone, les espaces verts et les aires de stationnement ainsi que les réseaux publics nécessaires à cet aménagement). Le décret précise, de manière similaire, la portée de l'exonération portant sur le même type d'aménagement dans les zones d'aménagement concerté ;

• **le décret n° 2012-88 du 25 janvier 2012** précise :

– les conditions dans lesquelles la taxe d'aménagement est instituée dans les communes approuvant un plan local d'urbanisme après le 30 novembre ou les communes disposant d'un plan d'occupation des sols partiel ;

– la définition des travaux de construction ainsi que le mode de calcul de la surface taxable ;

– les modalités de calcul dans les cas où le projet est réalisé sur des secteurs comportant des taux différents ;

– les règles de compétence des agents en matière d'établissement et de contrôle de la taxe ainsi que les modalités de reversement aux collectivités territoriales ;

– les informations que l'État fournit chaque année aux collectivités territoriales et aux établissements publics de coopération intercommunale pour l'établissement de leur budget.

En ce qui concerne le versement pour sous-densité, le décret définit :

– ses modalités de calcul ;

– les modalités de contrôle de la valeur vénale du terrain pour l'application du versement pour sous-densité ;

– les modalités de mise en œuvre de la procédure de rescrit.

*

* *

Article 31

Mesures de financement du Grand Paris

a) Contenu :

L'article 31 de la dernière loi de finances rectificative pour 2010 prévoit plusieurs mesures fiscales permettant de financer la mise en œuvre du projet du Grand Paris. Le présent rapport n'est pas le lieu pour présenter ce projet ni ses perspectives financières, pas plus que l'ensemble des mesures fiscales qui en permettent le financement.

Initialement, le présent article avait pour objet de prévoir des moyens financiers nouveaux pour la Société du Grand Paris ; à cet effet, le présent article prévoit une rénovation de la taxe annuelle sur les bureaux (que l'on ne doit pas confondre avec la redevance perçue à la construction, dont il sera question ci-dessous).

Cette rénovation a consisté en :

– une mise à jour du zonage fiscal ; ce zonage reste fondé sur la distinction de trois aires différentes, mais la zone 1 sera étendue à l'ensemble de Paris et des Hauts-de-Seine (alors qu'elle comprenait les arrondissements les plus privilégiés de Paris ainsi que deux arrondissements des Hauts-de-Seine) tandis que la zone 2 comprendra les communes de l'unité urbaine de Paris au sens de l'INSEE. Cette mise à jour conduira de nombreuses communes à changer de zone, ce qui devrait permettre de mobiliser 39 millions d'euros supplémentaires pour la SGP ;

– la suppression partielle de la dérogation en faveur des entreprises installées dans les communes bénéficiaires de la dotation de solidarité urbaine – cette dérogation étant limitée aux communes qui sont à la fois bénéficiaires de la DSU et du FSRIF. Cette mesure devrait rapporter 38 millions d'euros ;

– la revalorisation des tarifs d'environ 40 % devrait rapporter 118 millions d'euros, tandis que la différenciation des types de locaux (commerciaux, stockage, stationnement) devrait rapporter 22 millions d'euros.

Le second paragraphe de cet article 31, introduit à l'initiative du Rapporteur général, prévoit par ailleurs une réforme de la redevance sur la construction de bureaux en Île-de-France⁽¹⁾, sur le modèle de ce qui était prévu pour la taxe annuelle. Il prévoit :

– une extension du champ de la redevance aux locaux commerciaux et de stockage ;

(1) Son produit est affecté à la région Île-de-France.

– une augmentation des tarifs de l'ordre de 40 % dans les trois zones de l'Île-de-France ;

– une actualisation du zonage sur le modèle de la taxe annuelle.

Le dernier paragraphe prévoit enfin la création d'une taxe spéciale d'équipement spécifique au Grand Paris ; le produit de cette taxe, fixée directement dans la loi à 117 millions d'euros, est ensuite réparti sous forme de fraction additionnelle sur l'ensemble des impôts directs locaux.

b) Application :

Une instruction fiscale doit permettre de préciser les modalités d'application de cet article, tant s'agissant de la taxe annuelle, de la redevance de construction que de la taxe spéciale.

Concernant la taxe annuelle, **l'instruction fiscale 8 P-1-11 (BOI n° 35 du 19 avril 2011)** a permis d'apporter plusieurs précisions au texte de la loi.

En effet, la lecture de cet article 31 faisait naître un doute concernant le régime applicable aux aires de stationnement de plus de 500 mètres carrés – soit le seuil de perception de la taxe pour ces aires – annexés à des locaux entrant dans le champ de la taxe mais qui sont exonérés en raison de leur taille trop limitée (100 m² pour les bureaux, 2 500 m² pour les locaux commerciaux et 5 000 m² pour les locaux de stockage).

En l'état, le texte de la loi ne permet pas d'établir clairement si l'exonération du local principal emporte ou non l'exonération de l'aire de stationnement qui lui est annexée. L'instruction fiscale précitée a donc clarifié ce point en indiquant que l'aire de stationnement se trouvant dans ce cas entre bien dans le champ de la taxe sur les bureaux.

En outre, l'instruction précise la notion d'aire de stationnement, en excluant notamment du champ de la taxe les aires de garage des professionnels de l'automobile.

Elle précise par ailleurs qu'une aire de stationnement est considérée comme annexée à un local taxable à la fois lorsqu'elle appartient au même groupement topographique que ce local ou lorsque, sans appartenir à ce même groupement, elle est mise à disposition (gratuitement ou non) des utilisateurs des locaux taxables. De même, l'aire de stationnement peut être considérée comme annexée à des locaux taxables y compris lorsque le propriétaire des deux ensembles immobiliers est différent.

Enfin, l'instruction fiscale précise, dans son annexe 2, la liste des communes de la nouvelle zone 2 comprenant « *les communes de l'unité urbaine de Paris* ».

S'agissant de la redevance perçue au moment de la construction, plusieurs aménagements législatifs ont dû être envisagés dans le premier collectif de l'année 2011 :

– le premier problème tenait aux garages, dont l'exonération était prévue par le texte en vigueur en 2010. Le nouveau texte a supprimé l'exonération sans pour autant les faire entrer dans l'assiette de la taxe : un doute persistait donc sur le champ même de ces dispositions. L'amendement inséré dans le collectif a permis de confirmer le maintien de l'exclusion des garages du champ de la redevance ;

– le second problème tenait aux abattements de 65 % et 85 % respectivement pour les locaux commerciaux et de stockage : tel que rédigé, le texte ne semblait réserver ces abattements qu'aux seuls locaux de la zone 2 alors qu'ils devaient, à l'évidence, exister pour les trois zones. De manière plus générale, il a semblé opportun de reprendre la logique de la taxe annuelle en inscrivant dans la loi des tarifs clairs en fonction de la nature du local et de la zone (sous la forme d'un tableau à double entrée) ;

– enfin, a été prévu un mécanisme de lissage des augmentations de tarifs de la redevance ; en effet, pour une commune changeant de zone, les augmentations pouvaient être, du jour au lendemain, de 300 % dans certains cas. Les augmentations trop brutales ont été lissées jusqu'en 2016.

Malgré ces modifications, plusieurs élus de la région d'Ile-de-France ont estimé qu'une réflexion plus poussée devait être menée sur la question du zonage, qui ne peut que refléter de manière imparfaite le dynamisme du marché de l'immobilier de bureau en Ile-de-France. Un lien devra donc être établi avec la réforme des valeurs locatives foncières des locaux professionnels qui est également en cours.

*

* *

Article 33

Majoration du plafond du versement transport en cas de réalisation d'une infrastructure de transport collectif en site propre

a) Contenu :

Le présent article prévoit un nouveau taux de 0,85 % – appliqué à la masse salariale de l'entreprise – pour le calcul du versement transport lorsque la population de la commune ou de l'EPCI est comprise entre 50 000 et 100 000 habitants et que l'autorité organisatrice des transports urbains a décidé de réaliser une infrastructure de transport collectif en site propre ⁽¹⁾.

(1) Ce taux est par ailleurs de 0,55 % pour les communes de 10 000 à 100 000, de 1 % au-delà de 100 000 et de 1,75 % au-delà de 100 000 et lorsque l'AOTU a décidé de réaliser une infrastructure de transport collectif en mode guidé ou routier.

b) Application :

La mise en œuvre de cet article nécessite une instruction fiscale permettant de déterminer les infrastructures de transport collectif en site propre qui sont visées par le présent article. Cette instruction devrait être prise au mois de juin 2012.

*
* *

Article 34

Révision des valeurs locatives foncières des locaux professionnels

a) Contenu :

Le présent article procède à une réforme attendue depuis plus de 20 ans, à savoir la révision des valeurs locatives foncières (VLF) servant de base à plusieurs impôts directs locaux (TH, TF, CFE et d'autres impositions affectées comme la TEOM).

Afin de mettre en œuvre cette réforme progressivement, le présent article ne porte que sur la révision des VLF des locaux commerciaux et des professions libérales.

Sans revenir en détail sur une réforme préparée depuis longtemps par le Parlement, il faut, pour pouvoir évaluer sa mise en œuvre, présenter succinctement ses axes principaux :

– la méthode même d'évaluation de la VLF fait l'objet d'une simplification ; elle consiste à évaluer la taille du local par addition des surfaces de ses différentes parties en tenant compte de la fonction de ces surfaces (partie principale, annexes). Une pondération est ensuite affectée à ces différentes fonctions, de manière à refléter au mieux la valeur du local ;

– une fois la surface du local déterminée, celui-ci sera placé dans une catégorie des locaux professionnels, en abandonnant ainsi la méthode du local type ;

– enfin, la valeur définitive sera obtenue en affectant le produit précédent d'un coefficient de localisation, permettant de prendre en compte les dynamiques du marché immobilier. Ce coefficient sera déterminé à partir d'une sectorisation des départements.

Enfin, la mise en œuvre de cette réforme est assortie d'un phasage dans le temps qu'il est primordial de rappeler dans la mesure où il déterminera les priorités dans sa mise en œuvre réglementaire :

– en 2011, une expérimentation sera menée dans cinq départements représentatifs ⁽¹⁾, laquelle se traduira par la remise d'un rapport au Parlement ;

– en 2012 et 2013, la révision devrait être généralisée au regard de l'expérimentation menée en 2011 ;

– enfin, les valeurs révisées seront intégrées dans les rôles pour une première taxation en 2014.

b) Application :

La mise en œuvre de cette réforme repose largement sur le pouvoir réglementaire. Formellement, cet article comporte 13 renvois à des mesures réglementaires d'application, ce qui est exceptionnel dans le domaine fiscal ; l'encadré ci-dessous présente ces renvois ainsi que les dates de parution prévues par le Gouvernement :

1.– Modalités d'évaluation des locaux professionnels

– Détermination des sous-groupes et des catégories de locaux (décret en Conseil d'État) : *mars 2011*

– Coefficient de pondération relatif à la fonction des locaux (décret simple) : *mai-juin 2011*

– Réduction de la valeur locative permettant de tenir compte de l'affectation à un service public (décret simple) : *mars 2012*

2.– Révision des valeurs locatives

– Modalités de mise en œuvre de la révision des valeurs locatives (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

– Modalités de publication et de notification des secteurs et des tarifs arrêtés par la commission départementale des valeurs locatives (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

– Modalités de publication et de notification de la décision de la commission départementale des impôts directs locaux (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

3.– Commissions départementales

– Modalités de création des commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

– Modalités de création des commissions départementales des impôts directs locaux (décret en Conseil d'État) : *mars 2012*

4.– Notification et obligations déclaratives

– Modalités de notification et de publication des tarifs applicables dans chaque secteur (décret en Conseil d'État) ainsi que des décisions de la commission communale des impôts directs locaux : *mars 2012*

– Obligation de souscrire une déclaration par les propriétaires pour pouvoir procéder à la mise à jour de la valeur locative (décret simple) : *avril 2011*

(1) Il s'agit de l'Hérault, du Haut-Rhin, du Pas-de-Calais, de Paris et la Haute-Vienne.

– Modalités déclaratives des propriétaires et liste des informations demandées permettant la révision des valeurs locatives (arrêté des ministres en charge de l'économie et du budget) : *arrêté du 4 mars 2011, JORF n° 0059 du 11 mars 2011 (page 4457)*

5.– Expérimentation en 2011

– Modalités d'application de l'expérimentation (arrêté des ministres en charge de l'économie et du budget) : *mars 2011*

Pour l'application de cette vaste réforme, **un premier arrêté a été publié le 4 mars 2011** relatif au modèle de déclaration à souscrire dans le cadre de l'expérimentation.

Le **décret n° 2011-1267 du 10 octobre 2011** est ensuite venu fixer les sous-groupes et catégories de locaux professionnels en vue de l'évaluation de leur valeur locative. Conformément aux données qui avaient été transmises au Parlement lors de l'examen de cet article, les locaux professionnels feront l'objet de dix sous-groupes, au sein desquels seront distingués 39 catégories de locaux.

Sur la base de cet édifice réglementaire incomplet, le Gouvernement a par ailleurs publié le rapport sur les conséquences de la révision des valeurs locatives prévu par la loi.

Sans que le présent rapport soit le lieu pour en présenter une synthèse, deux éléments méritent d'être soulignés :

- le rapport fait état d'augmentations d'impôt très importantes pour certaines catégories, pouvant aller jusqu'à 176 % pour les foyers d'hébergement à Paris. Toutefois ces augmentations ont été calculées à partir de l'hypothèse selon laquelle les taux des collectivités locales seraient identiques à ceux pratiqués avant réforme, ce qui n'a pas de sens. Il est évident que les taux des impôts locaux seront ajustés de manière à amortir la réforme à produit constant pour les collectivités concernées ;

- le XVI de cet article 34 a prévu le principe d'un coefficient de neutralisation destiné à corriger la valeur locative révisée des locaux concernés en rapportant leur évolution au niveau communal ou intercommunal à l'évolution de l'ensemble des valeurs locatives au niveau national.

D'après le texte de la loi, cette neutralisation est réalisée en prenant en compte les valeurs locatives des locaux professionnels, soumises à la présente réévaluation, mais aussi la valeur locative des locaux industriels, qui n'y sont pas soumis puisqu'il font l'objet d'une évaluation d'après la méthode comptable.

D'après le rapport transmis par le Gouvernement, le fait d'appliquer ce coefficient de neutralisation aux locaux industriels conduirait à faire baisser la valeur locative des locaux industriels de 12 % dans l'Hérault à 38 % dans le Pas-de-Calais. Il propose donc également d'analyser les résultats de la réforme en extrayant les locaux industriels du mécanisme de neutralisation, de manière à ce que leur valeur locative reste stable.

Si cette option devait être finalement retenue, il faudrait envisager une modification du dispositif législatif qui prévoit en l'état explicitement l'application de la neutralisation aux valeurs locatives industrielles.

*
* *

Article 35

Création d'une taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres occupées à titre d'habitat principal

a) Contenu :

Cet article a pour objet de prévoir une taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres occupées à titre d'habitat principal.

Son principe a déjà été introduit par l'article 92 de la loi de finances pour 2006⁽¹⁾, mais sa mise en œuvre s'est heurtée à plusieurs problèmes concrets :

– la taxe est exigible au 1^{er} janvier de l'année mais il est difficile de situer ces résidences rétroactivement pour savoir dans quelle commune imposer la résidence ;

– le tarif est fixé proportionnellement à la surface de la résidence (25 euros par mètre carré) mais il est en pratique très difficile de contrôler cette surface ;

– enfin, les contrôles par l'administration fiscale sont complexes à mettre en œuvre.

Le présent article tente donc d'apporter une solution à ces problèmes en proposant des solutions simples :

– cette taxe prendra désormais la forme d'un timbre forfaitaire annuel de 150 euros (ou de 100 euros pour les caravanes de plus de 10 ans) ;

– la taxe est due entre le 1^{er} octobre et le 30 septembre de l'année suivante ; elle est exigible à l'ouverture de la période sauf en cas d'acquisition d'une nouvelle résidence, auquel cas elle peut être exigée pendant le mois suivant son acquisition ;

– le produit de la taxe reste réparti entre les communes et EPCI au prorata de leurs dépenses en matière d'accueil des gens du voyage.

(1) Voir supra.

b) Application :

La mise en œuvre de cet article a fait l'objet de **l'instruction du 27 juillet 2011 (BOI n° 67 du 10 août 2011)**. Cette instruction apporte des précisions utiles concernant les résidences qui doivent faire l'objet de cette taxe :

– elles doivent répondre à la définition de résidence mobile terrestre, c'est-à-dire qu'il doit s'agir d'un véhicule terrestre habitable qui conserve en permanence des moyens de mobilité lui permettant de se déplacer par lui-même ou d'être déplacé par traction et que le code de la route n'interdit pas de faire circuler. Cette définition inclut donc les caravanes et les camping-cars mais exclut les bungalows ou les mobil-homes ;

– elles doivent être affectées à l'habitation principale : d'une part, la résidence doit être équipée d'un ameublement suffisant pour en permettre l'habitation et, d'autre part, la taxe ne concerne que les résidences principales. Ne sont donc pas concernés les personnes qui peuvent justifier que leur résidence principale se situe dans une résidence non mobile. Les vacanciers ou les personnes résidant à l'année dans un bungalow ne sont donc pas concernés ;

– enfin, la résidence mobile doit être utilisée sur le territoire national. Le tarif de 150 euros par résidence, prévu par l'article 1013 du code général des impôts, s'applique quelle que soit la durée du séjour en France.

*

* *

Article 37

Modalités d'application de la taxe de balayage

a) Contenu :

Le présent article vise à apporter diverses améliorations à la taxe de balayage dont la modernisation avait déjà été opérée une première fois par l'article 97 de la loi de finances pour 2010.

Cette première modernisation avait consisté en :

– la suppression de la procédure d'enquête préalable prévue pour recenser les propriétés riveraines de la voie publique, que l'accessibilité aux informations cadastrales avait rendue inutile ;

– l'obligation, pesant sur la direction générale des finances publiques, de communiquer les informations cadastrales nécessaires au calcul des impositions à toute commune qui en fait la demande avant le 1^{er} février de l'année précédent celle de l'imposition.

Le présent article a en outre apporté les adaptations suivantes :

– lorsque l'immeuble riverain est une copropriété, le redevable de la taxe est le syndicat des copropriétaires ;

– sont précisées les modalités d'établissement de la taxe par le conseil municipal et sa gestion par l'administration municipale ;

– enfin, la délibération du conseil municipal instituant la taxe doit également en fixer le tarif.

b) Application :

L'article 1528 du code général des impôts renvoie à un décret le soin de fixer les conditions d'application et de recouvrement de la taxe, en précisant notamment les conditions d'appréciation du plafond du tarif de la taxe, qui doit permettre de respecter le plafond de produit fixé par le législateur (dépenses de balayage de la voirie municipale constatées dans le dernier compte administratif).

Le **décret n° 2012-559 du 24 avril 2012** pris pour l'application de cet article se limite, en l'état, à préciser les modalités de transmission des informations entre la commune ou l'EPCI et la direction générale des finances publiques.

*
* *

55-17.– Loi de finances initiale pour 2012

Article 97

Modalités de mise en place d'une part variable incitative de la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères

a) Contenu :

Issu des propositions du Grenelle de l'environnement, le présent article tend à permettre la création, à l'initiative de la commune ou de son EPCI, d'une part dite « incitative » de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, prenant en compte le volume, le poids ou le nombre des enlèvements.

Actuellement, la fiscalité pesant sur l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères peut prendre deux formes.

En premier lieu, elle peut consister en l'instauration de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) prévue par les articles 1520 à 1526 du code général des impôts. L'assiette de la taxe est la valeur locative foncière servant de base à la taxe foncière. Le taux de la taxe est librement fixé par la collectivité de manière à ce que son produit permette de pouvoir aux dépenses du service de collecte de déchets des ménages.

Actuellement, la TEOM est utilisée par la quasi-totalité des collectivités. Son produit a représenté 5,68 milliards d'euros en 2010. Toutefois, l'assiette de cette taxe fait l'objet de critiques récurrentes de la part des tenants d'une vision plus écologiste, selon lesquels son objet même doit être autant de contribuer au financement du service public des déchets ménagers que d'inciter les contribuables à adopter un comportement plus responsable en produisant moins de déchets.

Pour tenir compte de ce problème, la loi finances pour 1975 a prévu la création d'une redevance pour enlèvement des ordures ménagères (REOM), faisant l'objet des articles L. 2333-76 à L. 2333-79 du code général des collectivités locales. Laissant davantage de marge de manœuvre à la collectivité, la REOM peut être instituée par la collectivité sur l'ensemble du territoire de la commune, en se substituant obligatoirement à la TEOM. L'assiette de la REOM est la masse des déchets produits exprimés en volume ou en poids ; le nombre de résidents peut également être pris en compte.

La REOM a été mise en œuvre avec succès dans quelques collectivités, dont la ville de Besançon ; son produit total reste toutefois limité (570 millions d'euros en 2010) dans la mesure où de nombreuses collectivités refusent de quitter le régime de la taxe pour basculer vers celui de la redevance. La REOM serait en effet d'un recouvrement plus difficile que la TEOM, dont le recouvrement est assuré par les services fiscaux.

Pour pallier cette difficulté, les débats du Grenelle de l'environnement se sont orientés vers l'idée qu'il fallait créer une part incitative au sein de la TEOM, en permettant ainsi de créer un mixte entre la TEOM et la REOM.

L'idée, séduisante en soi, pouvait être concrétisée à condition de respecter les contraintes prévues par l'article 34 de la Constitution, selon lequel la loi fixe l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de tout impôt. Un groupe de travail a donc été constitué, dont le présent article, présenté très tardivement au cours du débat parlementaire sur le projet de loi de finances pour 2012, est le résultat.

Du strict point de vue de la technique fiscale, le dispositif retenu ne définit pas l'assiette de la taxe, puisqu'il évoque simplement « *une part incitative assise sur la quantité et éventuellement sur la nature des déchets produits, exprimée en volume, en poids ou en nombre d'enlèvements* ». Il y a lieu de craindre qu'une assiette exprimée de manière aussi floue encoure la censure du juge constitutionnel.

S'agissant du tarif, le texte de loi prévoit qu'il est fixé par délibération de manière à ce que son produit représente entre 10 et 45 % du produit total de la taxe, sachant que ces taux peuvent être différents selon la nature du déchet.

b) Application :

Pour l'application de ce dispositif, le texte de loi prévoit un décret d'application destiné à fixer les modalités selon lesquelles la collectivité fait connaître aux services fiscaux le montant en valeur absolue du produit de la taxe incitative projeté.

Il a lieu d'espérer que ce décret ou éventuellement une instruction fiscale complémentaire permette de préciser d'autres aspects du dispositif, notamment la nature des déchets qui peuvent faire l'objet d'une tarification différente, les modalités de mise en œuvre d'un tel dispositif dans une copropriété ou encore la notion de « construction neuve » faisant l'objet d'un tarif unique.

*

* *

55-18.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 52

Création d'une redevance sur les gisements d'hydrocarbures en mer

a) Contenu :

Le présent article prévoit la création d'une redevance pesant sur la production d'hydrocarbures à partir de gisements situés dans les limites du plateau continental. Son versement incombe aux titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures liquides ou gazeux ; l'assiette de la taxe est la production annuelle de ce gisement, à laquelle sera appliquée, à compter du 1^{er} janvier 2014, un taux progressif par tranche de production annuelle dans la limite de 12 %.

Le produit de la taxe sera affecté à 50 % à l'État et à 50 % à la région dont le territoire est le plus proche du gisement.

b) Application :

La mise en œuvre de cet article suppose la parution d'un décret destiné à fixer le taux progressif par tranche en fonction de la nature des produits, du continent au large duquel est situé le gisement, de la profondeur de l'eau, de la distance par rapport à la côte.

Le texte de cet article prévoit en outre que ce décret doit fixer, notamment, les garanties assurées au titulaire du titre d'exploitation en ce qui concerne la détermination de la base de calcul de la redevance.

Ce décret d'application devrait être pris au cours du second semestre de l'année 2012.

*

* *

Article 75

Toilettage du régime de la taxe sur la publicité extérieure

a) Contenu :

Le présent article a apporté à la taxe sur la publicité extérieure différentes modifications permettant d'en améliorer la mise en œuvre :

– la taxe s'applique désormais à tout « *dispositif* » publicitaire et non seulement à des « *supports* », ce qui permettra de faire explicitement entrer dans le champ de la taxe des bannières ou des drapeaux ;

– sont exonérés de la taxe les supports prescrits par une disposition légale ou réglementaire ou imposés par une convention signée avec l'État, les supports relatifs à la localisation des professions réglementées, les supports destinés à la signalisation directionnelle apposés sur un immeuble ou installés sur un terrain et relatifs à une activité qui s'y exerce ;

– de même seront exonérés de la taxe les supports ou parties de supports dédiés aux horaires ou aux moyens de paiement de l'activité, à condition que leur surface totale soit inférieure à un mètre carré

b) Application :

La mise en œuvre de ce toilettage suppose nécessairement une mise en cohérence de la partie réglementaire du code général des collectivités territoriales relative à la taxe sur la publicité extérieure.

Cette mise en cohérence doit être l'occasion de préciser les modifications substantielles apportées au régime de la taxe par le présent article. S'agissant notamment des exonérations, le décret devra préciser la portée des notions relatives aux « *supports prescrits par une disposition légale ou réglementaire* » ou aux « *supports destinés à la signalisation directionnelle apposés sur un immeuble ou installés sur un terrain et relatifs à une activité qui s'y exerce* ».

*

* *

55-19.— Première loi de finances rectificative pour 2012

Article 28

Majoration de la valeur locative des terrains à bâtir

a) Contenu :

Afin de lutter contre la rétention du foncier, notamment en périphérie des agglomérations, le présent article tend à permettre la majoration de la valeur locative foncière des terrains soumis à la taxe foncière sur les propriétés non bâties dès lors qu'ils sont situés dans une zone dite « à urbaniser » du plan local d'urbanisme (PLU), sur le modèle du dispositif déjà en vigueur dans les zones urbanisées.

En outre, le présent article prévoit que la majoration, de 3 euros par mètre carré au plus dans les zones à urbaniser précitées, peut être portée à 5 euros à compter du 1^{er} janvier 2014 puis à 10 euros à compter du 1^{er} janvier 2016, lorsque les terrains concernés sont situés dans une zone de forte pression foncière, dont le périmètre sera fixé par arrêté conjoint des ministres chargés du budget et du logement. Le produit correspondant est versé à la collectivité compétente en matière de PLU, qui conserve la possibilité de délibérer pour exonérer certaines parties du territoire ou fixer une majoration plus modérée de la valeur locative foncière.

b) Application :

La mise en œuvre de la majoration à 5 euros puis 10 euros suppose la publication d'un arrêté conjoint des ministres chargés du budget et du logement permettant de définir les zones de tension foncière. Cet arrêté devrait être publié au cours du second semestre 2012.

*

* *

VII.— FISCALITÉ AGRICOLE

70-02.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 15

Aménagement des modalités d'appréciation du montant des recettes accessoires pour l'application du régime des bénéficiaires agricoles aux jeunes agriculteurs

a) Contenu :

Les recettes commerciales et non commerciales réalisées par les exploitants agricoles relevant d'un régime réel d'imposition peuvent être rattachées aux bénéficiaires agricoles et taxées comme eux lorsque leur montant global n'excède pas 30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole, ni 50 000 euros. La loi n° 2010-874 de modernisation de l'agriculture du 27 juillet 2010 prévoit que pour apprécier les seuils de rattachement des recettes accessoires aux bénéficiaires agricoles, il convient de comparer leur moyenne des trois années civiles précédant l'ouverture de l'exercice considéré à la totalité des recettes agricoles.

Le présent article retient comme base de comparaison la moyenne des recettes agricoles au titre des trois années civiles précédant l'ouverture de l'exercice considéré.

Il prévoit un régime dérogatoire pour les jeunes agriculteurs, au titre des trois premières années d'activité.

Enfin, il prévoit des mesures de coordination s'agissant du régime simplifié agricole pour le paiement de la TVA.

b) Application :

Si un décret d'application n'est pas nécessaire, l'**instruction fiscale n° 5 E-4-11 du 3 novembre 2011 (BOI n° 78 du 14 novembre 2011)** commente ces aménagements, s'agissant notamment du cas particulier du début d'activité. Il est précisé que, comme antérieurement, les nouveaux exploitants agricoles peuvent dans tous les cas, pour leur premier exercice, prendre en compte les produits de leurs activités commerciales et non commerciales accessoires pour la détermination de leur bénéfice agricole. Cette possibilité est également offerte aux sociétés civiles agricoles. L'instruction précise les conséquences de cet article pour les sociétés civiles agricoles soumises au régime forfaitaire agricole pour le seul motif qu'elles relèvent obligatoirement d'un régime réel d'imposition à raison de leurs activités commerciales ou non commerciales accessoires, lorsque les revenus tirés de ces activités restent inférieurs aux seuils modifiés par le présent article. Enfin, l'instruction souligne que ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 29 juillet 2010. Elle abroge le BOI 5 E-1-06.

*

* *

70-04.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 66

Prorogation du remboursement partiel de TIC au profit des agriculteurs

a) Contenu :

Le présent article modifie l'article 76 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010. Désormais, à compter du 1^{er} janvier 2012, les agriculteurs bénéficient d'un remboursement de la fiscalité acquittée sur le gazole repris à l'indice d'identification 20 du tableau B de l'article 265 du code des douanes.

b) Application :

Le formulaire de demande de remboursement a été adapté. Un nouveau décret, en cours de modification, viendra modifier le décret n° 2011-478 du 29 avril 2011 relatif aux demandes de remboursement de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers et sur le gaz naturel. Une nouvelle instruction relative au remboursement de la TIC-TICGN pour les consommations de l'année 2011 est également en cours de rédaction.

*

* *

VIII.— FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT

80-15.— Loi de finances initiale pour 2011

Article 29

Extension des possibilités d'utilisation des huiles végétales pures dans les véhicules des collectivités territoriales

a) Contenu :

Le présent article étend la possibilité d'utilisation des huiles végétales pures (HVP) comme carburant dans les véhicules des collectivités territoriales :

- d'une part, aux véhicules destinés au transport de personnes ;
- d'autre part, quel que soit le mode de gestion des flottes des collectivités locales (régie, délégation de service public).

Les huiles végétales pures (HVP) sont définies comme « l'huile, brute ou raffinée, produite à partir des plantes oléagineuses sans modification chimique par pression, extraction ou procédés comparables ». Elles sont soumises à la taxe intérieure de consommation au tarif applicable au gazole, diminué de la défiscalisation sur les EMHV (biodiesel).

b) Application :

Cette modification législative ne nécessite pas de modifier les deux décrets existants (n° 2007-446 et n° 2006-1574). La DGDDI a publié le **29 juin 2011 une circulaire relative au régime fiscal des huiles végétales pures utilisées comme carburant (BOD n° 6902)** qui abroge la circulaire D.A. n° 2007-049 du 7 août 2007 et qui précisait plusieurs points d'application du présent article. Elle a elle-même été abrogée par la **circulaire n° 11-032 du 15 novembre 2011** (BOD n° 69-11). Le protocole qui doit être conclu entre le préfet et le directeur régional des douanes d'une part, les collectivités et leurs groupements d'autre part, est prévu par l'annexe XI de la circulaire. Il définit les obligations qui s'imposent aux collectivités : volume de stockage et engagement de consommation minimale, types de véhicules pour lesquels l'usage d'HVP comme carburant est autorisé, constitution d'un entrepôt fiscal de stockage de produits énergétiques réservé au stockage des HVP, tenue d'une comptabilité matières mensuelle. En outre, les collectivités doivent remettre au préfet et à la direction régionale des douanes un rapport annuel conforme au modèle présenté en annexe.

*

* *

Article 36

Aménagement des avantages fiscaux à l'investissement dans la production d'énergie photovoltaïque

a) *Contenu :*

Le présent article aménage les avantages fiscaux dont bénéficiaient les investissements et les dépenses en matière de production d'énergie photovoltaïque, pour un gain fiscal pour l'État estimé à 157 millions d'euros en 2011, et un milliard à compter de 2013.

Il exclut totalement les installations de production d'électricité solaire photovoltaïques et thermodynamiques du champ d'application de la défiscalisation à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés **des investissements réalisés outre-mer.**

L'article précise le **calendrier d'application** de son dispositif, pour traiter le cas des projets d'investissement en cours de réalisation. Le dispositif actuel « de plein droit » est maintenu pour :

– les investissements pour lesquels le bénéficiaire de la réduction ou de la déduction d'impôt a accepté un devis et versé un acompte avant le 29 septembre 2010 ;

– les opérations de défiscalisation mises en œuvre au moyen d'une société intermédiaire, dont les parts sont détenues par les contribuables qui défiscalisent, lorsque les acquisitions ou souscriptions de parts de cette société ont été faites avant le 29 septembre 2010.

Lorsqu'un agrément préalable du ministre du budget est nécessaire pour bénéficier de la défiscalisation (projets d'investissement d'un montant supérieur à 250 000 euros), le dispositif actuel est maintenu pour :

– les investissements agréés avant le 29 septembre 2010, sous réserve du respect de la date de mise en production des installations prévues dans l'agrément ;

– les investissements pour lesquels l'exploitant a accepté un devis et versé un acompte, sous réserve qu'ils produisent de l'électricité au plus tard le 31 décembre 2010.

Une **commission** composée d'élus et de représentants de l'administration **doit évaluer l'impact** de la réforme sur, d'une part, la sécurité d'approvisionnement énergétique des départements et collectivités d'outre-mer et la puissance électrique installée des moyens de production intermittents en service et en attente de raccordement au 29 septembre 2010 et, d'autre part, le montant de l'aide accordée aux autres secteurs économiques éligibles à l'aide à l'investissement outre-mer. Elle évalue également la possibilité de mettre en place des zones de développement du photovoltaïque au sol précisant la puissance installée minimale et maximale pour chaque département, ces zones devant s'intégrer dans un schéma global d'aménagement du territoire.

Le présent article fixe, pour l'ensemble des types de dépense, les taux de **crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable** (CIDD) applicables en 2010 et à compter de 2011. S'agissant des équipements photovoltaïques, l'article vise à réduire de moitié le crédit d'impôt pour les investissements qui interviennent à compter du 29 septembre 2010.

Il précise le champ du CIDD en excluant, au titre de l'acquisition et de la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, les dépenses de parement.

Il exclut les activités de production d'électricité photovoltaïque du champ des dispositifs de réduction de l'impôt sur le revenu (dite « Madelin ») et de l'impôt sur la fortune au titre de l'investissement en fonds propres dans les PME.

b) Application :

Une **instruction** était prévue avant la fin du second semestre 2011, afin de préciser les modalités de la suppression de l'avantage fiscal **outre-mer** pour les investissements photovoltaïques.

La commission d'évaluation des investissements photovoltaïques en outre-mer a été instituée par un arrêté du 15 février 2011. Elle était composée, sous la présidence de M. Michel Diefenbacher, député, de douze élus ultramarins ainsi que de représentants des ministères chargés de l'outre-mer, du budget et de l'environnement. Elle a remis ses conclusions au Parlement en juin 2011 assorties de dix propositions à court et moyen/long terme.

Plusieurs mesures préconisées par la commission sont effectives ou en dernière phase d'élaboration : la création de sous-lots pour l'outre-mer, s'agissant des appels d'offres photovoltaïques relatifs aux unités de production de plus de 250 kW (avec stockage) ; la prise en compte dans les appels d'offres, des projets en toiture ou sur des bâtiments, comme le souhaitaient les conseils régionaux, ou encore la prise en compte systématique des avis de ces mêmes collectivités, dans le choix de la commission locale chargée d'évaluer les offres ; la réalisation d'une étude par le Centre scientifique et technique du bâtiment (CSTB) sur les contraintes liées aux conditions climatiques outre-mer que subissent les dispositifs de panneaux photovoltaïques placés sur les toitures. En revanche, les tarifs de rachat n'ont pas été modifiés.

L'arrêté du 30 décembre 2010 encadre l'application du CIDD aux dépenses de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, en fixant un plafond de dépenses respectivement à 150 euros et 100 euros, toutes taxes comprises, par mètre carré de parois isolées par l'extérieur et par mètre carré de parois isolées par l'intérieur. Il actualise les critères auxquels doivent répondre les pompes à chaleur dédiées à la production d'eau chaude sanitaire en fonction de la technologie utilisée.

L'instruction fiscale 5 B-15-11 (BOI n° 84 du 21 décembre 2011) apporte des précisions relatives à la diminution du taux applicable aux panneaux photovoltaïques et à la diminution de 10 % de l'ensemble des taux du crédit d'impôt par application de la réduction homothétique de certains avantages fiscaux (« rabot »), au plafonnement des dépenses d'acquisition et de pose des matériaux d'isolation thermique des parois opaques, à la modification des critères de performance des pompes à chaleur dédiées à la production d'eau chaude sanitaire, aux modalités d'appréciation des conditions de ressources autorisant le cumul entre l'éco-prêt à taux zéro (« éco-PTZ ») et le crédit d'impôt en faveur du développement durable, et enfin au fait générateur du crédit d'impôt en cas de paiement échelonné de la dépense.

L'instruction fiscale 5 B-18-12 (BOI n° 41 du 4 avril 2012) relative au CIDD commente les dispositions de l'arrêté du 30 décembre 2010 et prend en compte les modifications apportées par les articles 81 et 93 de la loi de finances pour 2012 qui réorganisent à nouveau le crédit d'impôt et prévoient un rabot supplémentaire. S'agissant spécifiquement du solaire photovoltaïque, cette instruction commente le plafonnement des dépenses d'acquisition d'équipements solaires.

L'instruction fiscale 7 S-5-11 (BOI n° 83 du 9 décembre 2011) commente l'exclusion de l'activité de production d'énergie photovoltaïque des **réductions d'ISF au titre de la souscription au capital de PME et d'entreprises innovantes**, qui n'appelle pas de décret d'application. Cette instruction précise que l'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque comprend l'ensemble du cycle de production, de l'identification des lieux d'installation des panneaux jusqu'à leur dépose. Le **rescrit n° 2012/36 (ENR et FP) du 29 mai 2012** précise la définition de l'activité de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil et celle de l'activité procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production. Il rapporte les § 5 et 9 de l'instruction 7 S-5-11. Sont ainsi exclues de la réduction d'impôt les seules activités de production d'électricité solaire au sens strict du terme. Dans la mesure où elles ne produisent pas d'électricité, les sociétés qui exercent une activité de recherche et développement, de fabrication de panneaux, d'ingénierie, d'installation, ou de maintenance sont éligibles à l'avantage fiscal. Une société qui fabriquerait des panneaux photovoltaïques et les exploiterait pour produire de l'électricité serait exclue de la réduction d'impôt. Cette doctrine est étendue aux sociétés produisant de l'électricité d'origine éolienne ou issue d'un processus de méthanisation bénéficiant d'un tarif de rachat réglementé. Ces dispositions s'appliquent aux souscriptions réalisées à compter du 29 septembre 2010 dans des sociétés produisant de l'électricité photovoltaïque et à celles effectuées à compter du 13 octobre 2010 dans des sociétés exerçant une activité procurant des revenus garantis par l'existence d'un tarif de rachat. L'ensemble des précisions apportées par le rescrit valent pour la réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions réalisées au capital de sociétés, dite « Madelin ».

80-16.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 44

Abaissement des seuils du « malus » automobile

a) Contenu :

Compte tenu du déficit cumulé de plus de 1,2 milliard d'euros de 2008 à 2010 du compte d'avances au fonds d'aide à l'acquisition de véhicules propres, le présent article modifie le tarif du malus automobile à compter du 1^{er} janvier 2012. Les seuils d'application du malus de 200 euros et de celui de 2 600 euros sont baissés de 10 g CO₂/km et toucheront donc respectivement les modèles émettant entre 141 et 150 g CO₂/km et plus de 231 g CO₂/km. Deux nouvelles tranches intermédiaires sont créées : 500 euros pour les modèles émettant entre 151 et 155 g CO₂/km et 1 100 euros pour les modèles émettant entre 181 et 190 g CO₂/km.

b) Application :

Une instruction était prévue courant 2011. Toutefois, l'article 55 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 a modifié le tarif de la taxe à compter du 1^{er} janvier 2012. Le malus passe ainsi de 1 100 à 1 300 euros entre 181 et 190 grammes, de 1 600 à 2 300 euros entre 191 et 230 grammes et de 2 600 à 3 600 euros au-delà de 230 grammes de CO₂ émis par kilomètre.

L'**instruction fiscale 7 M-2-12 du 23 mars 2012** présente les modalités d'application du malus, s'agissant notamment des exonérations et du remboursement du malus en faveur des familles nombreuses.

*

* *

Article 45

Aménagement de la TGAP sur les déchets ménagers

a) Contenu :

Cet article reprend les principales préconisations de la mission d'information commune du Sénat sur le traitement des déchets.

L'évaluation de la mise en œuvre de la taxe générale sur les activités polluantes, demandée au Gouvernement pour la fin de l'année 2012, est avancée avant le dépôt du projet de loi de finances pour 2012, compte tenu de la progression rapide des dépenses des collectivités dans le domaine des déchets. Dans l'attente de ce rapport, l'article prévoit un lissage des tarifs de TGAP.

La hausse des tarifs sur l'incinération prévue pour 2011 est réduite de moitié et celle des tarifs sur le stockage est atténuée pour les années 2012 et 2013, alors que ce mode de traitement reste inévitable en milieu rural.

L'exonération actuelle prévue pour les déchets traités en bioréacteur n'a jamais pu être appliquée de manière satisfaisante. Elle est remplacée par un tarif réduit.

Les déchets issus de catastrophes naturelles sont exonérés de TGAP et la taxation des mâchefers est supprimée.

Cet article oblige les exploitants à communiquer aux collectivités territoriales les éléments d'assiette et de tarif de TGAP, pour leur donner une vision exacte du montant de TGAP acquitté par rapport à ce qui leur est facturé.

Enfin, l'augmentation des recettes prévues pour l'ADEME est atténuée.

b) Application :

Le tarif applicable aux déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets ménagers et assimilés ne s'applique pas aux résidus de traitement des installations de traitement de déchets assujetties à la TGAP lorsque ceux-ci ne peuvent faire l'objet d'aucune valorisation pour des raisons techniques définies par décret ; à défaut de publication de ce décret dans les six mois suivant la promulgation de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, la taxe ne s'appliquera pas auxdits résidus.

Le décret n° 2011-767 du 28 juin 2011 pris pour l'application du 4 *bis* de l'article 266 *nonies* du code des douanes définit les résidus de traitement comme les résidus non dangereux provenant de l'extraction des matières solides en sortie du four d'incinération et les installations de traitement de déchets assujetties à la TGAP comme les installations d'incinération de déchets ménagers et assimilés relevant du 1 du I de l'article 266 *sexies* du code des douanes. Il précise les caractéristiques techniques des résidus ne pouvant faire l'objet d'une valorisation.

La **circulaire du 30 mars 2011** relative à la TGAP commente les autres dispositions de cet article.

*

* *

Article 47

Création d'une TGAP sur les sacs de caisse en plastique non biodégradable

a) Contenu :

Le présent article introduit une taxation des sacs plastiques. L'entrée en vigueur de la taxe n'est prévue qu'au 1^{er} janvier 2014 : il s'agit d'une mesure incitative, destinée à ne pas s'appliquer si l'objectif d'élimination des sacs plastiques est entre-temps atteint.

Comme pour d'autres composantes de la TGAP, c'est le premier livreur ou le premier utilisateur sur le marché intérieur qui sera taxé, et non plus le distributeur, afin de faciliter le recouvrement de la taxe.

Les sacs seront taxés au tarif de 10 euros par kilogramme, soit environ 0,06 euro par sac.

b) Application :

Deux décrets sont nécessaires, pour fixer les caractéristiques des sacs de caisse à usage unique en matière plastique ainsi que pour déterminer la constitution des sacs de caisse à usage unique en matière plastique biodégradable d'un minimum de 40 % de matières végétales en masse, auxquels la taxe ne s'applique pas.

Leur publication est envisagée fin 2013.

*
* *

Article 49

Modification des dispositions relatives à l'éco-taxe poids lourds

a) Contenu :

La taxe, instituée par l'article 153 de la loi de finances pour 2009, vise à faire payer aux poids lourds, grâce aux techniques du télépéage pour la collecte des données d'assiette, l'usage du réseau routier non concédé – actuellement gratuit – et des routes départementales et communales susceptibles de subir un report de trafic du fait de la taxe (TPL).

Une expérimentation est prévue en Alsace (TPLA) en avril 2013 avant la généralisation à l'ensemble de la France métropolitaine (TPLN) en juillet 2013. La taxe devrait générer un produit net d'un milliard d'euros réparti pour 800 millions à l'AFITF et 200 millions aux collectivités territoriales.

Les travaux menés dans le cadre du dialogue compétitif pour la sélection du titulaire du contrat de partenariat public-privé ont permis de mettre en évidence la nécessité d'adaptations législatives. Cet article vise à sécuriser la collecte et le contrôle de la taxe poids lourds, et à clarifier la répartition des tâches entre l'État et le prestataire tout en garantissant les droits des redevables.

Le champ de la taxe est clarifié : le « territoire métropolitain » est seul visé, et non plus le « territoire douanier ». Le périmètre du territoire taxable pour les véhicules immatriculés en France est également précisé : les véhicules immatriculés en France devront être équipés d'un équipement embarqué (EE) ; les départements d'outre-mer sont exclus.

Cet article précise les modalités de détermination des catégories de véhicules et prévoit un nouveau critère : le poids total roulant autorisé.

Il définit tous les éléments nécessaires à la liquidation pour éviter tout risque de contentieux : informations collectées automatiquement par l'EE, informations déclarées lors de l'enregistrement du véhicule et données paramétrées dans l'EE.

Il étend l'homologation de la chaîne de collecte qui comprend l'EE, mais aussi les différents processus informatiques de recueil des informations, de liquidation et de recouvrement de la taxe.

Il étend également l'homologation à l'ensemble des chaînes de contrôle pour garantir les données relatives aux contrôles effectués par les appareils automatiques.

Il précise la compétence attribuée par le redevable abonné à la société habilitée fournissant un service de télépéage (SHT) : la signature d'un contrat d'abonnement vaudra mandat donné à la SHT de déclarer ces véhicules assujettis et acquitter la taxe pour le compte du mandataire.

Il permet de liquider la taxe de manière anticipée, et harmonise les délais d'acquiescement de la taxe pour les redevables non abonnés.

Enfin, cet article affecte à l'AFITF le produit de la taxe forfaitaire.

La majoration de retard est difficilement applicable du fait de la distorsion créée entre le redevable abonné qui paie la majoration et le redevable non abonné qui verse une avance avant l'utilisation du réseau taxable et pour lequel la mobilisation des moyens nécessaires au recouvrement de la majoration serait disproportionnée. De plus, la possibilité de sursis en cas de contestation de la taxe est potentiellement applicable au redevable abonné, mais ne l'est pas au redevable non abonné du fait du dépôt d'une avance. Cet article supprime la lettre de rappel et la majoration de 10 % correspondante adressée aux SHT, ainsi que le sursis de paiement en cas de contestation.

Il crée la possibilité de déléguer l'instruction des demandes de restitution portant sur la taxe facturée par le prestataire.

Est également introduite la notion de taxe au réel afin de prendre en compte la situation des redevables en manquement pour lesquels l'État dispose, dès la contestation, de tous les éléments permettant une liquidation au réel.

Il permet la délégation de la mission de traitement de la demande du redevable en rectification ou en annulation de la créance à la suite d'un manquement. Le recouvrement forcé et l'application de l'amende restent de la compétence exclusive de l'administration des douanes.

Est introduite la possibilité de déléguer la mission d'archivage des données relatives à la collecte et au contrôle. L'agrément et l'obligation du secret professionnel sont élargis à tous les personnels susceptibles de traiter des données personnelles et confidentielles, et l'agrément préfectoral est remplacé par un agrément délivré par l'administration des douanes et des droits indirects.

Est en outre supprimée l'obligation de transmettre les données ayant permis la liquidation de la taxe versée le 25^{ème} jour du mois suivant la liquidation. Le présent article introduit également la possibilité de libérer le prestataire de l'obligation de verser les sommes facturées lorsque celles-ci deviennent irrécupérables auprès des SHT. Il précise les exigences de l'État pour sécuriser les sommes perçues par le prestataire pour son compte. Le périmètre des sommes soumises à une comptabilité distincte par le prestataire est élargi afin de fiabiliser les opérations réalisées et leur contrôle.

Enfin, le présent article exonère les installations de redevance domaniale.

Par ailleurs, les dispositions du code des douanes relatives à la taxe poids lourds ont encore été modifiées par les quarante-quatre derniers alinéas de **l'article 53 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011**, visant à améliorer la collecte et le recouvrement de la taxe.

La taxe est exigible lors du franchissement d'un point de contrôle et due, à proportion de la longueur de voirie dont l'emprunt est taxé, à un taux kilométrique modulé en fonction de la catégorie du véhicule, de sa classe d'émission et du niveau de congestion de la section de tarification. La taxe est due, solidairement, par le propriétaire, le locataire, le sous-locataire, le conducteur ou tout utilisateur du véhicule. La taxe est liquidée à partir des informations collectées au moyen d'un équipement électronique dont les véhicules doivent disposer. Le transporteur est censé soit avoir souscrit à un service de télépéage, soit constituer, préalablement à l'emprunt du réseau taxable, une avance sur taxe. L'ensemble du dispositif repose sur le recours à un prestataire privé qui aura notamment vocation à gérer le réseau d'appareils de contrôle, à collecter les données ainsi produites (y compris la constatation d'une infraction), à les analyser, à liquider la taxe due et à imprimer et envoyer au redevable la notification de celle-ci.

● L'irrégularité constatée, qui déclenche le paiement soit d'une taxation forfaitaire (sur une base de 130 km au titre de la TPLA et de 500 km au titre de la TPLN) soit d'une taxation au réel, était jusqu'alors qualifiée de manquement. L'article 53 précité prévoit que :

– le prestataire privé puisse constater le manquement, dans quel cas seule la taxe serait due,

– tandis que les infractions seraient, elles, constatées par les services compétents de l'État (en l'espèce, douanes, police et gendarmerie nationales et contrôle des transports terrestres) et seraient réprimées par une amende de 750 euros.

Les manquements, définis comme « *toute irrégularité ayant pour but ou pour résultat d'éluider ou de compromettre le recouvrement de la taxe* », donneront lieu à taxation tandis que les infractions sont réprimées par une amende. En revanche, il n'est plus proposé de définition de l'infraction.

● S'agissant du rôle des forces de l'ordre (agents des douanes, de la police nationale, de la gendarmerie nationale et du contrôle des transports terrestres), cet article prévoit :

– que la constatation des infractions est faite par procès-verbal établi selon des modalités fixées par **décret en Conseil d'État**,

– que l'ensemble de ces agents, y compris donc ceux des douanes, peuvent comme des agents des douanes, transiger avec les personnes poursuivies conformément aux dispositions de l'article 350 du code des douanes.

● Le produit de la taxe correspondant aux sommes perçues pour l'usage du réseau routier national est affecté à l'Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF) tandis que « *l'État rétrocède* » aux collectivités territoriales le produit de la taxe correspondant aux sommes perçues pour l'usage du réseau routier dont elles sont propriétaires, déduction faite des coûts de gestion.

L'article 53 affecte à l'AFITF la retenue opérée au titre de ces coûts, ces sommes devant être employées à la rémunération du prestataire privé qui les a collectées, alors qu'à l'équivalent de ces frais de recouvrement « *en dedans* » affectés au prestataire s'ajoute la possibilité qui lui est donnée, par le 8° du A du III de l'article 153 de la loi de finances pour 2009, de « *percevoir, en sus de la taxation forfaitaire, des frais de dossier dans des conditions définies par décret en Conseil d'État* ».

● Les possibilités d'immobilisation des véhicules sont prévues dans les articles du code des douanes propres à la taxe qui renvoient à un décret en Conseil d'État.

L'article 53 substitue aux dispositions spécifiques existantes une modification de l'article L. 325-1 du code de la route qui permet que des véhicules soient, à la demande et sous la responsabilité du maire ou de l'officier de police judiciaire territorialement compétent, immobilisés, mis en fourrière, retirés de la circulation et, le cas échéant, aliénés ou livrés à la destruction.

- Cet article modifie les missions que l'État est autorisé à confier à un prestataire extérieur pour l'application des taxes poids lourds et qui sont énumérées au A du III de l'article 153 de la loi de finances pour 2009. La douzième de ces missions est « *l'information nominative délivrée au redevable, relative à la taxe due et aux manquements constatés* ». Elle devient « *l'information délivrée au redevable* ».

- Il étend le champ des personnes tenues à une obligation de secret professionnel. En l'état du droit, les personnels du prestataire privé intervenant dans certaines des opérations relatives à la taxe (mais pas ceux assurant des informations nécessaires à l'établissement de la taxe ou assurant la liquidation de son montant) et délivrant au redevable l'information nominative relative à la taxe due et aux manquements constatés doivent être agréés par l'administration des douanes et sont tenus à l'obligation du secret professionnel définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal. L'article 53 précité prévoit :

- d'une part, que l'agrément par l'administration des douanes concerne également les personnels (*a priori*, donc autres que ceux du prestataire privé) délivrant au redevable l'information nominative relative à la taxe due,

- d'autre part, d'astreindre désormais au secret professionnel, le prestataire et l'ensemble de son personnel, la nature des informations couvertes par ledit secret n'étant pas précisée.

L'article 59 *bis* du code des douanes astreint déjà au respect du secret professionnel toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou de leurs attributions à intervenir dans l'application de la législation des douanes.

b) Application :

Le **décret en Conseil d'État n° 2012-670 du 4 mai 2012** relatif aux modalités de majoration du prix de transport liée à l'instauration de la taxe alsacienne et de la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises fixe les conditions dans lesquelles les entreprises de transport peuvent répercuter intégralement la charge de la taxe sur les prix facturés à leurs clients. Il définit plusieurs méthodes de majoration du prix selon l'organisation des entreprises. Il prévoit la création d'une commission administrative chargée d'évaluer le fonctionnement du mécanisme de répercussion et de proposer la révision du barème et toutes les améliorations nécessaires, comprenant des représentants de l'État, des entreprises de transport routier de marchandises et de leurs clients. Ces dispositions sont applicables à compter de la mise en application de l'écotaxe poids lourds.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-991 du 23 août 2011** relatif au prestataire chargé de la collecte de la taxe sur les poids lourds apporte plusieurs précisions relatives :

– à la délivrance de la commission par le ministre chargé des douanes au prestataire sélectionné par appel d'offres, aux conditions de retrait de la commission, à la définition de certaines missions incombant au prestataire commissionné et à la libération de l'obligation de verser la taxe facturée ;

– à l'agrément des personnels du prestataire ;

– au contrôle du prestataire (compte rendu annuel à l'administration des douanes), au dispositif de contrôle interne qu'il met en place et aux contrôles et audits diligentés par l'État ;

– à ses obligations financières : garantie financière et caution garantissant le versement au comptable des douanes des sommes facturées au titre des taxes. Les montants de la caution sont renvoyés à un arrêté du ministre chargé des douanes.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-899 du 27 juillet 2011** relatif aux catégories de véhicules soumis en Alsace à la taxe sur les véhicules de transport de marchandises distingue deux catégories : la première et la deuxième des catégories déjà prévues par l'article 1^{er} du décret n° 2011-234 du 2 mars 2011 relatif aux catégories de véhicules soumis à la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-910 du 27 juillet 2011** relatif à la consistance du réseau routier local soumis à la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises comporte en annexe la liste des itinéraires locaux qui constituent ce réseau. Il prévoit une période d'observation du trafic sur le réseau local, pendant un an à compter de l'entrée en vigueur de la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-233 du 2 mars 2011** relatif à la liste des départements prévus au 2° de l'article 275 du code des douanes identifie les neuf départements métropolitains classés dans le décile le plus défavorisé selon leur périphéricité au sein de l'espace européen, apprécié au regard de leur éloignement des grandes unités urbaines européennes de plus d'un million d'habitants. Les taux kilométriques seront minorés de 25 % pour les régions comportant au moins un de ces départements. Il s'agit des régions Aquitaine, Bretagne et Midi-Pyrénées.

Toutefois, l'**article 92 de la loi de finances initiale pour 2012** porte à 40 % la minoration des taux kilométriques pour les régions qui ne disposent pas d'autoroute dont l'usage fait l'objet d'un péage, conformément à l'article L. 122-4 du code de la voirie routière, à savoir la Bretagne.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-234 du 2 mars 2011** relatif aux catégories de véhicules soumis à la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises distingue trois catégories de véhicules concernés, à partir du nombre d'essieux et du poids total autorisé en charge. Il ne fait pas usage du critère du poids total roulant autorisé du véhicule, comme la loi l'y autorisait.

Le **décret en Conseil d'État n° 2009-1588 du 18 décembre 2009** détermine la consistance du réseau routier national non soumis à la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises. Le **décret en Conseil d'État n° 2009-1589 du 18 février 2009** détermine celle du réseau routier alsacien soumis à la taxe sur les véhicules de transport de marchandises.

Deux autres décrets en Conseil d'État doivent encore être publiés. Ils doivent fixer les modalités selon lesquelles, à titre dérogatoire, la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises est liquidée et communiquée par anticipation ainsi que les conditions dans lesquelles le prestataire peut être libéré, sur décision de l'administration des douanes et droits indirects, de l'obligation de versement de la taxe facturée.

Par ailleurs, l'entrée en vigueur des dispositions proposées par l'article 53 précité s'insérant dans les articles du code des douanes relatifs à la taxe poids lourds nationale est prévue pour le 1^{er} janvier 2013. Les modalités d'application seront adoptées dans le cadre d'un décret unique relatif aux droits et obligations des redevables, dont la présentation au Conseil d'État est envisagée en juin 2012, pour une publication au second semestre.

*

* *

80-17.– Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 17

Exonération de taxe intérieure de consommation pour les installations de cogénération hors obligation d'achat

a) Contenu :

Le présent article exonère de taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) et de taxe intérieure de consommation sur le charbon (TICC) les installations de cogénération qui ne bénéficient pas, ou plus, de l'obligation d'achat pour l'électricité produite.

b) Application :

La **circulaire du 23 mars 2012 relative à la TICGN (BOD n° 6928)** intègre ces dispositions.

L'arrêté du 13 mai 1998 modifiant l'arrêté du 5 novembre 1993 fixant les modalités de déclaration des installations de cogénération et d'octroi de l'exonération de taxes intérieures de consommation sur le fioul lourd et le gaz naturel ne sera pas modifié.

Une circulaire relative à la TIC charbon devrait être publiée avant la fin de l'année 2012. Elle modifiera le BOD n° 6818 du 10 avril 2009.

*
* *

80-18.— Loi de finances initiale pour 2012

Article 18

Mise en conformité communautaire du financement des attributions de quotas de CO₂ pour les nouveaux entrants

a) Contenu :

Le présent article institue au titre de 2012 une taxe due par les personnes qui exploitent une ou plusieurs installations dont l'activité relève de l'une des catégories prévues par l'annexe I à la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté, et qui ont reçu au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012, pour l'ensemble des installations exploitées, au moins 60 000 quotas d'émission de gaz à effet de serre dans le cadre du plan national d'affectation des quotas prévu à l'article L. 229-8 du code de l'environnement.

Cette taxe est perçue à un taux fixé par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget dans des limites comprises entre 0,03 % et 0,07 % du montant total, hors TVA, des livraisons de biens et services effectuées en 2011. Elle est exigible le 1^{er} janvier 2012.

Le montant exigible ne peut excéder le résultat du produit du nombre total des quotas d'émission de gaz à effet de serre alloués au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012, pour l'ensemble des installations exploitées, par 6,18 euros.

b) Application :

Un **arrêté du 11 avril 2012** (JO du 13 avril 2012) signé des ministres chargés de l'économie et du budget fixe le taux de la taxe à 0,052 %.

Les taux proposés par le Gouvernement dans la rédaction initiale de l'article (compris entre 0,08 % et 0,12 % du chiffre d'affaires hors TVA) correspondaient à un prix du quota de 15 euros. L'évaluation préalable du présent article a été réalisée avec un taux de 0,1 %. Volatile, le prix *spot* du quota de CO₂ était mi-décembre 2011 de 7,60 euros la tonne sur le marché Bluenext. Il se situait au même niveau en moyenne en mars 2012.

*
* *

Article 21

Réduction d'un avantage fiscal sur le fioul domestique utilisé à usage professionnel

a) Contenu :

Le présent article atténue le bénéfice du régime fiscal du fioul domestique utilisé comme carburant diesel à usage professionnel, en augmentant de 5,66 à 7,20 euros par hectolitre le tarif de la taxe intérieure de consommation (TIC) applicable à ce produit. Le surplus de recette pour l'État, de l'ordre de 80 millions d'euros, doit contribuer au financement de l'allègement du coût du travail agricole.

b) Application :

La **circulaire du 15 novembre 2011** relative aux produits sous condition d'emploi ouvrant droit à l'application du régime fiscal privilégié institué par l'article 265 du code des douanes intègre des définitions et précisions sur l'application de **l'arrêté du 10 novembre 2011** signé du ministre du budget (JO du 3 janvier 2012), qui admet le fioul domestique et le gazole non routier comme gazoles sous condition d'emploi admis au bénéfice du taux réduit de TIC lorsqu'ils sont utilisés comme combustible de chauffage, ainsi que pour les moteurs fixes. La hausse de la TIC est évoquée par la **circulaire du 6 avril 2012** relative aux mesures fiscales nouvelles en matière énergétique et environnementale (BOD n° 6929 du 11 avril 2012).

*
* *

IX.- RECOUVREMENT – CONTRÔLE

90-13.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 20

Contrôle des organismes percevant des dons ouvrant droit à des avantages fiscaux

a) Contenu :

Le présent article ouvre à la Cour des comptes la possibilité de contrôler la conformité entre les objectifs des organismes bénéficiant de dons ouvrant droit à un avantage fiscal et les dépenses financées par ces dons. Le contrôle de la Cour donne lieu à un rapport et, le cas échéant, à une déclaration de non-conformité à transmettre au ministre chargé du budget et aux présidents des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat.

L'article donne par ailleurs la possibilité au ministre chargé du budget, à la réception de la déclaration de la Cour des comptes, de suspendre les avantages fiscaux bénéficiant aux dons, legs et versements effectués au profit de l'organisme visé dans la déclaration.

b) Application :

Le décret en Conseil d'État n° 2010-1121 du 23 septembre 2010 détermine les conditions et modalités des contrôles, décidés après avis du procureur général par le Premier président de la Cour des comptes, sur proposition du président de la chambre compétente. Il fixe à 153 000 euros le montant annuel de dons permettant le déclenchement des contrôles.

Le décret n° 2010-1122 du 23 septembre 2010 précise les formes (délibération par la chambre ou la section compétente, synthèse du rapport et conclusion de non-conformité) et les conditions de publicité (affichage à la Cour des comptes, mise en ligne sur le site Internet des juridictions financières) de la déclaration de non-conformité.

Le décret en Conseil d'État n° 2011-566 du 20 mai 2011 fixe les modalités d'application de la procédure de suspension des avantages fiscaux attachés aux dons et legs.

Lorsque le ministre chargé du budget envisage de suspendre les avantages fiscaux attachés aux dons, legs et versements effectués au profit d'un organisme, celui-ci dispose de trente jours pour présenter ses observations. Le ministre dispose d'un délai de six mois pour décider la suspension ou le maintien des avantages fiscaux. L'arrêt de suspension précise les motifs de la décision ainsi que les conditions dans lesquelles l'organisme peut déposer une demande tendant au rétablissement des avantages suspendus. Il est notifié par lettre recommandée.

La demande tendant au rétablissement des avantages fiscaux attachés aux dons et legs est adressée à la DGFiP par lettre recommandée et transmise, dans un délai d'un mois à compter de sa date de réception, à la Cour des comptes pour avis. Lorsque le ministre rétablit le bénéfice des avantages fiscaux suspendus, sa décision est notifiée à l'organisme dans un délai de trois mois à compter de la réception de l'avis rendu par la Cour des comptes. La décision abrogeant l'arrêté de suspension est publiée au Journal officiel. Lorsque le ministre rejette la demande, sa décision motivée est notifiée à l'organisme dans un délai de trois mois à compter de la réception de l'avis rendu par la Cour des comptes.

*
* *

90-14.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2010

Article 52

Simplification des procédures fiscales et douanières

a) Contenu :

Le présent article répond à trois objectifs.

En premier lieu, l'article étend la dispense de cautionnement prévue par l'article 114 du code des douanes pour le seul paiement de la TVA à l'importation, à toutes les autres garanties devant être présentées pour des opérations de dédouanement ou en lien avec le dédouanement afin d'alléger les frais financiers inhérents aux opérations d'importation. Ainsi, les personnes qui sont dispensées, sur leur demande, de fournir la caution pour le report de paiement de la TVA sont celles qui satisfont à certaines obligations comptables et qui ne font l'objet ni d'une inscription non contestée du privilège du Trésor ou de la sécurité sociale, ni d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire. Les modalités d'application de ces dispositions doivent être fixées par décret en Conseil d'État.

En second lieu, il supprime la déclaration des débitants de boissons, codifiée à l'article 502 du CGI, et qui ne présente plus d'intérêt pour l'administration des douanes depuis la suppression du droit de licence. Dès lors, toute personne se livrant à la vente au détail de boissons ne provenant pas de sa récolte ou de sa vendange sera considérée comme exerçant une activité de débitant de boissons et sera soumise à la législation sur les contributions indirectes. Ainsi, le contrôle de l'administration des douanes découlera de l'exercice d'une activité de débitant de boissons et non plus de l'ancienne déclaration.

Enfin, il ouvre la possibilité d'utiliser le laser pour le poinçon de garantie appliqué aux ouvrages de métaux précieux, alors que la garantie du titre est attestée par des poinçons métalliques appliqués sur chaque pièce et fabriqués et

commercialisés par la Monnaie de Paris (article 523 du CGI). D'autre part, l'article aménage la rédaction de l'article L. 121-3 du code monétaire et financier pour limiter la mission de la Monnaie de Paris à la fabrication et à la commercialisation des poinçons de garantie métalliques. Celles des poinçons au laser seront confiées à un autre organisme.

b) Application :

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-1103 du 12 septembre 2011** relatif à la dispense de caution pour les marchandises sous douane ou placées sous régime douanier suspensif des droits, taxes ou prohibitions prévoit les obligations comptables à remplir pour bénéficier de la dispense de caution pour les opérations de dédouanement : dépôt des documents comptables relatifs à l'exercice écoulé, désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes, formalités consécutives à la perte de la moitié du capital social. Ce décret précise aussi les conditions de l'octroi de cette dispense par le directeur régional des douanes et de son abrogation par le receveur régional des douanes, en cas de non-respect des obligations comptables ou de procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Le **décret en Conseil d'État n° 2012-247 du 21 février 2012** relatif à la garantie du titre des ouvrages en métaux précieux codifié à l'annexe II du CGI précise les conditions d'autorisation du marquage d'un poinçon au laser et l'autorité administrative compétente. Dans le cadre de leur demande de convention d'habilitation et d'agrément en qualité d'organisme de contrôle, les professionnels et les organismes qui souhaitent attester la garantie du titre doivent déposer auprès de la direction régionale des douanes de rattachement une demande et un cahier des charges, prévoyant notamment la mise en place d'un protocole de sécurité informatique en cas de marquage au laser. L'autorisation de marquage au laser est accordée après vérification du protocole de sécurité informatique par un organisme agréé par le ministre chargé du budget et par le ministre chargé de l'industrie.

*
* *

Article 55

Harmonisation des procédures de recouvrement forcé au sein de la direction générale des finances publiques

a) Contenu :

Le présent article harmonise et simplifie les procédures de recouvrement forcé auxquelles recourent les comptables de la direction générale des finances publiques en matière de relance des redevables défaillants, de rectification d'imposition, de pénalités de retard et de frais de poursuites.

Dans le cadre de la **procédure de relance des redevables défaillants**, après le constat d'une défaillance de paiement, le comptable public adresse une mise en demeure de payer au redevable, qui dispose de trente jours, avant que le comptable procède à un avis à tiers détenteur (ATD) ou engage des poursuites. Une procédure spécifique est prévue pour les contribuables « primo-défaillants ». Ce nouveau régime concerne l'ensemble des produits de l'État et des produits locaux, à l'exception des amendes et des taxes d'urbanisme. L'impôt sur le revenu, les contributions sociales, la taxe d'habitation et les taxes foncières seront exigibles dès la mise en recouvrement en cas de déménagement hors du service chargé du recouvrement si le contribuable n'apporte pas de garanties suffisantes. Les dispositions relatives à la relance des redevables défaillants entrent en vigueur au 1^{er} octobre 2011, et à une date fixée par décret, au plus tard le 31 décembre 2012, pour les produits fiscaux locaux.

L'article harmonise également le **recouvrement des impositions rectificatives**, en étendant le recours à la procédure d'avis de mise en recouvrement aux rehaussements d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux, ce qui permettra d'accélérer leur recouvrement.

L'article rationalise ensuite le dispositif des **pénalités de retard** en prévoyant que les impôts, en cas de retard de paiement, donneront lieu à une majoration de 5 % augmentée d'intérêts de retard de 0,4 % par mois, hors ceux recouvrés par voie de rôle, pour lesquels la pénalité sera de 10 %. La pénalisation pour retard des impôts dus par les professionnels sera donc uniformisée (majoration de 5 %). Une pénalité de recouvrement 10 % est créée pour les produits divers. Cette dernière disposition et la pénalisation des acomptes de TVA à 5 % n'entrent en vigueur qu'au 1^{er} janvier 2012.

Sur les **frais de poursuites**, l'article unifie le régime pour l'ensemble des impositions et des contribuables. D'une part, les frais de poursuites proportionnels à la créance seront calculés en application d'un pourcentage qui ne pourra excéder 5 % du montant total de la créance considérée et seront plafonnés à 500 euros. Par ailleurs, les frais attachés au commandement de payer, actuellement fixés à 3 % de la créance, seront supprimés. Les frais accessoires aux poursuites seront fixés par décret. Ces dispositions n'entrent en vigueur qu'au 1^{er} janvier 2012 pour ce qui concerne les produits locaux, domaniaux et divers, et les amendes.

Enfin, concernant les **procédures de recouvrement**, l'article étend aux créances que l'État est chargé de recouvrer pour le compte de tiers la procédure d'ATD, plus simple et plus économique que la procédure de saisie de droit commun. Il limite aux titres de perception émis en cas de contestation l'obligation de signature de l'ordonnateur, pour limiter les risques de contentieux et favoriser la dématérialisation des procédures.

b) Application :

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-1302 du 14 octobre 2011** porte modification de certaines dispositions relatives aux procédures de recouvrement mises en œuvre par la direction générale des finances publiques. Ses dispositions entrent en vigueur au lendemain de sa publication, sauf pour les créances étrangères à l'impôt et au domaine recouvrées comme en matière d'impôts directs pour lesquelles une autre date, antérieure au 31 décembre 2012, doit être fixée par décret.

Il met en œuvre les procédures introduites par le présent article, notamment en matière de relance des défaillants de paiement. Il harmonise les procédures utilisées en matière de mise en cause des codébiteurs, de contentieux des oppositions à poursuite et de vente des biens meubles saisis. Il procède à l'actualisation des dénominations des autorités et des services compétents à la suite de la création de la direction générale des finances publiques.

Il fixe le grade minimal des agents de catégorie A désignés par le responsable départemental des finances publiques auxquels le préfet peut déléguer ses pouvoirs, pour l'application de la procédure de recouvrement, à celui d'administrateur des finances publiques adjoint.

Il fixe les références que la mise en demeure de payer doit mentionner ainsi que les conditions de sa notification. Il définit les catégories d'impositions pour l'appréciation des défaillances de paiement.

Le **décret n° 2011-303 du 21 mars 2011**, relatif à l'homologation des rôles et à l'établissement des avis de mise en recouvrement des impositions résultant de l'engagement par la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF) d'une procédure de rectification ou d'une procédure d'imposition d'office, donne compétence, d'une part, au préfet du département de Paris pour homologuer les rôles d'impositions résultant de l'engagement par la DNVSF d'une procédure de rectification ou d'une procédure d'imposition d'office et, d'autre part, au comptable chargé du pôle de recouvrement spécialisé de Paris Sud-Ouest pour établir les avis de mise en recouvrement résultant de l'engagement par la DNVSF de ces mêmes procédures.

Le **décret n° 2011-1303 du 14 octobre 2011** portant modification de certaines dispositions relatives aux procédures de recouvrement mises en œuvre par la direction générale des finances publiques procède, à la suite de la création de la DGFIP, à l'actualisation des dénominations des autorités et des services compétents.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-274 du 17 mars 2011** précise le calcul des **frais de poursuite** réclamés aux redevables. Le pourcentage varie de 1 % pour un inventaire des biens saisis à 5 % pour une saisie portant sur des biens meubles corporels ou incorporels. Ces frais sont ramenés à 1 % lorsqu'un versement immédiat du redevable interrompt la saisie ou lorsque le redevable

s'acquitte du montant de sa dette dans le délai d'un jour franc à compter de la saisie. Il est complété par le **décret en Conseil d'État n° 2011-276 du 16 mars 2011 relatif aux procédures de recouvrement et de remises**. L'**instruction fiscale 12 C-1-11 du 10 mai 2011** (BOI n° 45 du 20 mai 2011) commente ces dispositions.

Le **décret en Conseil d'État n° 2011-2036 du 29 décembre 2011** procède à l'adaptation de textes réglementaires relatifs au recouvrement des recettes des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé, pour tenir compte de la transformation de la lettre de rappel en lettre de relance, du remplacement du commandement de payer (comportant des frais) par une mise en demeure (sans frais) et de la codification de la faculté du comptable de recourir à des phases comminatoires par huissier de justice. Son article 4 fixe l'entrée en vigueur de ces dispositions au 1^{er} janvier 2012. L'**instruction n° 11-022-MO** du 16 décembre 2011 présente ces dispositions.

*
* *

Article 69

Restriction à la suspension du recouvrement en cas de procédure amiable

a) Contenu :

Lorsque l'administration fiscale rehausse le bénéficiaire d'une société au titre d'un transfert de bénéfices, une procédure amiable avec l'État ou le territoire objet du transfert peut être ouverte pour éliminer une double imposition sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale.

Le présent article vient compléter l'article L. 189 A du livre des procédures fiscales qui prévoyait qu'en cas d'ouverture d'une telle procédure amiable, une suspension du recouvrement des impositions supplémentaires était mise en œuvre pendant toute la durée de la procédure et jusqu'au constat de désaccord. Cette mesure avait pour objectif de ne pas pénaliser la trésorerie de l'entreprise durant cette période. Or, ce dispositif ne prenait pas en compte une situation où l'État avec lequel on contracterait dans le cadre de cette convention fiscale bilatérale n'appliquerait en réalité aucune imposition.

L'article vise ainsi à combler cette lacune en recentrant le dispositif sur son objectif premier qui est d'éviter les véritables doubles impositions. Il exclut du régime de suspension les rectifications concernant les transferts de bénéfices dans des États ou territoires à régime fiscal privilégié, visés à l'article 238 A du code général des impôts, c'est-à-dire celles qui présentent un différentiel de plus de 50 % par rapport à l'impôt français sur les bénéfices ou les revenus. Cela se

traduit par la mise en recouvrement immédiate des impositions et, le cas échéant, par un sursis à paiement des droits et pénalités dans le cadre d'une procédure contentieuse de droit commun.

b) Application :

Le nouveau dispositif introduit par la modification de l'article L. 189 A du LPF s'applique aux procédures amiables depuis le 1^{er} janvier 2011. Cette modification implique d'actualiser l'instruction 14 F-1-06 du BOI n° 34 du 23 février 2006.

*
* *

90-15.— Première loi de finances rectificative pour 2011

Article 51

Contrôle de l'achat au détail de métaux

a) Contenu :

Le présent article impose à toute personne physique ou morale se livrant à titre habituel à l'achat au détail de métaux ferreux et non ferreux de remettre, avant le 31 janvier de chaque année, à la direction des services fiscaux du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement une déclaration, dont le contenu est fixé par décret, qui fait notamment apparaître l'identité et l'adresse des vendeurs et le cumul annuel des achats effectués auprès de chacun de ces derniers.

Par ailleurs, cet article prévoit que toute transaction relative à l'achat au détail de métaux ferreux et non ferreux est effectuée par chèque barré, virement bancaire ou postal ou par carte de paiement, supprimant le seuil plancher fixé par décret.

b) Application :

Le décret fixant le contenu de la déclaration d'achat au détail de métaux ferreux et non ferreux est en attente de publication.

*
* *

90-16.— Quatrième loi de finances rectificative pour 2011

Article 53

Modernisation du recouvrement

a) Contenu :

Le présent article a pour objet la modernisation et la sécurisation du recouvrement.

Les paragraphes I à VIII poursuivent l'objectif de généralisation rapide des téléprocédures, afin, d'une part, de simplifier la déclaration et le paiement des impôts, droits et taxes acquittés par les redevables et, d'autre part, d'alléger significativement les coûts de gestion de l'impôt :

– les seuils de l'obligation de télédéclaration et de télérèglement des entreprises auprès de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) et des opérateurs auprès de la Direction générale des douanes (DGDDI) sont abaissés ;

– le virement comme moyen de paiement de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) est supprimé ; cette perspective étant d'ores et déjà annoncée aux contribuables via les organisations professionnelles, le portail de l'administration fiscale et sur les avis d'imposition de CFE/IFER du rôle général de 2011.

Par ailleurs, afin de garantir le recouvrement des créances, le paragraphe IX instaure une obligation de dépôt anticipée de la déclaration de CVAE dans les 60 jours à compter du jugement d'ouverture de la procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire, permettant ainsi au comptable de disposer d'un titre.

En outre, le paragraphe X rationalise la procédure de dation permettant d'acquitter certains impôts. D'une part, deux procédures de dation inusitées sont supprimées. D'autre part, une offre de dation ne pourra plus être retirée pendant six à neuf mois suivant son dépôt, de manière à éviter les pratiques abusives de redevables faisant des offres sans avoir l'intention de procéder effectivement à la dation, et les conditions d'application de l'intérêt de retard sont précisées. Enfin, la procédure ne sera ouverte que pour solder un montant d'impôt égal ou supérieur à 10 000 euros par imposition considérée, et à condition que l'intéressé ne se soit pas vu opposer précédemment deux refus d'agrément pour le bien offert.

Enfin, les paragraphes XI à XIV ont pour objet d'améliorer les conditions de contrôle et de recouvrement de la taxe poids lourds alsacienne et de la taxe poids lourds nationale (*cf.* commentaire de l'article 49 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011).

b) Application :

Les modalités d'application seront adoptées dans le cadre d'un décret unique relatif aux droits et obligations des redevables. Ce décret devrait être présenté au Conseil d'État en juin 2012, pour une publication au second semestre 2012.

*
* *

Article 58

Extension du délai de reprise de 10 ans à l'ensemble des avoirs détenus à l'étranger et non déclarés

a) Contenu :

Le présent article vise à allonger à dix ans le délai de reprise de l'administration fiscale applicable aux avoirs détenus à l'étranger et non déclarés, en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés pour rendre plus efficace la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

Il supprime la référence aux États ou territoires n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales afin d'étendre le délai spécial de reprise à l'ensemble des situations dans lesquelles le contribuable n'a pas respecté les obligations déclaratives visées par le texte et relatives à certaines opérations effectuées hors de France (trusts, comptes bancaires, contrats d'assurance-vie, participations dans des entités juridiques soumises à un régime fiscal privilégié).

Il maintient dans le champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale les fraudes réalisées via des États nouvellement coopératifs pendant trois ans pour permettre, d'une part, à ces juridictions d'adapter leur droit et leurs pratiques administratives et, d'autre part, à l'administration fiscale française d'effectuer une évaluation solide de la qualité de l'échange de renseignements qu'elles pratiquent.

b) Application :

Une instruction devrait commenter ces dispositions.

*
* *

Article 59

Mise en conformité communautaire des procédures d'assistance administrative

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de mettre en conformité les procédures d'assistance administrative en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts et autres droits avec la nouvelle directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts droits et autres mesures, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012.

Le présent article a principalement pour effet d'élargir le champ des taxes, impôts et droits concernés par la procédure d'assistance mutuelle entre États membres de l'Union européenne, de favoriser la présence de fonctionnaires d'autres États membres dans le cadre de ces procédures et de faciliter la mise en œuvre des procédures d'assistance au recouvrement (notamment en restreignant les cas de refus d'assistance et en permettant l'application de mesures conservatoires).

Par ailleurs, le présent article procède à un certain nombre d'harmonisations dans les rédactions législatives actuelles faisant référence aux conventions d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

b) Application :

Le **décret n° 2012-417 du 28 mars 2012** relatif à l'assistance internationale au recouvrement de certaines créances publiques fixe les conditions d'application des dispositions des articles L. 283 A à L. 283 F du livre des procédures fiscales et 349 *ter* à 349 *octies* du code des douanes relatives aux demandes d'assistance internationale en matière de recouvrement de certaines créances publiques. Il s'applique aux demandes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement présentées à compter du 1^{er} janvier 2012. Il prévoit les modalités pratiques de traitement des demandes d'assistance au recouvrement entre les États membres de l'Union européenne. Il indique les informations minimales que la demande d'assistance au recouvrement et l'instrument uniformisé permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requis et établi par l'État membre requérant doivent comporter, et détermine les conditions de contestation des mesures exécutoires prises par l'État membre requis.

Le **décret n° 2012-93 du 25 janvier 2012** relatif aux modalités de mise en œuvre des articles L. 612-1 à L. 612-6 et L. 621-13 et L. 621-14 du code rural et de la pêche maritime précise le contenu des différentes demandes d'assistance au recouvrement entre les États membres de l'UE des créances liées au Fonds européen agricole de garantie, au Fonds européen agricole pour le développement

rural et à l'organisation commune des marchés dans le secteur du sucre. Il fixe le régime linguistique applicable, le délai dans lequel les autorités compétentes répondent à ces demandes, ainsi que les modalités de mise en œuvre des échanges entre autorités requises et requérantes.

Un **décret en Conseil d'État**, dont la publication est attendue en juin 2012, doit fixer les modalités selon lesquelles les fonctionnaires des administrations des autres États membres de l'UE peuvent être présents dans les bureaux où les agents exécutent leurs tâches, assister aux procédures administratives conduites sur le territoire français, interroger les contribuables et leur demander des renseignements en application des articles L. 45 du livre des procédures fiscales et L. 612-6 et L. 612-14 du code rural et de la pêche maritime.

*

* *

90-17.— Première loi de finances rectificative pour 2012

Article 18

Dérogations au secret professionnel en matière fiscale

a) Contenu :

Le présent article vise à étendre la communication d'informations nominatives par les agents de l'administration fiscale aux organismes chargés d'un régime obligatoire de sécurité sociale. Ces transferts porteront sur les informations nécessaires, d'une part, à l'appréciation des conditions d'ouverture et de maintien des prestations versées dans le cadre de leur mission légale en matière d'action sanitaire et sociale, et, d'autre part, au calcul des prestations versées dans ce cadre.

Cet article prévoit aussi un échange d'informations entre l'Agence nationale de sécurité du médicament et des produits de santé (ANSM, ex AFFSAPS) et l'administration chargée du recouvrement du droit dû lors de chaque demande d'enregistrement ou autorisation auprès de cette agence. Ce droit est recouvré comme les droits d'enregistrement.

En conséquence, les bénéficiaires de ces dérogations sont eux-mêmes soumis aux obligations du secret professionnel conformément aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal.

b) Application :

Un décret doit préciser les modalités d'échanges d'informations entre l'agence et l'administration chargée du recouvrement.

*

* *

Article 21

Renforcement des pouvoirs d'enquête des fonctionnaires et agents assermentés de l'Autorité de régulation des jeux en ligne

a) Contenu :

Le présent article vise à renforcer les pouvoirs d'enquête des fonctionnaires et agents assermentés de l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL).

Le directeur général de l'ARJEL, autorité administrative indépendante, peut habiliter des fonctionnaires et agents assermentés à procéder sous sa direction aux enquêtes administratives nécessaires à l'application de la loi n° 2010-476 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux en ligne. Ils ont désormais également compétence pour constater les infractions prévues aux articles 56 et 57 de la loi précitée, dont certaines sont punies de trois ans d'emprisonnement et de 90 000 euros d'amende.

Ces fonctionnaires et agents habilités par le directeur général de l'ARJEL pourront participer, sans être pénalement responsables, à des jeux sur des sites illégaux et par là extraire, acquérir ou conserver des données sur les personnes susceptibles d'être les auteurs des infractions à la loi sur les jeux en ligne.

Le procès-verbal dressé par ces agents est transmis sans délai au procureur de la République. Il peut être utilisé par l'ARJEL pour l'application des procédures prévues par l'article L. 563-2 du code monétaire et financier (interdiction de transfert de fonds, décidée par le ministre chargé du budget) et par l'article 61 de la loi précitée (interruption de l'activité, décidée par un juge). Le procès-verbal est également tenu à la disposition de l'administration fiscale.

b) Application :

Les fonctionnaires compétents pour constater les infractions aux articles 56 et 57 de la loi n° 2010-476 sont assermentés dans des conditions définies par décret en Conseil d'État. Le décret n° 2010-481 du 12 mai 2010 relatif à l'organisation et au fonctionnement de l'Autorité de régulation des jeux en ligne détermine déjà les conditions d'habilitation de ces agents comme le texte de leur serment.

*

* *

ANNEXE

Dispositions fiscales d'application directe ⁽¹⁾

Textes législatifs		Textes d'application	Instruction administrative
Art.	Objet		
Loi de finances initiale pour 2008			
100	Valeur locative des immeubles acquis par levée d'option d'un crédit bail	Ne nécessite pas de mesure d'application	
101	Évaluation des établissements industriels pour l'établissement des impositions directes locales		6 C-4-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012) et 6 E-5-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)
109	Exonération de la taxe professionnelle pour les filiales des éditeurs de presse périodique écrite	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi de finances initiale pour 2009			
21	Régime fiscal des « parachutes dorés »	Selon l'administration, ne nécessite pas de mesure d'application	
Deuxième loi de finances rectificative pour 2009			
19	Déductibilité des rachats d'années d'étude par les salariés relevant d'un régime spécial de sécurité sociale	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Troisième loi de finances rectificative pour 2009			
27	Élargissement de l'obligation de dépôt par procédé informatique de la déclaration récapitulative des opérations sur valeurs mobilières et de revenus distribués (IFU) par un fonds de placement immobilier	Ne nécessite pas de mesure d'application	
39	Extension de la réduction d'impôt « Malraux » aux souscriptions de parts de SCPI		5 B 8 11 (BOI 30 du 7 avril 2011)
Loi de finances initiale pour 2011			
4	Prorogation d'un an du régime transitoire accompagnant l'extinction de la demi-part accordée aux contribuables vivant seuls et ayant eu à leur charge un ou plusieurs enfants		5 B-9-11 (BOI n° 39 du 3 mai 2011) et 5 B-7-11 (BOI n°26 du 28 mars 2011)
11	Neutralisation des opérations de fusion/absorption sur les distributions et moins-values		4 H-2-11 (BOI n° 1 du 5 janvier 2012)
23	Taxation des sommes placées sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance		4 L-1-12 (BOI n° 6 du 24 janvier 2012)
92	Suppression de la réduction d'impôt pour l'acquisition de résidences de tourisme		5 B-12-11 (BOI n° 59 du 11 juillet 2011)
105	Réduction homothétique de l'avantage en impôt procuré par certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu	Décret n°2011-520 du 13 mai 2011	5 B-8-11 (BOI n° 30 du 7 avril 2011)
109	Exonération facultative de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les terrains à usage arboricole ou viticole		6 B-1-12 ((BOI n° 24 du 1 ^{er} mars 2012)
Quatrième loi de finances rectificative pour 2010			
32	Dispositions fiscales relatives aux transports en commun en Île-de-France	Décret n° 2012-463	
40	Extension aux parcs d'attractions et de loisirs du calcul de la valeur locative au <i>pro rata temporis</i> de la période d'activité	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Première loi de finances rectificative pour 2011			
2	Modalités d'information de l'administration fiscale pour l'obtention de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des dons versés à certaines associations d'utilité publique	Ne nécessite pas de mesure d'application	

(1) Sont considérées d'application directe les dispositions ne nécessitant pas, selon l'administration, de texte d'application et celles pour lesquelles les textes d'application n'apportent aucune précision aux dispositions législatives.

6	Augmentation des taux applicables aux deux dernières tranches d'imposition pour les transmissions à titre gratuit en ligne directe		7 G-2-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)
10	Aménagement de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit accordée aux dons consentis aux descendants		7 G-2-12 (BOI n° 33 du 20 mars 2012)
19	Abrogation de la taxe sur l'achat de service de publicité en ligne	Ne nécessite pas de mesure d'application	
33	Régime fiscal des immeubles régionaux	Ne nécessite pas de mesure d'application	
34	Lissage de l'augmentation de la redevance sur les bureaux perçue en Île-de-France	Ne nécessite pas de mesure d'application	
46	Suppression de la taxe sur les ventes au détail de poissons, crustacés et mollusques marins	Ne nécessite pas de mesure d'application	
49	Création d'un tarif spécifique dans l'IFER trains au bénéfice des « tram-trains »	Arrêté du 22 décembre 2011 définissant les matériels roulants relevant de la catégorie des tram-trains et portant modification de l'article 155-0 bis de l'annexe IV au code général des impôts	6 E-3-12 (BOI n° 11 du 6 février 2012)
Deuxième loi de finances rectificative pour 2011			
3	Suppression du régime du bénéfice mondial consolidé	Ne nécessite pas de mesure d'application	
4	Relèvement de 5 % à 10 % de la quote-part pour frais et charges dans le régime des plus-values de cession de titres de participation		Instruction 4 B-1-11 (BOI n° 81 du 29 novembre 2011)
Loi de finances initiale pour 2012			
7	Suppression de l'abattement supplémentaire sur les chevaux de course ou de sport au titre de l'imposition des plus-values mobilières		8 M-3-12 (BOI n° 47 du 19 avril 2012)
9	Prorogation de la réduction d'impôt applicable aux souscriptions au capital des SOFICA	Ne nécessite pas de mesure d'application	
10	Suppression du dispositif d'abattement d'un tiers sur le résultat des exploitations situées dans les départements d'Outre-mer		4 H-2-12 (BOI n° 28 du 9 mars 2012)
12	Prorogation du régime de la provision pour investissements des entreprises de presse	Ne nécessite pas de mesure d'application	
13	Exclusion des SCI de construction-vente du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation		4 H-3-11 (BOI n° 1 du 5 janvier 2012)
14	Prorogation d'un an du régime de la réduction d'impôt en faveur des entreprises ayant souscrit au capital de certaines entreprises de presse	Ne nécessite pas de mesure d'application	
16	Prise en compte du critère de déclin de la population pour le zonage des ZRR	Ne nécessite pas de mesure d'application	
17	Modification des modalités de calcul de la réserve spéciale de participation	Ne nécessite pas de mesure d'application	
22	Exonération de paiement de la TGAP au profit des installations d'injections d'effluents industriels du bassin de Lacq		Circulaire du 27 mars 2012 relative à la TGAP (BOD. n° 6926)
23	Suppression des exonérations de TVA et de droits de douane applicables au matériel destiné à l'exportation et à l'exploitation des ressources naturelles du plateau continental	Ne nécessite pas de mesure d'application	
28	Régime fiscal des agriculteurs recourant à des experts-comptables agréés	Ne nécessite pas de mesure d'application	
78	Prorogation du droit fixe de publicité foncière pour les acquisitions réalisées par les organismes à loyers modérés	Ne nécessite pas de mesure d'application	
88	Régime de la minoration du revenu imposable pour paiement par avance des charges sociales des exploitants agricoles	Ne nécessite pas de mesure d'application	
89	Prorogation à vie du statut des bouilleurs de cru bénéficiant de l'allocation en franchise	Ne nécessite pas de mesure d'application	

92	Taux réduit de la taxe poids lourds dans la région Bretagne	Ne nécessite pas de mesure d'application	
93	Élargissement de champ du versement transport aux communes touristiques de moins de 10 000 habitants	Ne nécessite pas de mesure d'application	
94	Exonération de CFE pour les spectacles musicaux et de variétés	Ne nécessite pas de mesure d'application	
96	Majoration des tarifs de redevances communale et départementale des mines relatives à l'extraction d'or	Ne nécessite pas de mesure d'application	
98	Tarifification des services d'élimination des ordures ménagères	Ne nécessite pas de mesure d'application	
99	Modalités fiscales d'intégration d'une commune à un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité additionnelle	Ne nécessite pas de mesure d'application	
101	Communication des informations fiscales entre collectivités territoriales	Ne nécessite pas de mesure d'application	
102	Transmission des données relatives aux certificats d'immatriculation	Ne nécessite pas de mesure d'application	
104	Report de l'entrée en vigueur de la taxe additionnelle à la taxe spéciale de consommation en Guyane	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Quatrième loi de finances rectificative pour 2011			
15	Exonération de TVA en faveur des actes des chiropracteurs		3 A-1-12 (BOI n° 23 du 29 février 2012°
16	Non indexation de barème de l'impôt sur le revenu		5 B-2-12 (BOI n°10 du 3 février 2012)
17	Régime fiscal des droits d'auteur		5 G-2-12 (BOI n°36 du 23 mars 2012)
20	Augmentation des taux du prélèvement forfaitaire libératoire applicable aux revenus du capital	Ne nécessite pas de mesure d'application	
26	Aménagement du régime des fonds d'investissement de proximité	Ne nécessite pas de mesure d'application	
27	Prise en compte des échanges d'actions pour le bénéfice de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre de la souscription au capital de PME	Ne nécessite pas de mesure d'application	
28	Révision des modalités de calcul de la contribution sur les prestations de retraite versées sous forme de capital		5 F-6-12 (BOI n°27 du 6 mars 2012)
31	Ajustement du régime de report des déficits des entreprises soumises à l'IS		4 H-6-12 (BOI n° 56 du 23 mai 2012)
32	Limites d'imputation des déficits dans le cadre du régime de groupe	Ne nécessite pas de mesure d'application	
33	Relèvement du montant forfaitaire de crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique	Ne nécessite pas de mesure d'application	
34	Ajustement de la taxe systémique sur le secteur bancaire		4 L-4-12 (BOI n° 44 du 10 avril 2012)
37	Aménagement des régimes fiscal et social des jeunes entreprises innovantes	Ne nécessite pas de mesure d'application	
39	Prorogation du crédit d'impôt pour investissements en Corse	Ne nécessite pas de mesure d'application	
45	Modification du régime de la taxe de balayage	Ne nécessite pas de mesure d'application	
47	Exonération facultative de taxe locale de publicité extérieure pour les kiosques à journaux	Ne nécessite pas de mesure d'application	
48	Perception de la taxe communale sur la consommation finale d'électricité par les communes rurales	Ne nécessite pas de mesure d'application	
49	Dispositions fiscales applicables aux pôles métropolitains	Ne nécessite pas de mesure d'application	
65	Régime fiscal des mutuelles et institutions de prévoyance en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution économique territoriale	Ne nécessite pas de mesure d'application	
69	Délai de reprise en matière de contributions indirectes	Ne nécessite pas de mesure d'application	

70	Réforme du droit annuel de francisation et de navigation	Ne nécessite pas de mesure d'application
71	Prorogation de la taxe d'embarquement sur les passagers dans les départements d'outre-mer	Ne nécessite pas de mesure d'application
Première loi de finances rectificative pour 2012		
3	Extension de la réduction d'impôt sur les sociétés pour mécénat à des organismes versant des aides financières aux petites et moyennes entreprises	Ne nécessite pas de mesure d'application
4	Maintien à 2,10 % du taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à la fourniture de repas dans les cantines scolaires en Corse	Ne nécessite pas de mesure d'application
9	Augmentation du droit de consommation applicable aux rhums des départements d'outre-mer	Ne nécessite pas de mesure d'application
14	Lutte contre la fraude fiscale	Ne nécessite pas de mesure d'application
15	Renforcement des sanctions pénales prévues en cas de fraude fiscale	Ne nécessite pas de mesure d'application
17	Renforcement des sanctions fiscales en cas d'infractions constitutives de manquements graves	Ne nécessite pas de mesure d'application
19	Rétablissement de l'effet d'attribution immédiate des avis à tiers détenteur	Ne nécessite pas de mesure d'application
20	Alignement des prérogatives des officiers de douane judiciaire et des officiers fiscaux judiciaires sur celles des officiers de police judiciaire	Ne nécessite pas de mesure d'application
24	Suppression de la taxe de pavage	Ne nécessite pas de mesure d'application

EXAMEN EN COMMISSION

La Commission examine, en application de l'article 145 du Règlement, le rapport d'information présenté par M. Christian Eckert, rapporteur général, sur l'application de la loi fiscale.

M. Christian Eckert, rapporteur général. C'est au début de l'été 1990 que la Commission des finances a décidé, à l'initiative de M. Alain Richard, alors rapporteur général, de contrôler l'application des dispositions fiscales dans le cadre d'un rapport d'information spécifique. Il s'agissait de vérifier que la lettre et l'esprit de la loi ont bien été respectés par l'administration, laquelle peut parfois marquer une certaine réticence à appliquer les dispositions voulues par le législateur.

Entre-temps, l'analyse de l'application des lois promulguées a fait l'objet d'une généralisation, sous la forme d'un dispositif de suivi de leur mise en œuvre, avec la préparation de rapports d'application des lois. Cependant, ces derniers ne portent chacun que sur une seule loi, alors que le rapport sur l'application de la loi fiscale analyse la mise en œuvre de toutes les mesures fiscales, quelle que soit leur origine.

Je précise qu'il s'agit, conformément à une tradition respectée par tous les rapporteurs généraux qui se sont succédé, d'examiner seulement les conditions juridiques de l'application des dispositions fiscales, en s'efforçant de répondre aux questions suivantes : la loi adoptée par le Parlement a-t-elle été mise en œuvre par le Gouvernement ? Les textes réglementaires requis ont-ils été publiés ? Les administrations et les contribuables ont-ils été informés de façon satisfaisante des dispositions nouvelles ? La portée de celles-ci a-t-elle été explicitée suffisamment pour en garantir la mise en œuvre effective ?

Cet exercice, réalisé traditionnellement au printemps ou au début de l'été, ne saurait donc avoir pour objet d'approuver, sur le fond, les dispositions fiscales adoptées – surtout lorsqu'il survient juste après un changement de majorité. Certaines de ces dispositions ont fait l'objet d'un vote consensuel, d'autres, telle la réforme de l'ISF intervenue l'an passé, ont été combattues par l'opposition d'alors. Néanmoins, toutes restent des lois de la République jusqu'à leur éventuelle modification ou abrogation ; à ce titre, l'examen des conditions de leur application s'inscrit pleinement dans la fonction de contrôle de l'action du Gouvernement, qui constitue l'une des missions fondamentales du Parlement, prévue par l'article 24 de la Constitution.

Conformément à la méthode retenue dans les précédents travaux de notre commission, le présent rapport porte, d'une part, sur les dispositions fiscales adoptées dans les lois de finances promulguées avant le 1^{er} janvier 2011, mais qui, à la date du 1^{er} juin 2011, n'avaient pas encore fait l'objet des textes d'application nécessaires, d'autre part, sur les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2012 et dans les lois de finances rectificatives pour 2011 et pour 2012. Au total, il a été procédé à l'analyse des conditions d'application de 249 articles contenus dans 17 lois promulguées entre décembre 2004 et mars 2012, compte tenu des textes dont la Commission avait eu connaissance au 1^{er} juin 2012.

Sur les 249 dispositions fiscales prises en compte, 63, soit un quart, sont en attente des textes d'application ; parmi celles-ci, 7 concernent des textes votés il y a plus de deux ans et demi.

Sur le long terme, on constate une amélioration, à laquelle les rapports annuels sur l'application de la loi fiscale n'ont pu contribuer. À titre de comparaison, en juillet 1997, dans une configuration politique proche de l'actuelle, le rapporteur général M. Didier Migaud avait relevé que près d'un tiers des 180 articles contenus dans 13 lois promulguées entre le 30 décembre 1991 et le 30 décembre 1996 – soit 56 articles – n'avaient pas encore fait l'objet d'un texte d'application, soit une proportion sensiblement supérieure.

Sur les 54 dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2012, 40, c'est-à-dire plus des deux tiers, étaient pleinement en application au 1^{er} juin 2012, soit parce que cette application ne nécessitait pas, selon l'administration, de dispositions particulières – c'était le cas pour 23 articles –, soit parce que les textes d'application nécessaires avaient déjà été pris – c'était le cas pour 17 articles. Il restait donc, au 1^{er} juin dernier, 14 textes en attente d'un texte d'application ou d'une instruction fiscale.

S'agissant des lois de finances rectificatives pour 2011, le taux d'application atteint 76 % : 63 des 83 articles fiscaux soit ont fait l'objet d'un texte d'application, soit ont reçu une application sans nécessiter de mesure réglementaire.

Dans deux cas récents, et sans prendre parti pour ou contre les dispositions concernées, il apparaît que l'administration a pris quelque liberté avec la loi.

L'instruction du 7 mars 2012, commentant les modifications apportées aux droits de mutation à titre gratuit par la première loi de finances rectificative pour 2011, précise ainsi que le dispositif de lissage de l'allongement de six à dix ans du délai de rappel fiscal des donations, introduit à l'initiative du précédent rapporteur général afin d'éviter tout effet de rétroactivité, ne s'applique qu'aux donations effectuées entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005, alors que l'intention du législateur et la lettre de la loi prévoyaient sans ambiguïté que toute

donation passée avant le 31 juillet 2011 bénéficierait de ce dispositif en cas de rappel fiscal dans les dix ans suivant l'entrée en vigueur de la loi introduisant le rallongement du délai.

La même instruction indique en outre que le mécanisme de lissage ne s'applique que dans la mesure où il impacte le barème de taxation, et non les abattements ; pour toute donation antérieure inférieure à l'abattement alors applicable, le dispositif adopté se trouve ainsi privé de toute portée. D'ailleurs, en pratique, il n'a quasiment jamais été appliqué.

M. le président Gilles Carrez. Il faut dire que le ministre était défavorable à cet amendement...

M. le rapporteur général. Et l'administration a rédigé l'instruction de manière à ce que la mesure soit difficilement applicable !

Deuxième exemple, les instructions au greffe pour la mise en œuvre du droit de 150 euros affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoué près les cours d'appel, publiées le 19 décembre 2011 par la direction des services judiciaires du ministère de la justice, indiquent que « *compte tenu du glissement du calendrier parlementaire, la durée de perception de cette taxe sera prolongée au 31 décembre 2020* », alors que l'article 54 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 avait expressément institué ce droit jusqu'au 31 décembre 2018 seulement.

D'importance variable, ces exemples montrent que l'administration fait parfois en sorte que certaines des dispositions votées par le Parlement ne puissent pas être appliquées, ou qu'elles soient appliquées différemment de l'intention du législateur. Cette pratique n'est pas acceptable.

On peut également regretter que des dispositions anciennes soient toujours en attente de textes d'application. J'en prendrai trois exemples : l'extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque (article 60 de la loi de finances initiale pour 2007) ; l'aménagement du régime fiscal applicable au dispositif dit « Malraux » pour les dépenses postérieures au 1^{er} janvier 2009 (article 84 de la loi de finances initiale pour 2009) ; l'uniformisation du régime d'imposition des revenus patrimoniaux des organismes sans but lucratif (article 34 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009). La méthode, consistant pour l'administration fiscale à ne pas prendre de textes d'application pour des mesures dont la mise en œuvre ne lui paraît pas souhaitable, est très critiquable. Elle contribue en outre à accroître l'opacité juridique d'une loi fiscale déjà complexe en laissant perdurer des dispositions inappliquées dans le droit en vigueur. Il appartiendrait plutôt au Gouvernement de proposer au Parlement d'abroger ou de modifier ces dispositions.

Je voudrais profiter de cette occasion pour élargir le débat à la question plus générale de la qualité de la norme fiscale et des relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

En mars 2011, la Commission des finances avait auditionné Mme Marie-Christine Lepetit, alors directrice de la législation fiscale – elle a depuis lors été remplacée par Mme Véronique Bied-Charreton –, sur la mise en œuvre des propositions pour améliorer l'application de la loi fiscale découlant des conclusions du groupe de travail sur l'amélioration de la sécurité juridique en matière fiscale présidé par M. Olivier Fouquet – auquel avait participé le précédent rapporteur général, maintenant président de notre Commission. Mme Lepetit avait alors indiqué qu'il était difficile de tirer un premier bilan de leur mise en œuvre, faute de recul ; aujourd'hui, celui-ci serait sans doute suffisant.

D'autre part, en février dernier, la Cour des comptes a publié, au titre de ses évaluations de politiques publiques, un rapport public thématique sur les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, qui démontre que, si des progrès peuvent être constatés, il existe encore « des marges de progrès importantes » ; la Cour fait en la matière un certain nombre de préconisations.

À l'heure où le souci de respecter nos engagements nous conduit à relever certains prélèvements, il importe que l'administration et la norme fiscales soient aussi irréprochables que possible. J'engage donc le rapporteur spécial chargé du suivi de l'action de la direction générale des finances publiques (DGFIP), M. Camille de Rocca Serra, à examiner ces aspects dans tous leurs détails. Peut-être serait-il opportun d'entendre à l'automne, ou au début de l'année prochaine, la nouvelle directrice de la législation fiscale et le directeur général des finances publiques, M. Philippe Parini, sur ces questions, le cas échéant en présence des représentants de la Cour des comptes.

Pour conclure sur le rapport que je viens de présenter, nous aurons tous les ans à pointer ce genre de dysfonctionnements ; j'espère qu'ils se réduiront autant que possible en nombre et en importance.

M. le président Gilles Carrez. Je ferai quelques commentaires généraux.

Les délais de publication des textes d'application se sont considérablement améliorés ces dernières années, mais il est vrai que nous devons rester particulièrement vigilants sur les dispositions que nous adoptons lorsque l'on sent une réticence de l'administration. Il est en effet tout à fait possible à celle-ci de revenir, dans ses instructions, sur la position du législateur – comme le montre l'exemple de la mesure de lissage – ou, si la rédaction du texte de loi est trop précise, de ne pas publier les textes d'application.

S'agissant des relations avec les contribuables, il me paraît indispensable que les textes d'application fiscale concernant les entreprises fassent l'objet d'une concertation en amont, afin qu'ils soient correctement appliqués par la suite. C'est d'ailleurs ce qui se pratique dans la plupart des autres pays. Cela faisait partie des propositions de la commission Fouquet, mais, comme l'a noté le rapporteur général, il faudra du temps pour que celles-ci soient intégralement mises en œuvre. Ce serait en tout cas une véritable novation.

Il me semble que les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, en particulier les entreprises, se sont considérablement améliorées ces dernières années. Internet y est certainement pour beaucoup, mais on note également une plus grande disponibilité de la part des fonctionnaires ; l'interlocuteur est plus facilement identifiable et, en cas de problème, cela permet un traitement plus rapide.

Mme Marie-Christine Dalloz. Je vous rejoins complètement sur ce point, monsieur le président. Dans les territoires, l'administration fiscale est beaucoup plus proche qu'avant. Je ne sais si cela résulte de la fusion des services ou d'une volonté de proximité, mais les particuliers comme les entreprises ont désormais accès à des interlocuteurs identifiables avec lesquels les contacts sont souvent satisfaisants.

La complexité de la loi fiscale est une évidence. Ce qui est plus surprenant, voire ubuesque, c'est qu'on en soit toujours à attendre certains décrets d'application ! Comment se fait-il que l'on puisse faire ainsi traîner les choses en longueur alors qu'un texte a été adopté par le Parlement ? Laisseriez-vous entendre, monsieur le rapporteur général, que l'administration fiscale fait parfois ce qu'elle veut, ignorant même, sur certains points, l'intention du législateur ? Voilà qui serait grave !

M. le rapporteur général. Il existe en effet quelques cas ponctuels – j'en ai cité deux – où l'administration fiscale a pu faire preuve d'une réelle volonté de blocage. Chacun appréciera leur importance – d'autant plus que la suppression du dispositif de lissage est prévue par le collectif budgétaire. Cela étant, il faut dénoncer cette pratique et tâcher d'y remédier. Tel est l'objet de mon rapport.

M. le président Gilles Carrez. La réduction de dix à six ans du délai de rappel fiscal des donations avait été décidée par la loi de finances pour 2006 ; il eût été logique que la loi TEPA d'août 2007, en triplant l'abattement, prévoie aussi un allongement du délai – le dispositif étant sinon trop favorable.

On est revenu sur ce dispositif en juin 2011 seulement, en relevant alors le délai de rappel de six à dix ans. En tant que rapporteur général, je souhaitais éviter toute mesure pouvant être perçue comme rétroactive, afin de maintenir un climat de confiance avec les contribuables. J'ai donc jugé nécessaire de mettre en place une

période transitoire pour ceux qui avaient planifié la transmission par étapes de leur patrimoine à leurs descendants, mais qui n'avaient pas prévu le passage brutal du rapport fiscal de six à dix ans ; j'avais prévu un abattement de 10 % si la donation était faite depuis six à sept ans, de 20 % depuis sept à huit ans, de 30 % depuis huit à neuf ans et de 40 % depuis neuf à dix ans ou plus. L'administration y était totalement opposée – il faut reconnaître que cela avait un coût...

Le dispositif a été finalement adopté, mais nous avons peut-être été insuffisamment précis dans la rédaction. L'administration s'est engouffrée dans la brèche et a vidé le texte de sa substance, en laissant croire, contrairement à ce qui s'était dit en commission et dans l'hémicycle, que la mesure s'appliquait seulement aux barèmes et non aux abattements. Cet exemple montre que, si l'on sent des réticences du côté de l'administration, il convient d'être extrêmement vigilant dans la rédaction.

M. Marc Le Fur. Sur ces questions, peut-être pourrait-on adopter le principe retenu en droit pénal : tout ce qui est à l'avantage de la personne peut être rétroactif, tout ce qui lui porte préjudice ne peut pas l'être, et n'est rétroactif que ce qui relève de la procédure, non du fond.

M. le président Gilles Carrez. C'est un vieux débat. La rétroactivité en matière fiscale ne peut pas s'aligner strictement sur la rétroactivité en matière pénale, sinon on n'aurait plus aucune marge de manœuvre !

M. Marc Le Fur. Pourtant, tel est bien le problème soulevé par la refiscalisation des heures supplémentaires...

M. le rapporteur général. Nous n'allons pas rouvrir le débat, là n'est pas aujourd'hui le sujet !

Mme Karine Berger. S'agissant du fonctionnement de l'administration fiscale, dans les zones les plus denses, la fusion a pu avoir des effets positifs sur la disponibilité des agents, mais dans le territoire rural montagnard où j'ai fait campagne, je ne compte pas le nombre de personnes qui déploreraient que cela ne fonctionnait plus, notamment du fait de la disparition des antennes que les personnes les plus âgées avaient l'habitude de fréquenter.

M. le président Gilles Carrez. J'évoquais les relations avec les entreprises, madame Berger, non les relations avec les particuliers.

Mme Karine Berger. Mais moi aussi, monsieur le président, notamment des PME !

M. Alain Fauré. Étant chef d'entreprise, je peux en parler en connaissance de cause. La seule fois où j'ai vu l'administration fiscale manifester une forme d'empathie envers les contribuables, c'était en 2008, quand il s'était agi de payer les acomptes de l'impôt sur les sociétés : il y avait à Toulouse une personne avec qui nous avons pu négocier des délais de paiement. Passé 2008, cela a été terminé.

Quant à connaître l'identité de son interlocuteur et pouvoir avoir régulièrement affaire à lui, c'est loin d'être la règle : la plupart des agents refusent de donner leur nom, même quand on le leur demande !

Il faudrait vraiment apporter des améliorations dans ce domaine ; c'est d'autant plus important que de nombreuses PME connaissent des problèmes ponctuels de trésorerie et que certaines sont aujourd'hui contraintes à la fermeture pour cette seule et unique raison. Le ministère devrait donner des instructions pour que les administrations soient davantage à leur écoute.

M. le rapporteur général. J'ai pris bonne note de toutes vos remarques, chers collègues. S'agissant des relations de l'administration fiscale aussi bien avec les entreprises qu'avec les particuliers, la situation varie certainement en fonction des territoires ; je propose, ainsi que je l'ai dit, de faire le point à l'automne avec la direction de la législation fiscale et la DGFIP sur les améliorations déjà apportées et sur les marges de progression possibles, afin que celles-ci intensifient leurs efforts en la matière. Je recommande aussi à notre collègue de Rocca Serra de travailler plus précisément sur ce point en tant que rapporteur spécial.

La Commission autorise la publication du rapport sur l'application de la loi fiscale présenté par le rapporteur général.

*

* *