



N° 2692

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 30 juin 2010.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145 du Règlement

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

sur

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

ET PRÉSENTÉ

PAR M. GILLES CARREZ,

Rapporteur général,

Député.

SOMMAIRE

	Pages
INTRODUCTION	11
PREMIÈRE PARTIE : BILAN DE TROIS MESURES FISCALES	13
I.- LES PREMIERS RÉSULTATS DU PLAFONNEMENT DES AVANTAGES FISCAUX PROPRES À L'IMPÔT SUR LE REVENU	16
II.- LE CRÉDIT D'IMPÔT SUR LE REVENU AU TITRE DES INTÉRÊTS D'EMPRUNT	36
III.- LA DÉFISCALISATION DES BIOCARBURANTS	62
DEUXIÈME PARTIE : CONDITIONS JURIDIQUES DE L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE	81
I.- FISCALITÉ DES PERSONNES	84
10.- DISPOSITIONS GÉNÉRALES	85
10-04.- Loi de finances initiale pour 2010	85
<i>Art. 101</i> : Ajustement des modalités de calcul du droit à restitution au titre du bouclier fiscal	85
10-05.- Troisième loi de finances rectificative pour 2009	87
<i>Art. 56</i> : Atténuation de la prise en compte de la totalité des dividendes perçus au dénominateur du bouclier fiscal	87
11.- IMPÔT SUR LE REVENU - DISPOSITIONS GÉNÉRALES	88
11-18.- Loi de finances initiale pour 2009	88
<i>Art. 4</i> : Exonération de l'impôt sur le revenu des primes versées par l'État aux lauréats des prix Nobel ou équivalents	88
<i>Art. 84</i> : Aménagement du régime fiscal applicable au dispositif « Malraux »	88
<i>Art. 85</i> : Aménagement du régime fiscal des monuments historiques	89
<i>Art. 87</i> : Plafonnement des réductions d'impôt obtenues au titre d'investissements réalisés outre-mer	92
<i>Art. 89</i> : Renforcement de l'avantage fiscal attaché au compte épargne codéveloppement	93
<i>Art. 90</i> : Réforme fiscale du régime de la location meublée	95
<i>Art. 91</i> : Plafonnement global de certains avantages fiscaux propres à l'impôt sur le revenu	99
<i>Art. 92</i> : Demi-part des personnes vivant seules ayant élevé un enfant	100
<i>Art. 95</i> : Assouplissement de l'avantage fiscal pour réhabilitation ou gros travaux dans certaines résidences de tourisme	102
<i>Art. 98</i> : Majoration du plafond pour les primo-bénéficiaires de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'emploi d'un salarié à domicile	103
<i>Art. 103</i> : « Verdissement » du crédit d'impôt en faveur de l'acquisition ou de la construction de l'habitation principale	104
<i>Art. 104</i> : Éco-conditionnalité des dispositifs fiscaux en faveur des investissements locatifs	106
<i>Art. 109</i> : Aménagement du crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable	107
<i>Art. 110</i> : Exonération des suppléments de rétrocession d'honoraires au titre des missions à l'étranger	109
<i>Art. 111</i> : Extension du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale	110
<i>Art. 112</i> : Mesures d'incitation à la réalisation d'investissements en faveur de la restructuration foncière forestière	111
11-19.- Loi de finances rectificative pour 2008	113
<i>Art. 25</i> : Régime d'imposition des artistes non résidents	113
<i>Art. 37</i> : Déduction des frais et intérêts d'emprunt pour acquisition de parts ou actions d'une société	114
<i>Art. 86</i> : Augmentation du plafond de la réduction d'impôt pour souscription au capital des PME en phase d'amorçage	116
<i>Art. 87</i> : Prolongation de trois ans de la réduction d'impôt en faveur des SOFICA	119

11-20.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2009.....	120
<i>Art. premier</i> : Crédit d'impôt en faveur des contribuables dont le revenu imposable est inférieur à 12 475 euros par part.....	120
<i>Art. 15</i> : Aligement des conditions d'application de la réduction d'impôt pour investissements dans les anciens secteurs de la location meublée non professionnelle sur les conditions de la réduction d'impôt pour l'investissement locatif.....	121
<i>Art. 19</i> : Déductibilité des rachats d'années d'étude par les salariés relevant d'un régime spécial de sécurité sociale.....	123
11-21.– Loi de finances initiale pour 2010.....	124
<i>Art. 19</i> : Aménagement du régime d'imposition des revenus différés.....	124
<i>Art. 25</i> : Exonération du revenu supplémentaire temporaire d'activité versé dans les DOM.....	125
<i>Art. 81</i> : Abaissement du plafonnement global de certains avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu.....	125
<i>Art. 82</i> : Verdissement graduel de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'investissement locatif « Scellier ».....	126
<i>Art. 83</i> : Assouplissement du zonage de la réduction d'impôt « Scellier ».....	127
<i>Art. 84</i> : Verdissement graduel dans le logement neuf du crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt d'acquisition d'habitation principale.....	127
<i>Art. 85</i> : Fiscalisation d'une partie des indemnités journalières perçues par les victimes d'accident du travail.....	128
<i>Art. 86</i> : Aménagement du régime d'imposition des revenus tirés de la location d'une résidence de tourisme.....	129
<i>Art. 87</i> : Modification du régime de reprise de la réduction d'impôt pour investissement dans une résidence de tourisme.....	129
11-22.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009.....	130
<i>Art. 12</i> : Aménagement de la réduction d'impôt pour investissement dans le logement social outre-mer.....	130
<i>Art. 18</i> : Aligement du traitement fiscal des activités illicites sur les activités occultes.....	131
<i>Art. 19</i> : Lutte contre les activités lucratives non déclarées.....	132
<i>Art. 35</i> : Aménagement du régime du mécénat.....	134
<i>Art. 39</i> : Extension de la réduction d'impôt « Malraux » aux souscriptions de parts de SCPI.....	135
<i>Art. 58</i> : Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable » et report de l'éco-conditionnalité de certains avantages fiscaux.....	136
<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.....	137
11-23.– Première loi de finances rectificative pour 2010.....	138
<i>Art. 15</i> : Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable ».....	138
12.– REVENUS MOBILIERS.....	139
12-01.– Loi de finances initiale pour 2010.....	139
<i>Art. 104</i> : Ouverture du PEA aux titres de SIIC et SCR étrangères.....	139
13.– REVENUS FONCIERS.....	139
13-10.– Loi de finances initiale pour 2008.....	139
<i>Art. 66</i> : Aménagement du dispositif d'encouragement fiscal à l'investissement forestier.....	139
13-11.– Loi de finances rectificative pour 2008.....	140
<i>Art. 85</i> : Plafonnement des charges imputables en cas de démembrements de propriété.....	140
13-12.– Loi de finances initiale pour 2010.....	141
<i>Art. 23</i> : Aménagement du délai de reprise de la réduction d'impôt pour l'investissement dans les résidences de tourisme.....	141
<i>Art. 109</i> : Aménagement des conditions d'imputation sur le revenu global du déficit foncier issu d'un monument historique.....	142

14.– PLUS-VALUES DES PARTICULIERS	142
14-01.– Loi de finances rectificative pour 2005	142
<i>Art. 28</i> : Régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)	142
14-02.– Loi de finances rectificative pour 2006	144
<i>Art. 140</i> : Aménagements apportés au régime des organismes de placement collectif immobilier (OPCI).....	144
14-03.– Loi de finances initiale pour 2008	146
<i>Art. 27</i> : Imposition des plus-values de nature immobilière des non-résidents	146
14-04.– Loi de finances initiale pour 2009	147
<i>Art. 15</i> : Modification du régime fiscal des <i>carried interests</i>	147
14-05.– Loi de finances rectificative pour 2008	151
<i>Art. 43</i> : Exonération des gains réalisés par les associés dits « passifs » de société de personnes	151
II.– FISCALITÉ DES ENTREPRISES	153
22.– B.I.C. et I.S. - DISPOSITIONS PARTICULIÈRES	155
22-14.– Loi de finances initiale pour 2009	155
<i>Art. 21</i> : Régime fiscal des « parachutes dorés »	155
<i>Art. 131</i> : Instauration d'un crédit d'impôt en faveur des entreprises de production cinématographique et audiovisuelle	155
23.– PLUS-VALUES ET PATRIMOINE PROFESSIONNELS	158
23-05.– Loi de finances initiale pour 2005	158
<i>Art. 26</i> : Aménagement du régime de faveur applicable aux sociétés d'investissement immobilier cotées	158
23-06.– Loi de finances rectificative pour 2005	159
<i>Art.34</i> : Pérennisation, élargissement et renforcement du dispositif d'exonération des transmissions de petites entreprises individuelles	159
<i>Art. 37</i> : Simplification du dispositif d'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises individuelles.....	161
23-07.– Loi de finances rectificative pour 2006	163
<i>Art. 138</i> : Aménagements apportés au régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées	163
23-10.– Loi de finances initiale pour 2007	165
<i>Art. 60</i> : Extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque	165
23-11.– Loi de finances initiale pour 2008	166
<i>Art. 26</i> : Aménagement du régime des plus ou moins-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilière pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés	166
<i>Art. 28</i> : Produit des participations distribuées par les SIIC étrangères ou par les SPPICAV	168
23-12.– Loi de finances rectificative pour 2007	169
<i>Art. 35</i> : Extension aux SPPICAV des dispositions applicables aux SIIC	169
23-13.– Loi de finances initiale pour 2009	170
<i>Art. 24</i> : Modification du régime des SIIC	170

23-16.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2009	171
<i>Art. 2</i> : Étalement du profit constaté à l’occasion d’un rachat de créances	171
<i>Art. 3</i> : Étalement de la plus-value en cas de cession à une société de crédit-bail	172
23-17.– Loi de finances initiale pour 2010	173
<i>Art. 12</i> : Aménagement du régime fiscal applicable en cas de cessation ou cession totale de l’activité agricole	173
<i>Art. 31</i> : Neutralisation des opérations d’échange de titres en présence de reports antérieurs	174
23-18.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009	174
<i>Art. 34</i> : Réforme de l’imposition des revenus patrimoniaux des organismes sans but lucratif	174
<i>Art. 41</i> : Option pour le régime SIIC des sociétés détenues conjointement	175
<i>Art. 42</i> : Neutralité des opérations de fusion de SCPI et de SPICAV	176
24.– RÉGIME DE GROUPE	176
24-01.– Loi de finances rectificative pour 2007	176
<i>Art. 53</i> : Aménagement du régime fiscal des groupes de société en faveur des scissions partielles	176
24-02.– Loi de finances initiale pour 2009	178
<i>Art. 22</i> : Imputation des déficits des filiales étrangères d’une PME	178
24-03.– Loi de finances rectificative pour 2008	180
<i>Art. 28</i> : Récupération des déficits par les filiales après disparition du groupe suite à une procédure judiciaire	180
24-04.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009	181
<i>Art. 22</i> : Mesures de lutte contre les États ou territoires non coopératifs et fixant des obligations documentaires relatives à la politique des prix de transfert	181
<i>Art. 33</i> : Aménagement du régime de l’intégration fiscale	186
25.– AUTRES IMPOSITIONS DIRECTES SUR LES ENTREPRISES	188
25-01.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009	188
<i>Art. 89</i> : Modification de la taxe sur la publicité des chaînes de télévision	188
25-02.– Première loi de finances rectificative pour 2010	189
<i>Art. 2</i> : Taxe exceptionnelle sur les bonus	189
III.– TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	193
31.– CHAMP D’APPLICATION	195
31-02.– Première loi de finances rectificative pour 2010	195
<i>Art. 16</i> : Aménagement du régime de la TVA immobilière	195
32.– TAUX	196
32-01.– Loi de finances initiale pour 2010	196
<i>Art. 16</i> : Suppression du taux réduit de TVA sur les équipements de climatisation	196
<i>Art. 17</i> : Application du taux réduit de TVA au logement et à la nourriture fournis dans les lieux de vie et d’accueil	197
33.– OBLIGATIONS DES REDEVABLES – RECOUVREMENT	198
33-01.– Loi de finances initiale pour 2010	198
<i>Art. 102</i> : Transposition de directives relatives à la territorialité des prestations de services soumises à la TVA et au remboursement aux assujettis communautaires par un autre État membre	198

IV.– ENREGISTREMENT - IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE	199
41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT	201
41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005	201
<i>Art. 21</i> : Prise en compte des holdings de reprise dans les engagements collectifs de conservation en matière de donations et de successions	201
41-14.– Loi de finances initiale pour 2008	201
<i>Art. 21</i> : Assimilation à des mutations par décès des réversions d’usufruit	201
41-15.– Loi de finances rectificative pour 2007	202
<i>Art. 31</i> : Maintien de l’exonération des droits de mutation à titre gratuit accordée dans le cadre d’un engagement collectif de conservation en cas de donation	202
<i>Art. 32</i> : Minoration des droits de mutation à titre gratuit en cas de clause de retour conventionnel ou légal	203
41-16.– Loi de finances initiale pour 2009	203
<i>Art. 12</i> : Assouplissement de l’exonération partielle de DMTG liées à un pacte de conservation	203
<i>Art. 82</i> : Application de l’abattement de DMTG entre frères et sœurs aux neveux et nièces venant en représentation	204
41-17.– Loi de finances initiale pour 2010	204
<i>Art. 28</i> : Exonération de droits de mutation par décès des successions des militaires décédés en opérations extérieures	204
<i>Art. 33</i> : Ouverture aux tontiniers de la possibilité d’opter pour le régime des droits de mutation à titre gratuit	205
<i>Art. 34</i> : Aménagement du régime des pactes d’actionnaires ouvrant droit à une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit	205
<i>Art. 35</i> : Relèvement de la limite d’âge applicable à l’exonération des dons manuels	206
<i>Art. 36</i> : Restitution en cas de clause de retour conventionnel	207
44.– ENREGISTREMENT, DROITS DE TIMBRE - DROITS DIVERS	207
44-07.– Loi de finances initiale pour 2007	207
<i>Art. 25</i> : Allègement de la taxation des jeux automatiques installés dans les lieux publics	207
44-09.– Loi de finances rectificative pour 2008	208
<i>Art. 39</i> : Droits d’enregistrement applicables aux réductions de capital	208
44-10.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009	208
<i>Art. 54</i> : Volet fiscal de la réforme portant fusion des professions d’avocats et d’avoués	208
45.– IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE	209
45-02.– Loi de finances initiale pour 2008	209
<i>Art. 15</i> : Assouplissement des dispositifs existant en matière de mutation à titre gratuit et d’impôt de solidarité sur la fortune en faveur des entreprises	209
45-03.– Loi de finances rectificative pour 2007	211
<i>Art. 41</i> : Maintien de l’abattement de 75 % sur l’impôt de solidarité sur la fortune en présence d’un pacte d’actionnaires en cas de donation ou de cession de titres de sociétés interposées entre associés	211
45-04.– Loi de finances initiale pour 2009	211
<i>Art. 40</i> : Exonération de la valeur de capitalisation des rentes viagères	211
<i>Art. 105</i> : Éligibilité à la réduction d’ISF des dons aux groupements d’employeurs pour l’insertion et la qualification	212
<i>Art. 106</i> : Encadrement de l’éligibilité des holdings à la réduction d’ISF	212
45-05.– Loi de finances initiale pour 2010	214
<i>Art. 20</i> : Aménagement de la réduction d’ISF en faveur des investissements dans les PME	214

V.– FISCALITÉ LOCALE	217
51.– TAXES FONCIÈRES.....	219
51-01.– Loi de finances initiale pour 2009.....	219
<i>Art. 113</i> : Exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des terrains agricoles exploités selon le mode de production biologique.....	219
52.– TAXE D'HABITATION.....	220
52-03.– Loi de finances initiale pour 2006.....	220
<i>Art. 92</i> : Résidences mobiles terrestres.....	220
52-04.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009.....	221
<i>Art. 102</i> : Dégrevement partiel et temporaire de taxe d'habitation en cas de relogement dans le cadre d'une démolition en zone ANRU.....	222
54.– TAXE PROFESSIONNELLE, CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE ET IMPOSITIONS FORFAITAIRES SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAU.....	222
54-12.– Loi de finances rectificative pour 2008.....	222
<i>Art. 100</i> : Valeur locative des immeubles acquis par levée d'option d'un crédit bail.....	222
<i>Art. 101</i> : Évaluation des établissements industriels pour l'établissement des impositions directes locales.....	223
<i>Art. 109</i> : Exonération de la taxe professionnelle pour les filiales des éditeurs de presse périodique écrite.....	224
<i>Art. 110</i> : Réduction de la valeur locative pour les immeubles de logements issus de la transformation de locaux industriels.....	225
54-13.– Loi de finances initiale pour 2010.....	226
<i>Art. 2</i> : Suppression de la taxe professionnelle et réforme de la fiscalité locale.....	226
54-14.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009.....	230
<i>Art. 15</i> : Exonération de CFE et de CVAE au bénéfice des organismes HLM.....	230
<i>Art. 50</i> : Régime d'exonération de cotisation foncière des entreprises des établissements de spectacles cinématographiques.....	230
55.– DISPOSITIONS COMMUNES ET TAXES LOCALES DIVERSES.....	231
55-11.– Loi de finances rectificative pour 2007.....	231
<i>Art. 27</i> : Allègement de la fiscalité locale au profit des personnes hébergées en maison de retraite.....	231
<i>Art. 71</i> : Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales.....	232
<i>Art. 73</i> : Réforme des taxes sur la publicité.....	234
<i>Art. 75</i> : Partage de la taxe sur les spectacles.....	235
55-14.– Loi de finances initiale pour 2010.....	236
<i>Art. 94</i> : Création au profit des conseils régionaux d'une faculté d'augmenter la taxe intérieure de consommation sur le gazole et les supercarburants pour financer des projets d'infrastructures de transport.....	236
<i>Art. 97</i> : Modernisation du régime de la taxe de balayage.....	237
VII.– FISCALITÉ AGRICOLE	239
70-02.– Loi de finances rectificative pour 2008.....	241
<i>Art. 78</i> : Réforme de la déduction pour aléas.....	241
70-03.– Loi de finances initiale pour 2010.....	243
<i>Art. 91</i> : Élargissement du champ de la déduction pour aléas aux aléas d'origine économique.....	243

VIII.– FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT	245
80-13.– Loi de finances initiale pour 2009.....	247
<i>Art. 30</i> : Modalités de collecte des déchets des pharmacies.....	247
<i>Art. 33</i> : Familiarisation du malus automobile.....	247
80-14.– Loi de finances rectificative pour 2008.....	248
<i>Art. 75</i> : Annualisation du malus automobile pour les voitures les plus polluantes.....	248
IX.– RECOUVREMENT – CONTRÔLE	249
90-11.– Loi de finances rectificative pour 2007	251
<i>Art. 22</i> : Levée du secret fiscal au profit des services de renseignement	251
90-12.– Loi de finances rectificative pour 2008	251
<i>Art. 46</i> : Légalisation de la procédure de rescrit valeur	251
<i>Art. 48</i> : Extension du régime d'approbation implicite pour la définition catégorielle des revenus professionnels	252
<i>Art. 50</i> : Création d'un recours en matière de rescrit	253
<i>Art. 52</i> : Dispositif de lutte contre la fraude fiscale <i>via</i> les paradis fiscaux	254
<i>Art. 66</i> : Simplification du sursis de paiement	255
90-13.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009	256
<i>Art. 20</i> : Contrôle des organismes percevant des dons ouvrant droit à des avantages fiscaux	256
<i>Art. 23</i> : Procédure judiciaire d'enquête fiscale	257
<i>Art. 26</i> : Création d'une obligation de transmission de la DEB par voie électronique pour les grandes entreprises	258
<i>Art. 27</i> : 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	259
<i>Art. 29</i> : Extension du champ des téléprocédures en matière de TVA, d'impôt sur les sociétés et de taxe sur les salaires.....	260
<i>Art. 72</i> : Mise en conformité des règles fiscales applicables aux assureurs étrangers avec la jurisprudence communautaire	261
<i>Art. 112</i> : Renforcement des échanges d'informations entre l'administration fiscale et les professions médicales.....	261
<i>Art. 113</i> : Renforcement des échanges d'informations entre l'administration fiscale et les établissements publics à caractère administratif	262
ANNEXE	265
EXAMEN EN COMMISSION	271

INTRODUCTION

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

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

Le présent rapport a donc deux objectifs :

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

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

PREMIÈRE PARTIE : BILAN DE TROIS MESURES FISCALES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le plan de relance voté dans **la première loi de finances rectificative pour 2009** a injecté 26 milliards d’euros dans l’économie nationale, soit environ 1,3 % du PIB. Ce plan met particulièrement l’accent sur l’investissement. Deux priorités ont été privilégiées :

– le soutien à la trésorerie des entreprises (11,4 milliards d’euros), notamment par une anticipation du versement de leurs créances fiscales ;

– le renforcement de l’investissement productif, par une accélération des investissements publics pour 10,6 milliards d’euros.

La loi de finances pour 2010 a profondément réformé la taxe professionnelle. Attendue depuis plus de 25 ans, cette réforme vise à faire de cette taxe un impôt moderne. En remplaçant l’actuelle taxe par une cotisation foncière et une cotisation sur la valeur ajoutée, elle supprime l’imposition des biens et équipements productifs des entreprises. La réforme se traduit par un allègement de la fiscalité des entreprises, pour créer le choc de compétitivité nécessaire à la sortie de crise.

La perte de ressources des collectivités territoriales sera strictement compensée par :

– un transfert d’impôts aujourd’hui perçus par l’État (frais d’assiette et de recouvrement des impôts locaux, taxe spéciale sur les conventions d’assurances, taxe sur les surfaces commerciales et une part des droits de mutation) ;

– une augmentation des dotations budgétaires et la mise en place de fonds de compensation et de péréquation.

Enfin, les mesures relatives aux paradis fiscaux contenues dans **la troisième loi de finances rectificative pour 2009** placent la France à la tête de la lutte contre l’évasion et la fraude fiscales, et contribueront à renforcer les positions qu’elle défend en la matière sur la scène internationale. Elles reprennent les propositions de la mission d’information de la commission des Finances. Ces mesures s’organisent autour de quatre volets :

– la constitution d’une liste française des États non coopératifs ;

– un accroissement de la taxation des flux entre la France et les États non coopératifs ;

– l’obligation assignée aux entreprises de documenter précisément leurs prix de transfert ;

– l’instauration d’une procédure d’enquête judiciaire fiscale, destinée à doter la France de moyens d’investigation à la hauteur de la complexité de la fraude fiscale à travers des États non coopératifs. L’habilitation d’agents des services fiscaux disposant de la qualité d’officiers de police judiciaire et agissant sous l’autorité d’un magistrat donnera une plus grande efficacité aux enquêtes conduites en matière fiscale.

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

I.- LES PREMIERS RÉSULTATS DU PLAFONNEMENT DES AVANTAGES FISCAUX PROPRES À L'IMPÔT SUR LE REVENU

À l'initiative de l'Assemblée nationale, l'article 91 de la loi de finances pour 2009 n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 prévoit, par l'introduction du nouvel article 200-0 A dans le code général des impôts (CGI), que le total de certains avantages fiscaux relatifs à l'impôt sur le revenu ne pourra procurer une réduction de l'impôt dû par le foyer concerné supérieure à 25 000 euros majoré de 10 % du revenu imposable. Cette mesure s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2009. Ces deux parts ont été abaissées respectivement à 20 000 euros et 8 % dès la loi finances pour 2010 n° 2009-1973 du 30 décembre 2009 (article 81) et le nouveau plafond ainsi défini s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2010.

Par conséquent, tout avantage supérieur au plafonnement global ainsi déterminé ne permet plus de minorer l'imposition du contribuable. L'objectif poursuivi est d'empêcher des personnes bénéficiant de hauts revenus d'annuler totalement leur imposition par l'utilisation excessive de certaines niches fiscales grâce à la fixation du montant maximal que peut atteindre la réduction d'impôt ainsi obtenue.

Bien que de création récente, la multiplication des références à ce dispositif dans le débat public confirme qu'il constitue un marqueur politique important. Sa création, accompagnée de la transformation systématique des mesures d'assiette en réduction d'impôt, s'inscrit dans une démarche de transparence accrue au regard de l'utilisation des différents avantages fiscaux. Les débats autour du niveau et du périmètre du plafonnement soulèvent deux types d'interrogations :

– des interrogations de principe relatives à l'équité entre les contribuables dans l'accès à la dépense fiscale et à la minoration de leur imposition en fonction de leurs facultés contributives ;

– des interrogations techniques au regard de la qualité de l'évaluation des différentes niches, comprises ou non dans le plafonnement global.

Un premier bilan de cette initiative parlementaire est nécessaire dans le contexte actuel de réflexion sur le niveau de la contribution aux recettes publiques des foyers fiscaux en fonction du montant et de la nature de leurs revenus. Cependant, le caractère parcellaire des informations transmises par le Gouvernement ne permet pas de faire reposer cet exercice sur des données chiffrées fiables et empêche de porter une appréciation complète des effets du plafonnement. Ce constat repose principalement sur le caractère récent du dispositif, modifié au bout d'un an d'application, et dont les effets ne peuvent s'analyser finement en l'absence des déclarations de 2010 pour les revenus 2009. Néanmoins, on peut regretter que les projections pour la période 2010-2013 soient

réalisées non pas sur la base des revenus de 2008, mais sur ceux de 2007 (modifiés afin de tenir compte de l'inflation des revenus entre 2007 et 2009), et que dans le cadre de la production de nouvelles données pour la réalisation de ce commentaire, ce biais soit maintenu. Il est vrai que ni les revenus de 2007, ni les revenus de 2008 ne permettent de prendre en compte les transformations de mesures d'assiette en réductions d'impôt et la mise en place du plafonnement global et que, par conséquent, ils ne reflètent pas les ajustements que ces réformes ont introduits dans l'utilisation des avantages fiscaux. Cet état de fait qui est valable pour toute évaluation des effets à venir d'un dispositif récent est cependant aggravé par ce défaut d'actualisation et l'absence de tout retraitement des données disponibles au regard de l'introduction de paramètres nouveaux.

Par ailleurs, le manque de données brutes fiables sur la situation fiscale des contribuables et leur recours, niche à niche, à la dépense fiscale, empêche le recoupement des différentes sources disponibles sur ce sujet. Or, les données contenues dans le Voies et moyens, certes améliorées chaque année, ne sont pas suffisamment précises, tandis que les méthodes d'évaluation peuvent être contestables. Par conséquent, l'analyse des niches comprises dans le périmètre du plafonnement global et de leur utilisation par différentes catégories de contribuables n'est pas satisfaisante, même en l'absence de l'application du plafonnement qui est plus délicate à projeter. Il est donc difficile d'apporter des éléments concluants sur ces sujets au regard de l'information disponible.

Ces limites se retrouvent également dans l'absence de parution des instructions fiscales relatives à l'application du plafonnement global comme à celle des plafonnements spécifiques créés concomitamment.

Malgré ces remarques préliminaires, l'analyse des arbitrages qui ont présidé à la mise en œuvre du plafonnement global et de leur importance dans les débats actuels relatifs au traitement des niches permet de souligner les effets attendus de ce dispositif et d'envisager certaines évolutions.

A.— UN OBJECTIF DE MAÎTRISE DE L'OPTIMISATION FISCALE

Le plafonnement global a été créé afin de mettre un terme aux conduites d'optimisation fiscale les plus excessives grâce à la fixation d'une limite au recours à la dépense fiscale, fonctionnant comme une imposition minimale pour les contribuables disposant d'un certain niveau de revenu imposable. Par ailleurs, il a également été conçu en réaction au coût de certaines dépenses fiscales, même s'il ne constitue pas une mesure de rendement.

1.– Les enjeux liés à la création du plafonnement global

a) Le plafonnement global participe pleinement à une politique fiscale qui, depuis deux ans, vise à mieux répondre aux objectifs d'équité entre les contribuables et de maîtrise de la dépense fiscale.

La politique fiscale menée ces deux dernières années a connu une inflexion en matière de traitement de la dépense fiscale. Le plafonnement global a été créé à la suite d'une proposition de la mission d'information sur la dépense fiscale ⁽¹⁾, réalisée de façon transpartisane, et visant à assurer que la multiplication des niches ne mette pas à mal l'équité entre contribuables aux niveaux de revenu très disparates, mais bénéficiant potentiellement des mêmes avantages fiscaux. La création du plafonnement global s'inscrit ainsi dans une démarche plus générale de révision du niveau d'utilisation des niches, complétée par :

– la transformation des mesures d'assiette en mesures de réduction d'impôt plafonnées (la seule exception demeurant le régime applicable aux monuments historiques) ;

– la mise en place de plafonnements spécifiques sur les niches fiscales les plus coûteuses ;

– l'amélioration de l'information relative à la création ou à la suppression de niches.

L'introduction de ces différentes mesures appliquées à un ensemble de niches venant en réduction de l'impôt brut a permis de modérer les deux principaux vecteurs de la défiscalisation, à savoir le recours à des dépenses fiscales non plafonnées ou dont le plafond reste très élevé et le cumul excessif de différentes dépenses.

(1) Rapport d'information n° 946, « Maîtriser la dépense fiscale pour un impôt plus juste et plus efficace », juin 2008, de MM. Didier Migaud, Gilles Carrez, Jean-Pierre Brard, Jérôme Cahuzac, Charles de Courson et Gaël Yanno.

**Présentation de la dépense fiscale relative à l'impôt sur le revenu
et de l'objectif de maîtrise de son coût**

Les avantages fiscaux relatifs à l'impôt sur le revenu constituent l'ensemble le plus important (en termes de nombre et de coût) des dépenses fiscales présentées dans le fascicule « Voies et moyens ». Sur un montant total de 74,8 milliards d'euros pour 468 dépenses fiscales, le montant de celles propres à l'impôt sur le revenu est de 37,5 milliards d'euros, soit un peu plus de 50 % de l'ensemble des dépenses.

VENTILATION DU COÛT DES DÉPENSES FISCALES PAR TYPE D'IMPÔT

	Mds€	%
Impôt sur le revenu (hors mesures communes IR-IS)	37,5	50,16 %
TVA	17,2	23,01 %
Impôt sur les bénéfices (yc IR)	10,2	13,64 %
Taxes intérieures énergétiques	3,1	4,18 %
Droits d'enregistrement	2,7	3,61 %
Impôts locaux	2,2	2,99 %
ISF	1,1	1,47 %
Divers	0,7	0,94 %
Total	74,8	100 %

Source : Fascicule « Voies et moyens » pour 2010, tome II

Le tableau suivant retrace l'augmentation de la dépense fiscale propre à l'impôt sur le revenu depuis 2007 (+ 14,7 %, dont une augmentation de 26,4 % du coût des crédits d'impôt).

**VENTILATION DU COÛT DES DÉPENSES FISCALES RELATIVES À L'IMPÔT SUR LE
REVENU PAR TYPE DE DÉPENSE**

(en milliards d'euros)

	Coût 2007	Coût 2008	Coût 2009	Coût 2010
Impôt sur le revenu	32	34,5	38,9	37,5
– dont crédit d'impôt	7,8	9,8	12	10,6
– dont réduction d'impôt	5	4,3	4,5	4,8

Source : Fascicule « Voies et moyens » pour 2010, tome II

Cette évolution est à apprécier au regard de celle du produit net de l'impôt sur le revenu qui correspond à 49 milliards d'euros pour 2010.

ÉVOLUTION DU PRODUIT NET DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

(en milliards d'euros)

	2007	2008	2009	2010
Impôt sur le revenu	48,5	50,7	50,4	48,9

Par ailleurs, le recours à la création de nouvelles niches fiscales dans des véhicules législatifs très différents et la difficulté de modifier ces mesures une fois adoptées, légitiment d'autant plus le recours à des outils transversaux comme le plafonnement global.

Ainsi, en 2009, vingt-quatre dispositifs propres à l'impôt sur le revenu (dont trois peuvent s'appliquer à l'impôt sur les sociétés selon la préférence du contribuable) ont été supprimés ou réduits pour une économie de 3,48 milliards d'euros, tandis que trente et un ont été créés ou augmentés (dont six concernent également l'impôt sur les sociétés) pour un coût de 5,65 milliards d'euros, soit un solde de négatif de 2,17 milliards d'euros.

b) Le plafonnement global agit comme un impôt minimum sur une assiette réduite pour les contribuables disposant de hauts revenus imposables au barème

Le choix d'instaurer un plafonnement global répondait à la préoccupation de disposer d'un outil simple, applicable à une catégorie de contribuables limitée qui utilisent de manière excessive des niches identifiées.

On constate donc qu'il existe trois facteurs conditionnant l'application du plafonnement, soit :

– le niveau de revenu du foyer (la part fixe de 20 000 euros agissant comme une franchise pour les foyers disposant de revenus imposés pour un montant inférieur) ;

– le niveau du montant des avantages fiscaux cumulés au regard du revenu du foyer (la combinaison de la part forfaitaire et de la part proportionnelle, soit 20 000 euros et 8% du revenu) ;

– l'objectif poursuivi par la dépense fiscale, soit orienter l'épargne vers certains investissements économiques ou encourager le recours à des prestations.

Par conséquent, le nombre de foyers concernés est extrêmement réduit, ce qui est en adéquation avec l'objectif de s'opposer aux situations d'optimisation fiscale excessives du fait de l'utilisation de niches ciblées, qui ne concernent que peu de contribuables.

Ce constat permet de souligner la principale différence entre le plafonnement global et l'impôt minimal, qui avait été présenté comme alternative dans le cadre de la mission d'information. Contrairement à un tel impôt qui, pour être cohérent, devrait porter sur une assiette large d'avantages fiscaux et de contribuables afin de garantir le paiement effectif d'une imposition minimale, le plafonnement global ne s'oppose pas à l'annulation ou à la forte réduction d'impôt de tout contribuable qui soit dispose de revenus d'activité élevés mais bénéficie d'une réduction d'impôt importante au titre de situations subies, soit dispose de revenus plus modestes et bénéficie des niches fiscales de son choix pour un montant proche ou à hauteur de son imposition.

Le choix du plafonnement global repose donc sur l'acceptation de la légitimité de la dépense fiscale comme outil au service des contribuables pour optimiser leur imposition, dans le respect de certaines conditions.

Par ailleurs, le plafonnement global est adapté à la complexité de l'impôt sur le revenu qui, du fait de la prise en compte de situations particulières est fortement mité par des modes de calcul dérogatoires du droit commun et des avantages fiscaux aux modalités d'application très différentes. Inversement, la perspective d'un impôt minimal, dans le cadre d'un réajustement équitable des obligations contributives des foyers, nécessiterait sans doute la prise en compte d'une assiette de revenus correspondant davantage à la réalité des revenus perçus.

Au-delà de toutes les contraintes techniques à résoudre pour que son application satisfasse la jurisprudence constitutionnelle selon laquelle le degré de complexité d'un dispositif fiscal doit être proportionné à l'intérêt général qui en découle, l'introduction de ce plancher d'imposition s'inscrirait plus rationnellement dans une refonte générale de l'imposition des ménages, dont il souligne les limites actuelles et auxquelles le plafonnement global n'a vocation qu'à répondre partiellement.

2.– Les modalités retenues pour l'application du plafonnement global

a) Le calcul du plafonnement global

L'appréciation du ratio entre le revenu imposable et le montant des avantages à l'impôt se fonde sur un revenu entendu comme le revenu net imposable soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, après déduction des charges et des abattements déductibles au titre du revenu global, ainsi que des déficits globaux des années antérieures.

Un système de double liquidation est appliqué afin d'obtenir la différence entre la cotisation d'impôt minorée par les avantages fiscaux et celle qui aurait été versée en dehors de l'application des niches fiscales incluses dans le périmètre du plafonnement. Si cette différence excède le cumul de 20 000 euros d'impôt et de 8% du revenu imposable du contribuable, le montant résultant du plafonnement s'ajoute à l'imposition du contribuable. Par ailleurs, l'avantage en impôt, ainsi réintégré dans l'imposition du contribuable, est définitivement perdu.

EXEMPLE DE DOUBLE LIQUIDATION POUR UN CÉLIBATAIRE DISPOSANT D'UN REVENU DE 150 000 EUROS NET IMPOSABLES ⁽¹⁾

	Cotisation d'impôt de droit commun	Cotisation théorique sans application des avantages fiscaux compris dans le plafonnement global	Cotisation résultant de l'application du plafonnement global
Impôt brut	42 960	42 960	42 960
Réduction d'impôt au titre de dons (non incluse dans le plafonnement)	3 500	3 500	3 500
Réduction d'impôt au titre de plusieurs investissements en outre-mer (incluse dans le plafonnement)	38 000	-	32 000
Impôt dû	1 460	39 460	7 460

Par ailleurs, le calcul du plafonnement global s'applique de la même façon pour tous les foyers fiscaux, quelle que soit leur composition ou la qualité du bénéficiaire de l'avantage fiscal. Néanmoins, la prise en compte du minimum d'imposition à annuler au titre des avantages fiscaux obtenus (soit 20 000 euros + 8 % des revenus) pour la détermination du plafonnement à respecter entraîne une certaine progressivité du seuil de reprise de l'avantage en fonction de cette composition.

(1) Ces montants approchent les montants réels et sont calculés sur la base des modalités applicables aux revenus de 2009.

RÉPARTITION DES SEUILS DE REVENUS DÉCLENCHANT L'APPLICATION DU PLAFONNEMENT GLOBAL EN FONCTION DE LA COMPOSITION DU FOYER ⁽¹⁾

en euros

	Revenu minimum pour l'application du plafonnement global	Impôt théorique en l'absence d'application des avantages fiscaux compris dans le plafonnement	Seuil d'application du plafonnement global
Célibataire (1 part)	117 000	29 658	29 360
Couple (2 parts)	162 000	33 395	32 960
Couple avec 1 enfant (2,5 parts)	170 000	33 974	33 600
Couple avec 2 enfants (3 parts)	178 000	34 553	34 240

On peut constater que la variation du seuil d'application du plafonnement global évolue peu en fonction de la composition familiale (+ 14 %) pour ces niveaux de revenu.

L'articulation entre le plafonnement global et le plafonnement spécifique des réductions d'impôt au titre d'investissements en outre-mer

Le calcul de l'imposition due après application du plafonnement global peut également intervenir à la suite d'un premier plafonnement.

Parallèlement à l'encadrement de régimes très favorables aux contribuables réalisant des investissements (à l'instar de ceux des monuments historiques, de l'investissement locatif ou de certains statuts comme les loueurs en meublé non professionnels), un plafonnement spécifique a été introduit afin de modérer le recours aux réductions d'impôt obtenues au titre de l'ensemble des investissements réalisés en outre-mer (en application des articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C).

Introduit par l'article 87 de la loi de finances pour 2009 et codifié à l'article 199 *undecies* D du CGI, ce plafonnement est fixé à la somme de 40 000 euros par an pour un même foyer ou, sur option du contribuable et si ce montant est plus élevé, à 15 % du revenu du foyer. Il est calculé, le cas échéant, net de rétrocessions.

Ce plafonnement est indépendant du plafonnement global. Néanmoins, dans le cas d'une application conjointe, le plafonnement outre-mer s'applique en premier. Les modalités précises de cette articulation devraient être présentées dans le cadre de la parution des instructions fiscales dédiées.

Exemple :

Un contribuable disposant d'un revenu de 150 000 euros bénéficie de 42 000 euros de réduction d'impôt au titre d'investissements en outre-mer, qui lui permettraient, en l'absence de tout plafonnement, d'annuler totalement son imposition fixée à 42 030 euros. Le plafonnement spécifique s'applique en premier et limite l'avantage fiscal au montant maximal de 40 000 euros. À ce stade, l'impôt dû par le contribuable serait de 2 030 euros.

Au titre du plafonnement global, ce contribuable ne peut néanmoins bénéficier que d'un avantage limité à 32 000 euros (20 000 + 8 % de 150 000). L'excédent de réduction, soit 8 000 euros (40 000 – 32 000), est perdu et son imposition finale est de 10 030 euros.

(1) *Idem.*

b) Les avantages fiscaux entrant dans le champ du plafonnement global

Deux types d'exclusion du périmètre d'application du plafonnement global permettent de déterminer les dépenses fiscales auxquelles il se rapporte. La première concerne les avantages fiscaux obtenus avant le 1^{er} janvier 2009 et traduit la volonté de respecter le principe de non rétroactivité de la norme fiscale. Par conséquent, le plafonnement ne concerne que les avantages fiscaux accordés au titre investissements réalisés à compter de cette date. Une disposition équivalente a été prise pour les investissements réalisés avant le 1^{er} janvier 2010 du fait de la modification du dispositif en loi de finances pour 2010. La seconde exclusion concerne les avantages fiscaux relatifs à des situations subies ou qui ne constituent pas la contrepartie d'un investissement ou d'une prestation.

- *La prise en compte des seuls avantages fiscaux obtenus à compter du 1^{er} janvier 2009 pour l'ancien plafonnement et à compter du 1^{er} janvier 2010 pour le nouveau plafonnement*

Le plafonnement global s'applique pour la première fois aux déductions, imputations ou restitutions au titre d'avantages fiscaux portant sur des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1^{er} janvier 2009 pour le plafonnement tel que défini en loi de finances pour 2009 et à compter du 1^{er} janvier 2010 pour le plafonnement renforcé voté en loi de finances pour 2010. Les reports ou étalements éventuels sont intégrés dans le total de l'avantage en impôt ne pouvant être dépassé. Cependant, si ces derniers résultent de réductions d'impôt acquises avant 2009 ou avant 2010 selon le plafond appliqué, ils ne sont pas pris en compte.

Deux dispositions spécifiques aux investissements immobiliers en métropole ou aux investissements ultramarins modifient néanmoins ces règles d'entrée en vigueur afin de ne pas bouleverser l'équilibre économique de certains investissements.

– Investissements locatifs immobiliers en métropole :

Dans le cas d'un investissement locatif bénéficiant de l'amortissement « Robien » ou « Borloo neuf », le plafonnement ne s'applique qu'aux logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement au 1^{er} janvier 2009, aux logements qui ont fait l'objet d'une ouverture de chantier à cette date, aux locaux transformés en locaux d'habitation ou aux logements réhabilités en vue de leur conférer des caractéristiques techniques voisines de celles de logements neufs à cette même date. De même, le respect de la règle de plafonnement s'apprécie en prenant en compte les seules souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de SCPI réalisés à cette date.

Ces modalités d'entrée en vigueur ont été adaptées dans le cadre de l'adoption du plafonnement renforcé, afin de prendre en compte la réforme menée dans ce secteur de dépense fiscale. Ainsi, continuent de bénéficier de l'ancien plafonnement global, la réduction d'impôt au titre d'investissements locatifs non professionnels dans des résidences meublées pour lesquels une promesse d'achat a été conclue avant le 1^{er} janvier 2010, ainsi que la réduction d'impôt « Scellier » obtenue au titre de l'acquisition de logements ou de locaux pour lesquels une promesse d'achat aurait été conclue dans les mêmes délais.

– Investissements en outre-mer :

En matière d'investissements ultramarins, les règles d'entrée en vigueur dérogatoires sont les mêmes pour l'un et l'autre des plafonnements. Seules seront prises en compte les réductions au titre d'investissements dont l'agrément ou l'autorisation préalable est parvenue à l'administration après le 1^{er} janvier 2009 ou le 1^{er} janvier 2010, des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une ouverture de chantier après ces dates, des acquisitions de biens meubles corporels livrés à compter de ces dates ⁽¹⁾ et des travaux de réhabilitation d'immeubles engagés après ces dates ⁽²⁾.

Le législateur a ainsi souhaité respecter le principe de non rétroactivité de la norme fiscale afin de ne pas pénaliser les contribuables ayant réalisé des investissements dans des conditions plus favorables que celles résultant des dispositions des lois de finances pour 2009 et 2010.

Les premiers résultats du plafonnement global sont à apprécier au regard de son application limitée au flux des dépenses concernées et l'on peut considérer que, lorsque les avantages fiscaux accordés au titre d'années antérieures à sa création arriveront à leur terme, il sera possible d'observer les premiers effets de ce dispositif sur le coût de ces avantages et les choix de cumul opérés par les contribuables.

- *Un champ d'application limité à la dépense fiscale à caractère économique*

La détermination du périmètre des niches incluses dans le plafonnement global repose sur l'exclusion explicite à l'article 200-0 A du CGI des dispositifs accordés au titre d'une situation subie (situation familiale, situation professionnelle...). À ceux-ci s'ajoutent les avantages liés à la poursuite d'un intérêt général sans contrepartie. Cette distinction doit en principe permettre d'assurer une certaine équité fiscale entre les contribuables dont les dépenses subies sont importantes et ceux dont l'épargne est majoritairement tournée vers des investissements économiques. En effet, l'objet du plafonnement n'est pas de

(1) À l'exception de ceux commandés avant cette date et pour lesquels un acompte d'au moins 50 % a été versé.

(2) À l'exception de ceux pour lesquels des acomptes d'au moins 50 % ont été versés avant cette date.

réduire en soi le recours à la dépense fiscale (bien qu'il y participe indirectement), mais d'assurer que ce recours ne soit pas excessif au point d'annuler l'imposition de contribuables qui disposent de revenus importants et ne sont pas soumis à des situations subies.

Ainsi, sont concernés par ce dispositif les amortissements « Robien » et « Borloo neuf » prévus aux articles 31 et 31 *bis* du CGI, ainsi que l'ensemble des réductions d'impôts ou crédits d'impôts, à l'exception des avantages fiscaux suivants :

Avantages fiscaux exclus du champ d'application du plafonnement global en application de l'article 200-0 A du CGI

- la réduction d'impôt accordée aux adhérents de centres de gestion ou d'associations agréés (art. 199 *quater* B) ;
- la réduction d'impôt au titre des cotisations versées aux organisations syndicales (art. 199 *quater* C) ;
- la réduction d'impôt au titre des frais de scolarité d'enfants étudiants (art. 199 *quater* F) ;
- la réduction d'impôt accordée au titre de certaines primes d'assurance (art. 199 *septies*) ;
- la réduction d'impôt au titre d'emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise non cotée (art. 199 *terdecies*-0 B) ;
- la réduction d'impôt au titre des frais de dépendance et d'hébergement pour les personnes dépendantes accueillies en établissement spécialisé (art. 199 *quindécies*) ;
- la réduction d'impôt au titre des prestations compensatoires réglées en capital ou par attribution d'un bien ou d'un droit (art. 199 *octodécies*) ;
- la réduction d'impôt au titre des intérêts du différé de paiement accordé lors de la transmission d'une exploitation agricole (art. 199 *vicies* A) ;
- la réduction d'impôt au titre des dons faits par les particuliers (art. 200 et 200 *bis*) ;
- le crédit d'impôt pour l'acquisition de certains équipements de l'habitation principale (art. 200 *quater* A) ;
- la prime pour l'emploi (art. 200 *sexies*) ;
- la réduction d'impôt au titre de l'aide apportée à certains créateurs d'entreprise (art. 200 *octies*) ;
- la réduction d'impôt au titre des cotisations versées aux associations syndicales chargées du défrichement forestier (art. 200 *decies* A) ;
- le crédit d'impôt au titre des dépenses de remplacement pour congé de certains exploitants agricoles (art. 200 *undécies*) ;
- les réductions d'impôt pour le mécénat des entreprises (art. 238 *bis*) et pour l'acquisition de certains biens culturels (art. 238 *bis*-0 AB) ;
- les réductions d'impôt liées à l'application du quotient familial (2 de l'article 197), à la réfaction d'impôt dans les DOM (3 de l'article 197) et à la décote (4 de l'article 197).
- Les crédits d'impôt neutralisant la double imposition au titre des impôts retenus à la source à l'étranger (art. 199 *ter* et crédits d'impôt prévus par des conventions internationales) ;
- les crédits d'impôt communs à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés, comme le crédit d'impôt pour dépenses de recherche (articles 199 *ter* B à 199 *quater* A figurant au 1° du II de la section V du chapitre I du titre premier de la première partie du livre premier du CGI) ;

De la même façon, ne sont pas concernés les charges déductibles du revenu global (telles que celles liées au régime des monuments historiques) et les avantages intervenant pour la détermination des revenus nets catégoriels, puisque le revenu pris en compte est le revenu net global imposable.

Cette liste est susceptible d'évoluer en réaction à la création de nouveaux avantages fiscaux ou de l'élargissement éventuel du champ d'application du plafonnement global (en ce sens, il serait envisageable d'y inclure la réduction d'impôt au titre des dons). Le montant total des dispositions exclues du plafonnement global est de 7,43 milliards d'euros en dehors du coût des crédits

d'impôts neutralisant la double imposition, des réductions d'impôt liées à l'application du quotient familial et des crédits d'impôt communs à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés (qui représentent à eux seuls 8,8 milliards d'euros).

Cette dernière exception illustre une des limites du plafonnement de l'utilisation des niches, quel que soit le dispositif adopté. Une réduction de l'avantage obtenu a pour conséquence de favoriser un report des contribuables d'un impôt sur l'autre. Cet exemple montre la nécessité d'adapter le plafonnement global aux caractéristiques très particulières de l'impôt sur le revenu auquel il est difficile d'appliquer des dispositifs transversaux sans multiplier les effets indirects liés à la multitude d'exceptions dont il fait l'objet.

Sur la base des éléments disponibles dans le « Voies et moyens » consacré aux dépenses fiscales, annexé au projet de loi de finances pour 2010, le montant cumulé des réductions d'impôts et crédits d'impôts pris en compte par le plafonnement global correspond à 10,82 milliards d'euros. Ce résultat est obtenu en prenant en compte le coût des avantages fiscaux suivant :

Réduction d'impôt ou crédit d'impôt accordés au titre :	Base légale	Dépense fiscale en 2010 (en millions d'euros)
– des souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité situé en métropole et en Corse	art. 199 <i>terdecies</i>	68
– des souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation	art. 199 <i>terdecies</i>	100
– des souscriptions au capital des petites et moyennes entreprises	art. 199 <i>terdecies</i>	230
– de l'emploi d'un salarié à domicile	art. 199 <i>sexdecies</i>	3 000
– des souscriptions au capital des Sofica et Sofipêche	art. 199 <i>unvicies</i> art. 199 <i>quatervicies</i>	25 -
– des travaux de restauration et de conservation d'objets classés	art. 199 <i>duovicies</i>	1
– des investissements immobiliers locatifs dans le secteur du tourisme ou hôtelier à vocation sociale	art. 199 <i>decies</i> E à 199 <i>decies</i> G art. 199 <i>decies</i> I	50 -
– des investissements forestiers	art. 199 <i>decies</i> H	3
– des investissements immobiliers locatifs	art. 199 <i>septvicies</i>	30
	art. 199 <i>sexvicies</i>	10
	art. 31, I-1 ^o , h art. 31, I-1 ^o , l	410 50
– des investissements en outre mer ⁽¹⁾	art. 199 <i>undecies</i> A	300
	art. 199 <i>undecies</i> B	800
	art. 199 <i>undecies</i> C	110
– de la télédéclaration	art. 199 <i>novodecies</i>	20
– des opérations de restauration immobilière	art. 199 <i>tervicies</i>	10

(1) Dans les cas où la loi impose la rétrocession d'une partie de la réduction d'impôt obtenue (selon les cas de 65 %, 60 % ou 50 %), celle-ci n'est retenue que pour la fraction de son montant correspondant à l'avantage réel dont bénéficie in fine le contribuable (soit respectivement 35 %, 40 % ou 50 %).

– des intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale	art. 200 <i>quaterdecies</i>	1 500
– des équipements de l'habitation principale favorable au développement durable	art. 200 <i>quater</i>	2 600
– des frais de garde des jeunes enfants	art. 200 <i>quater</i> B	900
– des revenus distribués	art. 200 <i>septies</i>	600
– des primes d'assurance pour garantir les loyers impayés	art. 200 <i>nonies</i>	7

Ce montant est principalement intéressant pour évaluer l'impact du plafonnement à l'avenir, car il permet d'apprécier le montant des dépenses auquel il s'appliquera potentiellement, une fois écoulé le stock des avantages fiscaux qui échappent à son champ d'application.

c) Un dispositif vertueux conçu pour ne pas s'appliquer à l'imposition des contribuables concernés

• *L'hypothèse du champ de contribuables soumis au plafonnement global retenue par le Gouvernement pour l'évaluation chiffrée du dispositif*

Le plafonnement global concerne l'ensemble des contribuables, personnes physiques, pris en compte au niveau du foyer fiscal, imposables à l'impôt sur le revenu et qui bénéficient d'un ou plusieurs avantages entrant dans le champ d'application du dispositif. Les associés de sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur le revenu sont également contraints par le plafonnement global au titre des avantages dont ils bénéficient à proportion de la quote-part de leurs droits dans la société.

Les projections de la direction de la législation fiscale, fondées sur les investissements des contribuables ayant ouvert droit à réduction d'impôt sur le revenu au titre des revenus de 2007 (augmentés pour tenir compte de l'inflation entre les revenus 2007 et les revenus 2009), conduisent à plafonner l'avantage fiscal de 731 contribuables à hauteur en moyenne de 28 337 euros, ce qui permet de chiffrer l'économie réalisée grâce à la mesure à 20,7 millions d'euros (22 millions étant inscrits dans le Voies et moyens pour les années 2010 à 2013).

Le tableau suivant permet d'approcher le profil fiscal d'un contribuable susceptible d'être soumis au plafonnement global. Il doit néanmoins être analysé avec toutes les réserves liées au caractère artificiel des données exploitées pour sa réalisation (déclaration datée, non retraitement des informations en fonction de l'évolution du périmètre de la dépense fiscale).

TABLEAU INDICATIF SUR LE PROFIL FISCAL POTENTIEL DE CONTRIBUABLES SOUMIS AU PLAFONNEMENT GLOBAL

Quartile de RFR	Borne inférieure de RFR du quartile	Borne supérieure de RFR du quartile	effectif du quartile	revenu brut global moyen	revenu fiscal de référence moyen	impôt moyen en sortie barème	impôt final moyen sans plafonnement global	impôt final moyen avec plafonnement global	Nombre de parts moyen
1 ^{er} quartile	129 225 €	250 276 €	182	203 014 €	206 069 €	49 912 €	- 57 €	5 872 €	2,37
2 ^e quartile	250 972 €	381 422 €	183	288 448 €	312 163 €	77 190 €	8 949 €	23 629 €	2,70
3 ^e quartile	382 292 €	615 827 €	183	437 705 €	483 455 €	127 671 €	23 036 €	50 720 €	2,74
4 ^e quartile	616 331 €	46 863 297 €	183	1 083 433 €	2 062 430 €	299 879 €	228 600 €	293 562 €	2,73
TOTAL	129 225 €	46 863 297 €	731	503 466 €	766 619 €	138 756 €	65 201 €	93 538 €	2,63

Source : Direction de la législation fiscale

- *Un champ de contribuables concernés très limité en théorie et appelé à être nul en pratique du fait de l'objectif poursuivi par le plafonnement global*

En théorie, le champ des contribuables concernés par le plafonnement global est limité par plusieurs facteurs.

En premier lieu, l'existence d'une part fixe de revenu à prendre en compte institue une forme de franchise pour les contribuables soumis à une imposition inférieure au cumul des deux parts (que n'aurait pas rendu possible une seule part proportionnelle) qui peuvent par conséquent annuler cette imposition au titre des niches de leur choix.

En second lieu, le revenu pris en compte étant le revenu imposable au barème de l'impôt sur le revenu, il ne peut s'agir que de personnes disposant de hauts revenus imposables au barème et de trop peu de patrimoine imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune pour atteindre un taux moyen d'imposition de ces revenus supérieur à 50% et ainsi bénéficiaire du bouclier fiscal. Confrontés à des taux moyens néanmoins relativement élevés, ces contribuables ont donc tout intérêt à utiliser au maximum la dépense fiscale.

Au-delà de ces limites théoriques, le plafonnement global ne devrait s'appliquer en pratique qu'aux contribuables n'ayant pas su évaluer, au regard de leur revenu, le montant total de la réduction d'impôt obtenue au titre d'investissements ou de prestations. Une partie de l'avantage en impôt dont ils espéraient bénéficier leur est alors reprise.

Il semble donc légitime de n'attendre que peu d'applications du plafonnement et un rendement bien inférieur à celui retenu par le Gouvernement pour l'évaluation du dispositif.

**Bouclier fiscal et plafonnement global :
deux champs de contribuables très différents**

Les contribuables visés par le plafonnement global sont des personnes disposant de revenus élevés imposables au barème et d'un patrimoine faible ou inexistant ne donnant pas lieu à une imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune, qui n'entrent pas dans le champ du bouclier fiscal puisque leur taux d'imposition moyen n'atteint pas 50%, même en prenant en compte les prélèvements sociaux.

Le taux de 40 % d'imposition au titre de l'impôt sur le revenu est un taux marginal et ne traduit donc pas le taux d'imposition moyen, réellement appliqué aux revenus. Ainsi, un célibataire qui déclarerait 150 000 euros d'impôt ne se verrait appliquer qu'un taux moyen de 30,88 %. Même dans le cas de salaires très élevés, il serait impossible de dépasser un taux moyen de 50 %, sans que n'intervienne une imposition au titre du patrimoine détenu.

Par ailleurs, dans le cas de contribuables bénéficiant du bouclier, le recours aux niches fiscales est neutre puisque le droit à restitution est calculé sur la base des revenus considérés avant toute mesure de minoration et des impôts réellement acquittés, soit après application des éventuelles réductions ou crédits d'impôt. Seules les mesures d'assiette soulevaient le problème de la juste prise en compte des revenus perçus. Or, à l'exception du régime des monuments historiques, toutes ces mesures ont été transformées en réduction d'impôt.

De plus, l'objet du plafonnement étant de neutraliser les situations d'optimisation excessives, il ne pourrait pas s'appliquer, au niveau actuel de son seuil de déclenchement et au regard de son périmètre, même à la marge pour des contribuables qui ne bénéficieraient plus du droit à restitution au titre d'une année et qui auraient mené des investissements ouvrant droit à réduction d'impôt, à moins d'une erreur très importante d'appréciation. Ainsi, un contribuable au bouclier peut avoir intérêt à déclarer une réduction d'impôt faisant l'objet d'un étalement en prévision d'une baisse de revenu et de son taux moyen d'imposition, mais il ne devrait pas être soumis au plafonnement qui demeure très élevé, en cohérence avec son objectif.

**B.– LES EFFETS ATTENDUS DE LA MISE EN ŒUVRE DU
PLAFONNEMENT GLOBAL**

Si un premier bilan chiffré de la mise en œuvre du plafonnement global n'est pas envisageable en l'absence des données contenues dans les déclarations de 2010 pour les revenus de 2009 et de la fiabilité relative des prévisions obtenues, il est possible d'appréhender les effets attendus de ce dispositif et ses potentielles évolutions.

1.– Les effets attendus du plafonnement global sur le plafond des niches

Le niveau des parts forfaitaire et proportionnelle à prendre en compte pour le calcul du plafonnement global a été fixé au regard du niveau de plafonnement des niches fiscales les plus avantageuses. En effet, il paraissait cohérent de respecter a minima ces seuils dont l'application venait en amont de celle du plafonnement global.

De cette manière, un contribuable devait se résoudre à ne bénéficier que d'une seule de ces niches à moins de renoncer à une partie de son avantage au terme de la procédure de double liquidation, ou bien de les cumuler pour un montant moins élevé.

L'abaissement des parts en loi de finances pour 2010 a pour conséquence de réduire d'autant le plafonnement de l'avantage procuré par certaines niches. Ainsi, alors qu'un contribuable disposant de 150 000 euros de revenu pouvait bénéficier des réductions d'impôt au titre d'investissement en outre-mer à hauteur du plafond spécifique de 40 000 euros (25 000 + 10 % de 150 000), il ne pourra plus en bénéficier qu'à hauteur de 32 000 euros (20 000 + 8 % de 150 000). Le seuil de revenu imposable dont doit désormais disposer un contribuable souhaitant bénéficier des avantages outre-mer à leur plafond est porté à 250 000 euros (20 000 euros et 8% de 250 000 étant égal à 40 000 euros). Cet effet mécanique a pour conséquence la réduction de l'avantage en impôt des contribuables visés par le dispositif.

La poursuite de cet abaissement par le biais de la part proportionnelle permettrait, pour une même catégorie de contribuables, de limiter encore plus sensiblement l'avantage maximal en impôt et le plafond des niches les plus avantageuses, sans pour autant mettre en cause leur légitimité pour les contribuables non concernés par le dispositif.

S'il n'est pas possible d'évaluer aujourd'hui le nombre de contribuables potentiellement concernés par cet abaissement de façon satisfaisante, on peut néanmoins apprécier la variation qu'une telle mesure introduirait au niveau du seuil de déclenchement du plafonnement global ⁽¹⁾.

(1) Ces montants approchent les montants réels par souci de simplification de la présentation et sont calculés sur la base des modalités applicables aux revenus de 2009.

**RAPPEL DES SEUILS DE DÉCLENCHEMENT DU PLAFONNEMENT GLOBAL ACTUEL
(PART PROPORTIONNELLE DE 8 %)**

(en euros)

	Revenu minimum pour l'application du plafonnement global	Impôt théorique en l'absence d'application des avantages fiscaux compris dans le plafonnement	Seuils actuels de déclenchement du plafonnement global
Célibataire (1 part)	117 000	29 660	29 360
Couple (2 parts)	162 000	33 395	31 340
Couple avec 1 enfant (2,5 parts)	170 000	33 975	33 600
Couple avec 2 enfants (3 parts)	178 000	34 550	34 240

SEUILS DANS L'HYPOTHÈSE D'UNE PART PROPORTIONNELLE DE 7 %

(en euros)

	Revenu minimum pour l'application du plafonnement global	Impôt théorique en l'absence d'application des avantages fiscaux compris dans le plafonnement	Seuils de déclenchement du plafonnement global
Célibataire (1 part)	114 000	28 380	27 780
Couple (2 parts)	155 000	30 880	30 850
Couple avec 1 enfant (2,5 parts)	163 000	31 455	31 410
Couple avec 2 enfants (3 parts)	173 000	32 750	32 250

SEUILS DANS L'HYPOTHÈSE D'UNE PART PROPORTIONNELLE DE 6 %

(en euros)

	Revenu minimum pour l'application du plafonnement global	Impôt théorique en l'absence d'application des avantages fiscaux compris dans le plafonnement	Seuils de déclenchement du plafonnement global
Célibataire (1 part)	109 000	26 780	26 540
Couple (2 parts)	150 000	29 530	29 000
Couple avec 1 enfant (2,5 parts)	158 000	29 655	29 480
Couple avec 2 enfants (3 parts)	168 000	30 950	30 080

SEUILS DANS L'HYPOTHÈSE D'UNE PART PROPORTIONNELLE DE 5 %

(en euros)

	Revenu minimum pour l'application du plafonnement global	Impôt théorique en l'absence d'application des avantages fiscaux compris dans le plafonnement	Seuils de déclenchement du plafonnement global
Célibataire (1 part)	105 000	25 340	25 250
Couple (2 parts)	144 000	27 910	27 200
Couple avec 1 enfant (2,5 parts)	152 000	27 770	27 600
Couple avec 2 enfants (3 parts)	160 000	28 070	28 000

Plus le revenu est élevé, plus la différence introduite par l'abaissement du seuil est conséquente.

EFFETS DE LA VARIATION DE LA PART PROPORTIONNELLE

(en euros)

	Revenus pris en compte			
	100 000	300 000	500 000	700 000
Seuil de déclenchement du plafonnement global en fonction de la part proportionnelle appliquée :				
– 8 %	28 000	44 000	60 000	76 000
– 5 %	25 000	35 000	45 000	55 000
Variation en %	10,7	20,5	25	27,6

2.– Les effets attendus sur le champ des contribuables pouvant annuler ou réduire excessivement leur imposition au titre des niches comprises dans le périmètre du plafonnement global

L'abaissement de la part forfaitaire servant au calcul du plafonnement global a pour effet d'augmenter le nombre de contribuables ne pouvant plus optimiser excessivement leur imposition du fait de l'utilisation des niches incluses dans le périmètre du plafonnement. L'objectif d'équité pourrait en être renforcé.

Il n'est pas possible d'évaluer précisément le nombre de contribuables potentiellement perdants à l'abaissement de la part forfaitaire pour les raisons liées aux méthodes d'évaluation déjà mentionnées. Néanmoins, la Gouvernement a réalisé les projections suivantes :

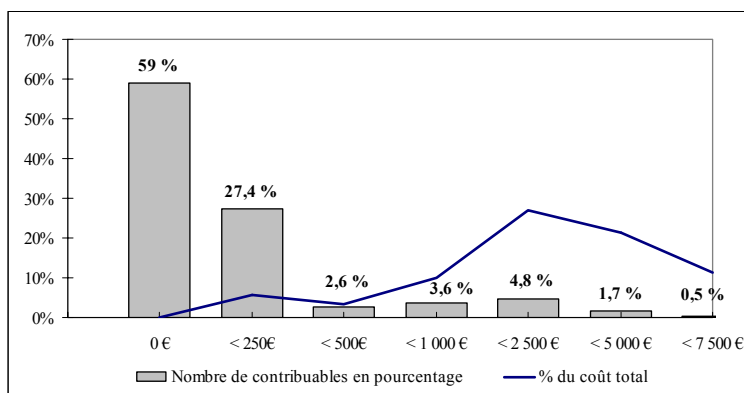
Estimation du nombre de contribuables concernés par le plafonnement global en fonction de la variation de la seule part forfaitaire	
25 000	731
20 000	1 815
15 000	2 707

Le nombre de contribuables affectés par une telle baisse ne serait donc pas très important, même s'il faut apprécier ces résultats avec prudence.

L'effet sur l'intensité de l'utilisation des avantages liés à une activité économique (investissement ou prestation) pour cette catégorie de contribuables pourrait néanmoins être sensible, cette utilisation croissant avec le niveau de revenu. Ces deux tableaux, réalisés sur le fondement des déclarations de revenus de 2008, permettent d'apprécier partiellement cette progression.

RÉPARTITION DES CONTRIBUABLES EN FONCTION DU MONTANT CUMULÉ DES AVANTAGES FISCAUX SOUMIS AU PLAFONNEMENT GLOBAL DONT ILS BÉNÉFICIENT

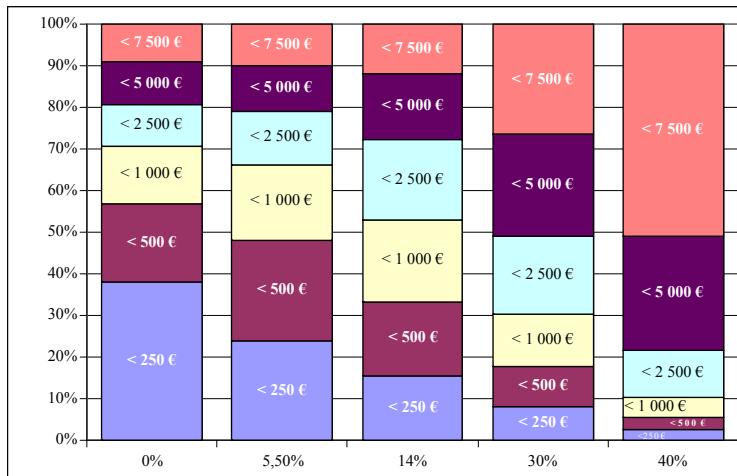
Nombre de contribuables (en milliers)	Nombre de contribuables en pourcentage	Montant cumulé des avantages fiscaux par foyer fiscal	Coût total des avantages fiscaux par catégories de contribuables (en millions d'euros)	% du coût total
21 480	59 %	0,00 €	0	0 %
9 972	27,4 %	< 250 €	557	5,6 %
933	2,6 %	< 500 €	340	3,4 %
1 331	3,6 %	< 1 000 €	976	9,9 %
1 746	4,8 %	< 2 500 €	2 670	27 %
604	1,7 %	< 5 000 €	2 097	21,2 %
187	0,5 %	< 7 500 €	1 133	11,5 %
140	0,4 %	> 7 500 €	2 117	21,4 %
TOTAL : 36 393	100 %	-	TOTAL : 9 890	100 %



On constate à la lecture de ces données que près de 10 millions de foyers ont recours en moyenne et par an à une réduction d'impôt de l'ordre de 56 euros et que 140 000 foyers bénéficient dans les mêmes conditions de 15 120 euros.

Par ailleurs, l'intensité de l'utilisation des avantages auxquels s'applique le plafonnement global est corrélée en toute logique avec le taux d'imposition marginal des contribuables.

RÉPARTITION DE L'UTILISATION DES AVANTAGES FISCAUX SOUMIS AU PLAFONNEMENT GLOBAL EN FONCTION DU TAUX D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES



3.– L'appréciation des économies potentielles sur les différentes niches soumises au plafonnement global

Les économies réalisées grâce à la mise en place du plafonnement global ne peuvent être appréciées au regard des 22 millions d'euros inscrits au titre des années 2010 à 2013, puisque ce résultat est obtenu sur la base des déclarations de 2007 qui, bien qu'elles aient été ajustées pour prendre en compte l'inflation entre les revenus de 2007 et ceux de 2009, ne rendent pas compte de l'évolution des contours de la dépense fiscale et des choix offerts au contribuable pour optimiser son imposition.

Le plafonnement n'a pas vocation à constituer une mesure de rendement budgétaire. Il est en effet conçu pour décourager les contribuables à recourir à la dépense fiscale. En conséquence, un rendement nul apporterait la preuve de l'efficacité du dispositif. Cela signifierait que les contribuables ont renoncé à réaliser un investissement supplémentaire au titre duquel la réduction d'impôt obtenue aurait été reprise en partie ou en totalité.

Un rendement du plafonnement ne peut résulter que d'une mauvaise appréciation du ratio entre le niveau de revenu et le montant de l'avantage total en impôt ou, dans le cas d'une réduction donnant lieu à un report ou à un étalement, d'un arbitrage du contribuable en faveur de la perte de la fraction au titre de l'année pour laquelle le plafonnement s'applique et du bénéfice des fractions suivantes s'il anticipe une baisse de sa dépense fiscale totale, une hausse de ses revenus ou un changement de la composition de son foyer.

A priori, l'économie est appelée à être constatée sur le coût des niches elles-mêmes, et ce d'autant plus que les parts déterminant le calcul du plafonnement global peuvent être encore abaissées lors du prochain budget. Cette

conception originelle d'un dispositif vertueux, non producteur directement d'un rendement, mais incitant à des économies sur d'autres mesures, est appelée à se renforcer au nom de l'équité dans l'accès à la dépense fiscale entre contribuables aisés et contribuables plus modestes, dans un contexte de progression importante du coût des niches.

L'ÉVOLUTION DES PRINCIPALES DÉPENSES FISCALES INCLUES DANS LE CHAMP DU PLAFONNEMENT GLOBAL

(en millions d'euros)

	2007		2008		2009		2010	
	Dépense fiscale	Évolution en % par rapport à n-1	Dépense fiscale	Évolution en % par rapport à n-1	Dépense fiscale	Évolution en % par rapport à n-1	Dépense fiscale	Évolution en % par rapport à n-1
Réduction et crédit d'impôt salarié à domicile	2 190	+ 6 %	2 595	+ 15,6 %	2 900	+ 10,5 %	3 000	+ 3,3 %
Crédit d'impôt frais de garde des jeunes enfants	780	+ 55 %	840	+ 7 %	900	+ 6,6 %	900	0%
Crédit d'impôt équipements habitation principale	1 873	+ 47 %	2 100	+ 10,8 %	2 800	+ 25 %	2 600	- 7 %
Réduction d'impôt investissements outre-mer	770	+ 15,5 %	940	+ 18%	1 130	+ 16,8 %	1 240	+ 8,9 %
Crédit d'impôt intérêt d'emprunt	-	-	249	-	1 050	+ 76,3 %	1 500	+ 30 %

Source : Calculs réalisés par la Commission des Finances sur la base des données contenues dans les annexes « Voies et moyens » 2008, 2009 et 2010

Dans cette perspective, il pourrait être envisagé d'élargir le champ d'application du plafonnement global à d'autres niches, comme la réduction d'impôt pour les dons prévue à l'article 200 du CGI, dont le coût est de 960 millions d'euros. Cependant, les évolutions de ce dispositif seront à apprécier au regard des données issues des déclarations de 2010, afin de déterminer quelles sont les niches fiscales les plus utilisées par les contribuables visés et quel est l'impact de l'introduction de ce nouvel outil dans les choix d'optimisation qu'ils opèrent.

II.- LE CRÉDIT D'IMPÔT SUR LE REVENU AU TITRE DES INTÉRÊTS D'EMPRUNT

L'article 5 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a institué un crédit d'impôt en faveur des contribuables qui acquièrent ou construisent leur résidence principale au titre des intérêts des prêts supportés à raison de cette opération à compter du 6 mai 2007 (signature d'un acte authentique ou déclaration d'ouverture de chantier). Il est admis que le crédit d'impôt s'applique aux intérêts des emprunts souscrits pour financer l'acquisition ainsi que les travaux relatifs au logement ainsi acquis, lorsque ceux-ci sont concomitants à l'acquisition.

Le montant annuel des dépenses prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt est plafonné à 3 750 € pour un célibataire et à 7 500 € pour un couple. Ces montants sont doublés lorsqu'au moins un des membres du foyer fiscal est handicapé. Ces montants sont également majorés de 500 € par personne à charge ou de 250 € lorsqu'il s'agit d'un enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents. Le crédit d'impôt est égal à 20 % du montant des intérêts pris en compte. Ce taux a été porté à 40 % pour les intérêts versés au titre de la première annuité par l'article 13 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008.

L'article 47 de la loi n° 2008-1127 de finances pour 2009 a conditionné le bénéfice du crédit d'impôt au respect de la réglementation thermique en vigueur et, surtout, a allongé la durée du crédit d'impôt de cinq à sept ans à un taux unique de 40 % pour l'acquisition ou la construction d'un logement dont la performance énergétique est supérieure à la moyenne.

L'article 84 de la loi de finances pour 2010 a introduit à compter du 1^{er} janvier 2010 une dégradation du taux de l'avantage pour les logements neufs (acquisitions et constructions) ne respectant pas la norme BBC. Pour ces logements, les taux de 40 % et 20 % sont ramenés respectivement à :

- 30 % et 15 % pour les logements acquis ou construits en 2010 ;
- 25 % et 10 % pour les logements acquis ou construits en 2011 ;
- 15 % et 5 % pour les logements acquis ou construits en 2012.

970 000 foyers fiscaux ont bénéficié du crédit d'impôt en 2009, après 376 000 foyers en 2008, soit 594 000 foyers supplémentaires. Le coût en 2009 était de 1,088 milliard d'euros, soit un montant moyen de crédit d'impôt de 1 122 euros. Au moyen d'un rapprochement entre les bases utilisées pour l'imposition locale (taxe d'habitation) et les bases utilisées pour l'imposition sur le revenu, la direction générale des finances publiques estime que 350 000 ménages auraient ainsi bénéficié du dispositif en 2008 (revenus 2007) et 900 000 ménages en 2009 (revenus 2008), soit 550 000 ménages supplémentaires.

A.– UN DISPOSITIF ACCOMPAGNATEUR PASSIF DE L'ACCESSION À LA PROPRIÉTÉ

Dès l'origine, le crédit d'impôt au titre des intérêts d'emprunt devait permettre aux ménages de faire face à l'augmentation des prix de l'immobilier, liée notamment à des taux d'intérêt historiquement bas, obérant leur capacité à évoluer dans leur parcours résidentiel. Le dispositif institué en loi « TEPA » prenait la forme d'un soutien au pouvoir d'achat des ménages, dans l'acception la plus universelle qui fut : une aide sans condition de ressources, sans considération du moment dans le parcours résidentiel, sans condition liée à la qualité même du bien, sous la forme d'un crédit d'impôt et non d'une réduction d'impôt et même – avant la censure du Conseil constitutionnel – sans tenir compte de la date d'acquisition. La seule restriction concerne l'affectation du logement à la résidence principale du contribuable.

Le crédit d'impôt est donc né sous une certaine ambiguïté puisqu'il avait pour objet de réduire le taux d'effort supporté par les ménages pour financer l'acquisition de leur résidence principale, sans pour autant favoriser l'accession elle-même. Plus généralement, le crédit d'impôt semble peu approprié pour aider les ménages dans leur projet d'acquisition, alors même qu'il offre un réel complément de pouvoir d'achat. Selon un sondage BVA-Avanquest paru dans le journal La Tribune dans son édition du 10 juin dernier, 54 % des Français seraient favorables à sa suppression, ce qui laisse entendre qu'ils ne mesurent pas le bénéfice qu'ils peuvent retirer du dispositif, accréditant l'idée d'un manque d'efficacité globale.

1.– Un crédit d'impôt qui ne favorise pas l'accession en tant que telle

Le crédit d'impôt pèse peu dans la décision économique des ménages du fait même, en premier lieu, qu'il est perçu *a posteriori*. C'est lié à la fois au fait que les établissements prêteurs n'en tiennent pas compte pour octroyer les prêts, et au fait que le ménage peut difficilement l'intégrer, ni en complément du prêt pour financer des dépenses annexes, ni comme revenus permettant de rembourser les mensualités, puisqu'il est perçu avec un décalage. Si l'objectif du dispositif institué est de favoriser l'accession à la propriété, il ne peut – et c'est consubstantiel à la nature d'un crédit d'impôt sur le revenu – qu'imparfaitement le satisfaire.

Comme le Rapporteur général l'indiquait dans le commentaire de l'article 3 du projet de loi TEPA : « *Aide à l'accession à la propriété, le crédit d'impôt prévu par le présent article n'augmenterait pas en tant que tel – et contrairement au « prêt à taux zéro » – la capacité d'emprunt des ménages. Plus précisément, la portée de cette mesure serait étroitement dépendante de la politique prudentielle des établissements de crédit. [... Une] diminution de la*

charge fiscale au titre de l'impôt sur le revenu ne serait pas forcément considérée comme une augmentation du revenu pris en considération pour le calcul du ratio d'endettement. » ⁽¹⁾

Les établissements de crédit n'intègrent pas le crédit d'impôt dans leur appréciation de la solvabilité des ménages. En pratique, l'acquéreur doit bien supporter un taux d'effort majoré dans l'attente de l'imputation du crédit d'impôt l'année suivant celle de l'emprunt. De plus, les établissements de crédit ne prennent pas la responsabilité d'un calcul intégrant l'avantage fiscal dès lors qu'ils ne sont pas garants du respect des conditions fixées pour en bénéficier, ni de son montant puisqu'il dépend de la situation de l'ensemble du foyer fiscal pour chacune des années d'imputation.

Pour les ménages modestes et disposant de revenus moyens, la question qui se pose est celle de leur capacité à acquérir un logement. La solvabilité des ménages s'est dégradée à mesure que les prix de l'immobilier se sont élevés, malgré la baisse substantielle des taux d'intérêt permettant l'allongement des durées de prêts, cette baisse ayant conduit au renchérissement des prix. Il convient de rappeler que les droits de mutation sont proportionnels et augmentent donc au même rythme que les prix. En conséquence, c'est en amont du financement de l'opération qu'un dispositif doit intervenir. Le crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt n'améliore pas leur solvabilité au stade de la recherche de financement.

Pour les ménages solvables à qui un prêt serait octroyé, le crédit d'impôt n'est pas considéré par les établissements de crédit comme un apport ou un revenu régulier permettant d'augmenter l'enveloppe de prêt. Si le montant du crédit d'impôt était versé, comme le prêt à 0 %, au fur et à mesure de la vie des prêts, il serait appréhendé comme un revenu régulier sécurisant également le montage de financement du point de vue de l'accédant. Par ailleurs, le bouclage économique de l'investissement n'est pas non plus modifié du côté du ménage du fait du décalage de trésorerie. Si le montant du crédit d'impôt était versé au stade de l'acquisition, il pourrait prendre en charge des dépenses, notamment les droits de mutation et les frais afférents au changement de logement.

S'agissant des ménages disposant de revenus supérieurs, un crédit d'impôt sur le revenu peut être plus intégré dans la décision d'investissement quand bien même il ne serait pas pris en compte par les établissements de crédit. L'avantage peut permettre de soulager les coûts périphériques à l'acquisition (travaux divers échelonnés, déménagement etc.) qui à défaut seraient supportés par un revenu disponible supérieur aux 2/3 des revenus. Toutefois, le montant annuel du crédit d'impôt n'est pas suffisant pour altérer les conditions de l'investissement initial, même avec un taux de 40 % la première année. Pour mémoire, en saturant les plafonds, un couple avec deux enfants bénéficie en théorie d'un crédit d'impôt de 3 400 euros au titre la première annuité. En réalité, sauf à avoir commencé à rembourser en janvier de l'année précédente, ce montant est réduit au prorata du

(1) p. 139.

nombre de mensualités. Cela n'est pas en rapport avec le coût d'une acquisition alors même que le cumul de l'avantage sur cinq annuités de prêt produit un avantage maximal qui est loin d'être négligeable : 10 800 euros pour ce même couple avec deux enfants.

**PLAFOND DU CRÉDIT D'IMPÔT AU TAUX DE 40 % AU TITRE DE LA PREMIÈRE ANNUITÉ
DANS L'ANCIEN ET LE NEUF BBC**

(en euros)

	Personne célibataire, veuve ou divorcée	Personne handicapée célibataire, veuve ou divorcée	Couple	Couple dont l'un des membres est handicapé	Couple avec une personne à charge	Couple avec deux personnes à charge
Plafond des intérêts	3 750	7 500	7 500	15 000	8 000	8 500
Plafond du crédit d'impôt	1 500	3 000	3 000	6 000	3 200	3 400

Pour les ménages disposant de revenus confortables, c'est donc moins le fait que le crédit d'impôt vienne *a posteriori* soulager leur effort, que le fait qu'il soit étalé sur plusieurs années (six puisqu'il concerne des dépenses retenues de date à date et non par année civile, ou huit en cas de logement neuf BBC) qui amenuise considérablement son efficacité.

En résumé, pour les ménages qui sont peu ou pas solvables, le crédit d'impôt ne leur apporte aucune aide en amont leur permettant d'accéder à la propriété de leur résidence principale. Pour l'ensemble des ménages qui parviennent à accéder à la propriété, quels que soient leurs revenus, le crédit d'impôt produit en grande partie des effets d'aubaine dès lors que les opérations auraient été réalisées dans les mêmes conditions s'il n'avait pas existé, à la fois parce qu'il n'est pas pris en compte par les prêteurs, parce qu'il est versé *a posteriori* et parce qu'il est fractionné sur plusieurs années.

2.– Un crédit d'impôt qui redonne du pouvoir d'achat aux propriétaires mais avec une répartition à optimiser

Si le dispositif actuel revient à abaisser l'impôt ou octroyer une prime pour les seuls ménages qui en tout état de cause ont la capacité à acquérir leur logement sans améliorer cette capacité, cela ne remet pas en cause la dépense réelle donc le gain de pouvoir d'achat. L'efficacité de ce gain s'analyse au regard de deux critères : la baisse du coût de l'emprunt et le rapport avec le taux d'effort du ménage. On pourrait aussi s'interroger sur le choix effectué qui consiste à donner du pouvoir d'achat aux ménages propriétaires plutôt qu'aux autres.

De facto, en prenant à sa charge une fraction des intérêts, l'État redonne du revenu disponible aux propriétaires. Il le fait en outre sur les années au cours desquelles la part des intérêts est la plus élevée dans la mensualité versée. L'avantage moyen cumulé serait de 4 318 euros par foyer pour les prêts mis en force en 2008 et de **4 902 euros par foyer pour ceux mis en force en 2009**, à nombre de nouveaux bénéficiaires constant. Si l'on raisonne en ménages et non

pas en foyers fiscaux (550 000 ménages), l'avantage moyen serait de 4 664 euros par ménage pour la génération 2008 et **5 295 euros par ménage** pour la génération 2009.

Ce sont incontestablement des sommes importantes. Pour mémoire, le cumul des crédits d'impôts obtenus sur les cinq annuités du prêt s'élève aux montants figurant dans les tableaux suivants :

CUMUL DU CRÉDIT D'IMPÔT SUR CINQ ANNUITÉS AU PLAFOND

(en euros)

Type de logement	Personne célibataire, veuve ou divorcée	Couple	Couple avec une personne à charge	Couple avec deux personnes à charge	Couple avec trois personnes à charge
Ancien	4 500	9 000	9 600	10 200	10 800
Neuf non BBC 2010	3 375	6 750	7 200	7 650	8 100
Neuf BBC	10 500	21 000	22 400	23 800	25 200

En revanche, pour être optimal, le gain en pouvoir d'achat devrait être proportionnel à l'effort qui résulte de l'acquisition. Le crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt n'a pas, contrairement au prêt à 0 %, pour objet d'être plus favorable aux ménages à revenus modestes. Pour autant, il n'a pas non plus pour objet d'accorder un avantage proportionnellement plus faible à ceux qui ont les taux d'effort les plus élevés du fait de revenus modestes. Or, en prenant le montant des intérêts acquittés sans considération, ni du coût de l'opération, ni de la durée des prêts, ni par conséquent du montant de la mensualité, le dispositif produit des effets contradictoires.

En premier lieu, la part dans la mensualité des intérêts acquittés est d'autant plus forte que la durée du prêt est longue et que le ménage est peu solvable et se voit offrir des taux plus élevés. Cela devrait avantager les ménages obligés d'emprunter sur de longues périodes du fait de revenus bas. Cependant, au regard de la durée moyenne des prêts actuelle, qui avoisine les 20 ans, et des prix, cela ne concerne pas que les ménages modestes. De plus, les intérêts ouvrent droit au crédit d'impôt sur les cinq premières annuités du prêt et non sur 10 ans, 15 ans ou toute la durée des prêts. La fraction du coût des intérêts restant à assumer au-delà de cinq ans est d'autant plus importante que le prêt est long ou/et les taux peu compétitifs (ménages peu solvables). Ceux qui ont les moyens d'emprunter sur des durées plus courtes sont donc en pratiques avantagés.

En outre, les ménages qui empruntent sur des durées courtes ou moyennes peuvent optimiser le crédit d'impôt en différant le remboursement du principal.

En second lieu, le montant des intérêts est lié au montant de la mensualité donc au coût de l'opération et au niveau de revenus. Le plafonnement des intérêts pris en compte au titre de chaque année limite cet effet sans pour autant rendre le dispositif proportionnel au niveau de revenus. En clair, plus les revenus sont élevés, plus le logement acquis est onéreux, plus les mensualités sont élevées et donc plus le montant en valeur absolue des intérêts éligibles est élevé.

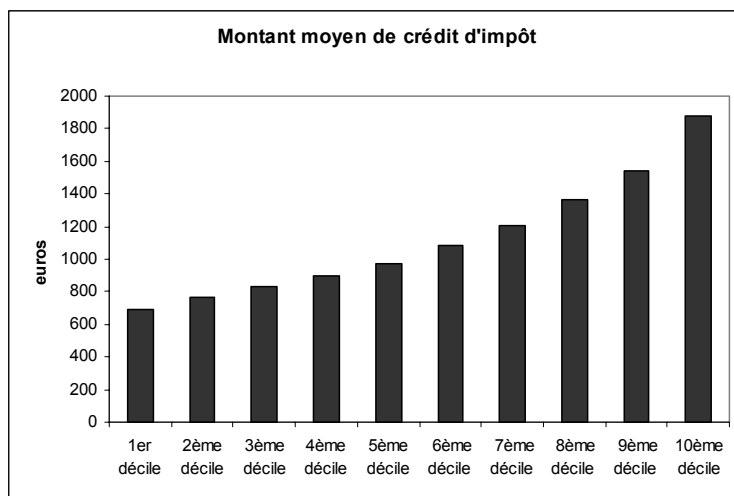
En outre, comme le dispositif ne déclenche pas des opérations d'accession, s'y ajoute le fait que la diffusion des crédits immobiliers est corrélée au niveau de revenus. Tout dispositif qui accompagne l'accession conforte cette répartition.

Il s'avère ainsi que, d'une part, le pourcentage de bénéficiaires du crédit d'impôt est croissant en fonction des déciles de revenus. Ce constat peut être établi si l'on compare la répartition par décile de RFR des quelques 36 millions de foyers fiscaux (36 261 555) sur les revenus 2008 et la répartition par déciles de RFR des bénéficiaires du crédit d'impôt en 2009. Les bornes sont nettement différentes. 50 % des bénéficiaires du crédit d'impôt disposent d'un RFR appartenant aux sept premiers déciles de RFR de l'ensemble des foyers fiscaux. À l'inverse, 10 % des bénéficiaires du crédit d'impôt disposent d'un RFR supérieur à 58 584 euros, alors que le dernier décile de RFR de l'ensemble des foyers fiscaux démarre à 43 761 euros. Plus de 20 % des bénéficiaires du crédit d'impôt appartiennent aux 10 % des foyers fiscaux disposant du RFR le plus élevé.

D'autre part, le montant du crédit d'impôt moyen pour ces bénéficiaires est croissant en fonction des déciles de RFR.

Déciles de revenu fiscal de l'ensemble des foyers fiscaux	Déciles de revenu fiscal de référence des bénéficiaires du CI (2009)	Nombre de foyers fiscaux (2009)	Montant total de CI (en M€)	Montant moyen du CI (en euros)
< 3 467	≤ 12 165	96 994	67,2	693
< 7 855	≤ 15 451	96 985	74,2	765
< 10 981	≤ 18 195	97 011	80,4	829
< 13 807	≤ 21 234	96 938	86,9	896
< 16 434	≤ 25 051	96 980	94,4	973
< 19 832	≤ 29 652	96 976	104,8	1 081
< 25 071	≤ 35 271	96 974	116,7	1 203
< 32 101	≤ 43 164	96 976	132,1	1 362
< 44 980	≤ 58 584	96 969	149,5	1 542
≥ 44 980	> 58 584	96 977	182,6	1 883
Total		969 780	1 088,8	1 123

Source : Ministère de l'Économie, de l'emploi et de l'industrie



Cette croissance linéaire du montant moyen de crédit d'impôt par déciles de RFR est confirmée dans une approche par parts. Le tableau suivant donne ainsi la répartition des bénéficiaires par déciles de revenus unitaires, s'entendant du revenu fiscal de référence divisé par le nombre de parts du foyer fiscal.

Déciles de « revenu unitaire »	Nombre	CI (M €)
<= 7 337	96 971	89,6
<= 9 950	96 981	96,8
<= 11 919	96 968	99,6
<= 13 732	97 042	101,7
<= 15 576	96 949	103,7
<= 17 658	96 969	106,4
<= 20 243	96 993	110,2
<= 23 968	96 962	115,5
<= 30 966	96 975	123,5
>30 966	96 970	141,8

Source : Ministère de l'Économie, de l'emploi et de l'industrie

D'autres critères attestent d'une répartition peu harmonieuse du coût du crédit d'impôt. Il en est ainsi de la ventilation des bénéficiaires par déciles de crédit d'impôt perçu en 2009. Cette donnée doit être maniée avec précaution dès lors que le taux d'avantage appliqué dépend de l'annuité considérée et du type de bien. Cependant, toutes les acquisitions 2007 et 2008 ont ouvert droit pour partie à un taux de 40 %. 10 % des bénéficiaires disposent d'un crédit d'impôt inférieur à 241 euros, qui s'établit en moyenne à 133 euros, représentant 1,19 % du coût. 10 % des bénéficiaires disposent d'un crédit d'impôt supérieur à 2 230 euros qui s'établit en moyenne à 2 910 euros, captant 25,9 % du coût 2009. 30 % des bénéficiaires disposent d'un crédit d'impôt supérieur à 1 600 euros s'établissant en moyenne à 2 888 euros, représentant 55,8 % du coût 2009.

Déciles de CI	Nombre	CI (M€)
<= 241	96 988	12,9
<= 436	97 311	33,1
<= 617	96 691	51,0
<= 773	97 279	68,4
<= 964	96 660	83,9
<= 1 190	97 018	104,4
<= 1 450	96 931	127,6
<= 1 600	97 334	146,9
<= 2 230	96 623	178,5
> 2 230	96 945	282,1

Source : Ministère de l'Économie, de l'emploi et de l'industrie

Enfin, on notera que 41,5 % des bénéficiaires sont des personnes isolées sans enfants, soit 402 320. Du fait du plafond d'intérêts plus bas, ils représentent « seulement » 30,3 % du coût, ce qui représente tout de même 329,4 millions d'euros. Les couples avec un ou deux enfants sont 232 045 (23,9 % des bénéficiaires) pour 33 % du coût, soit un montant à peine plus élevé (359 millions d'euros). La prudence s'impose pour en tirer des conclusions dès lors qu'un ménage ne se résume pas nécessairement à un foyer fiscal. Le dispositif apparaît toutefois insuffisamment activé par les familles.

Composition du foyer	Nombre	CI (M€)
Couple avec 1 enfant	110 163	164,2
Couple avec 2 enfants	121 882	194,8
Couple avec 3 enfants	43 425	73,3
Couple avec 4 enfants et +	10 450	18,9
Couple sans enfant	124 007	157,4
Famille monoparentale avec 1 enfant	105 102	96,7
Famille monoparentale avec 2 enfants	42 831	43,3
Famille monoparentale avec 3 enfants	8 483	9,4
Famille monoparentale avec 4 enfants et +	1 117	1,3
Seul sans enfant	402 320	329,4

Source : Ministère de l'Économie, de l'emploi et de l'industrie

2.– Un dispositif d'application large et coûteux

Les données afférentes aux bénéficiaires apportent peu d'informations particulières dès lors que le crédit d'impôt fait uniquement état du flux annuel d'acquisition des résidences principales. Le nombre de bénéficiaires est donc élevé avec 594 000 foyers fiscaux et le montant d'intérêts correspond aux pratiques de marché. ⁽¹⁾

(1) Si l'on se réfère à l'étude de l'INSEE « L'accession à la propriété dans les années 2000 », publiée en mai 2010, entre 2002 et 2006, 612 000 ménages en moyenne ont acquis chaque année leur résidence principale, alors qu'ils étaient 542 000 à le faire entre 1997 et 2001. 516 000 acquisitions de résidence principale étaient financées par un crédit. Ce chiffre est donc légèrement inférieur.

Les données fiscales ne permettent pas, par ailleurs, de ventiler en fonction de critères autres que les revenus et la composition du foyer. Ainsi, les données afférentes à la ventilation en fonction de la nature des biens (ancien, neuf BBC et neuf non BBC) repose sur les données issues de l'enquête OFL de 2006 selon laquelle le dispositif concernerait 69 % de logements anciens et 31 % de logements neufs. La ventilation du coût entre neuf et ancien est projetée en utilisant cette même répartition.

S'agissant du coût du crédit d'impôt, il a été estimé à partir des données déclarées pour les coûts indiqués en 2008 et 2009 (revenus de 2007 et de 2008) et selon une méthode estimative à compter de 2010 (revenus 2009 et suivants). Il convient de souligner que l'application d'un taux de 40 % au titre des douze premières mensualités, généralement donc sur deux années fiscales, avec l'effet du plafond annuel unique, rend malaisés, tant la reconstitution de l'avantage effectif cumulé sur les années d'imputation pour le bénéficiaire, que l'établissement de la trajectoire de dépense pour l'État. Le Gouvernement n'est de même pas en mesure de donner la ventilation du coût et du montant moyen de l'avantage résultant du cumul des crédits d'impôts.

Si l'on regarde les générations de prêts, le coût de la génération 2008 est estimé à 2 565 millions d'euros pour 594 000 foyers fiscaux (avantage moyen de 4 318 euros) ou 550 000 ménages (avantage moyen de 4 664 euros). Le coût de la génération 2009 étant quant à lui estimé à 2 912 millions d'euros (avantage moyen de 4 902 euros par foyer ou 5 295 euros par ménage).

S'agissant du coût par année, il convient de préciser que l'estimation des dépenses 2010-2013 transmise par le ministère de l'Économie, de l'emploi et de l'industrie repose sur les conventions suivantes : un taux d'intérêt et un nombre annuel de nouveaux bénéficiaires constant et un stock supplémentaire d'intérêts éligibles de 12 milliards d'euros par an (par reconduction du montant 2008). Pour mémoire, l'économie liée à la dégradation des taux de l'avantage dans le neuf non BBC était estimée à 290 millions pour la période 2011-2013 (30 millions en 2011, 90 en 2012 et 170 en 2013).

L'évaluation initiale du dispositif prévoyait une dépense en régime de croisière excédant 4,5 milliards en 2013, ramenée d'abord à 3 milliards sous l'effet de l'application du plafonnement. Ce plafonnement est en effet relativement efficace. On remarque par exemple que pour les 10 000 bénéficiaires du crédit d'impôt dont le RFR est le plus élevé, le montant de crédit d'impôt par décile de RFR est quasiment le même.

**VENTILATION PAR DÉCILES DE RFR DES
10 000 BÉNÉFICIAIRES AU RFR LE PLUS ÉLEVÉ**

Déciles de CI	Nombre	CI (M€)
<= 156 250	1 000	2,22
<= 164 508	1 000	2,22
<= 174 972	1 000	2,22
<= 188 392	1 000	2,24
<= 204 245	1 000	2,24
<= 227 328	1 000	2,19
<= 260 084	1 000	2,26
<= 315 960	1 000	2,27
<= 448 023	1 000	2,26
> 448 023	1 000	2,28

Source : Ministère de l'Économie, de l'emploi et de l'industrie

Le coût en régime de croisière a encore été revu à la baisse compte tenu de la conjoncture économique (volumes d'acquisitions, baisse des taux). Le tableau suivant fait apparaître la montée en charge du dispositif qui atteint son régime de croisière en 2013 avec coût qui s'établirait alors à 2,67 milliards d'euros :

Génération de prêt (année d'acquisition)	Année d'imputation (dépense fiscale)						Coût cumulé sur six années
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
2007	249	622	374	374	374	249	2 242
2008		428	641	428	428	428	2 353
2009			485	728	485	485	2 183
2010				444	667	444	1 555
2011					430	638	1 068
2012						415	415
Coût cumulé	249	1 050 ⁽¹⁾	1 500	1 974	2 384	2 659	9 816

Source : Ministère de l'Économie, de l'emploi et de l'industrie

Le chiffrage transmis apparaît sous-évalué. En effet, les estimations transmises anticipent une baisse du coût de chaque génération, ce qui est une pure hypothèse que la dégradation des taux pour le neuf non BBC ne peut justifier à elle seule, d'autant que l'avantage très fort du neuf BBC va monter en charge (40 % sur 7 ans). Le coût de la génération 2010 est ainsi estimé à 2,652 milliards contre 2,912 milliards pour la génération 2009. Ce mouvement de baisse se poursuivrait chaque année.

(1) Ce montant est celui indiqué dans le Tome II de l'évaluation des Voies et moyens du PLF pour 2010 et le montant réel est en fait un peu supérieur comme précisé ci-après

Or, à cette remarque de méthode, il convient d'ajouter les incertitudes qui pèsent sur le coût des générations de prêt futures. Le coût dépend de plusieurs facteurs :

- les prix de l'immobilier, qui repartiraient à la hausse ;
- le niveau des taux d'intérêt, avec une élasticité du coût forte ;
- le nombre d'accédants : entre 2002 et 2006, 612 000 ménages en moyenne ont acquis chaque année leur résidence principale et non pas 500 000 comme ce fut le cas en 2009.

On notera que le nombre d'accédants avait été quelque peu sous-estimé pour 2010 en loi de finances pour 2010 (il y a eu en 2009 594 000 nouveaux foyers fiscaux sur 970 000 bénéficiaires du crédit d'impôt et non pas 562 000 nouveaux foyers fiscaux sur 938 000, soit 32 000 foyers supplémentaires). Le surcoût afférent est faible en 2010 car il s'agit de prêts de fin d'année (1 088 contre 1 050 indiqué dans le tableau précédent) mais le coût réel afférent aux acquisitions de ces 32 000 foyers viendra bien s'imputer sur les années 2011 à 2015. Les reprises des ventes en 2010 et la remontée des prix pourraient donner lieu à une nouvelle actualisation du coût sur les années 2011 à 2016.

Enfin, tout acquéreur est bénéficiaire du dispositif, quand bien même il a déjà bénéficié du crédit d'impôt puisque celui-ci est « rechargeable ». Un ménage acquérant une nouvelle résidence principale bénéficie à nouveau du dispositif à plein, qu'il cède ou non le premier bien. Dans le cas de figure où le second bien serait un bien ancien acheté après le délai de cinq ans d'imputation des crédits d'impôt, par exemple en 2013, le ménage bénéficierait en totalité d'une prise en charge partielle des intérêts payés pour son logement pendant 10 ans, avec application pour deux des années d'un taux d'avantage de 40 %. Le dispositif peut aussi jouer à nouveau avec un logement neuf BBC permettant cette fois un taux de 40 % sur sept annuités.

B.– RÉORIENTER UN DISPOSITIF UNIVERSEL POUR DISPOSER D'UN OUTIL FAVORISANT L'ACCESSION

Par amendement au projet de loi de finances pour 2010⁽¹⁾, M. Michel Piron et le Rapporteur général proposaient de transformer le crédit d'impôt en une annulation d'intérêts d'emprunt, prenant la forme d'un prêt sans intérêt au sein de l'enveloppe de financement. L'État devait prendre ainsi à sa charge, non plus une fraction des intérêts versés par les propriétaires au titre des cinq années suivant l'acquisition de leur résidence principale, mais le montant des intérêts non versés par le ménage emprunteur au titre du prêt sans intérêt pour toute sa durée, sous la forme d'un crédit d'impôt imputable par l'établissement prêteur sur cinq ans.

(1) Amendement II-344 à l'article 45 du projet de loi de finances pour 2010 (n° 1946).

Se calant sur les critères définis pour le prêt à 0 %, ce dispositif, d'application universelle, revenait aussi, pour les emprunteurs bénéficiant par ailleurs d'un prêt à 0 %, à nettement renforcer un dispositif qui a fait ses preuves mais a perdu de son efficacité avec la montée des prix de l'immobilier.

Cette restructuration de l'avantage devait permettre notamment d'offrir un avantage moyen équivalent aux emprunteurs permettant :

– de nettement renforcer la solvabilité des ménages et l'effet revenu de la mesure à la date de l'acquisition, en vue de faciliter l'accession des plus modestes et d'améliorer la capacité de financement de l'ensemble des emprunteurs ;

– d'adapter le gain de pouvoir d'achat des acquéreurs en fonction de la zone dans laquelle est sis le logement et, sous d'autres modalités, de la composition du foyer ;

– d'aplanir la pente de l'avantage au regard des revenus des emprunteurs par le biais d'un montant forfaitaire de prêt, donc d'intérêts donnant lieu à crédit d'impôt.

L'amendement a été retiré, le Gouvernement ayant proposé de constituer un groupe de travail sur le sujet, qui devrait aboutir à des propositions. Les constats qui ont conduit à émettre une telle proposition n'ont guère perdu de leur sens et la forme du prêt à 0 % semble bien la plus appropriée pour un avantage conçu comme une aide à l'accession à la propriété.

Toutefois, au regard des données transmises et des simulations effectuées par la direction générale du Trésor, ainsi que de la trajectoire de nos finances publiques, il apparaît que :

– d'une part, **la dérive de la dépense ne pourra pas être contenue dans les trois années qui viennent**, notamment parce qu'un nouveau dispositif ne pourra prendre le relais qu'à compter du 1^{er} janvier 2011 et que la chronique de montée en charge du crédit d'impôt n'est pas achevée ;

– d'autre part, **mettre au point un dispositif qui ait pour effet réel de développer l'accession, qui soit universel et soutienne le pouvoir d'achat et qui ramène la dépense en régime de croisière à celle de 2010, à savoir 1,5 milliard d'euros, revient à chercher la quadrature du cercle.**

Le maintien du crédit d'impôt pour les intérêts d'emprunt en la forme actuelle n'est pas satisfaisant. Le transformer implique de faire des choix sur la dépense, sur l'efficacité et/ou sur l'éligibilité des intérêts.

1.— La problématique du coût

Si l'objectif principal d'une transformation du crédit d'impôt est d'assurer l'efficacité du dispositif, la question de son coût ne peut être négligée dans la période actuelle. La dépense 2013 est estimée à 2 659 millions d'euros, ce qui en fait une des dépenses fiscales les plus coûteuses, compte tenu de son application très large. Quand bien même cette niche serait purement et simplement supprimée pour les acquisitions et constructions intervenant à compter du 1^{er} janvier 2011, le stock d'intérêts d'emprunt afférent à celles des années 2007 à 2010 et éligibles au crédit d'impôt est considérable.

On rappellera que le crédit d'impôt est accordé chaque année jusqu'à celle au cours de laquelle intervient le versement des intérêts afférents à la dernière des cinq (ou sept pour le neuf BBC) annuités de remboursement prises en compte, le point de départ du décompte des cinq premières annuités éligibles s'entendant de la date de première mise à disposition des fonds par le prêteur. Pour les contrats de prêt conclus en cours d'année, les contribuables bénéficient donc de six crédits d'impôt consécutifs, ceux de la première et la dernière années correspondant à une fraction d'annuité, exprimée en douzièmes. Le coût pour l'État d'une génération de prêt s'étale donc sur 6 années, voire 8 pour le neuf BBC.

En conséquence, les acquisitions qui ont donné lieu aux premiers remboursements en 2007 ouvrent encore droit en 2013 à un crédit d'impôt sur le revenu afférent aux intérêts des mensualités courant jusqu'à la date anniversaire. Les acquisitions qui donnent ou donneront lieu aux premiers remboursements en 2010 ouvriront encore droit en 2016 au crédit d'impôt. Ce décalage existe aussi pour l'application du taux de 40 %. Pour les contrats de prêt conclus en cours d'année, les contribuables bénéficient du taux majoré de 40 % pour les intérêts versés, le cas échéant, sur deux années d'imposition consécutives, au titre des douze premières mensualités.

Il en résulte **une chronique de coût très contraignante pour la mise en place d'un dispositif alternatif**. On notera que cette chronique n'est pas complètement fiable puisqu'elle suppose une imputation des crédits d'impôt liés aux prêts mis en force en 2010 sur les sept années civiles suivantes et non pas sur les huit (six années pour l'ancien et le neuf non BBC et huit pour le neuf BBC). Elle est toutefois éclairante.

Année budgétaire	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Coût en fermant le dispositif au 31/12/2010 (en millions d'euros courants)	1 969	1 994	1 694	1 220	755	326	60
Gains État par rapport au maintien du dispositif actuel	- 5	- 390	- 965	-	-	-	- ⁽¹⁾

Source : D'après les données du Ministère de l'Économie, de l'emploi et de l'industrie

D'une part, il n'est pas possible de stabiliser la dépense actuelle en mettant fin au dispositif, le coût progressant en 2011 et 2012 et commençant à fléchir en 2013 pour ne repasser sous la barre du coût 2010 qu'en 2014. D'autre part, s'il était jugé raisonnable de créer un nouveau dispositif coûtant en régime de croisière 1,5 milliard d'euros comme il en était question l'an passé (dépense constante) sous le mode d'un crédit d'impôt à l'IS imputable sur cinq ans, cela signifierait une dépense de 300 millions d'euros par an par génération de prêt. Le niveau de dépenses de 1,5 milliard ne serait acquis qu'en 2017-2018, le niveau des 2 milliards étant dépassé les trois prochaines années. Si le niveau de dépense jugé raisonnable devait être celui de 2 milliards, le coût approcherait les 2,5 milliards en 2013.

Année budgétaire	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Coût du dispositif TEPA (en millions d'euros courants)	1 969	1 994	1 694	1 220	755	326	60	0
Hypothèse 1 de coût du nouveau prêt : 1,5 milliard d'€	0	300	600	900	1 200	1 500	1 500	1 500
Coût total avec hypothèse 1	1 969	2 294	2 294	2 120	1 955	1 826	1 560	1 500
Hypothèse 2 de coût du nouveau prêt : 2 milliards d'€	0	400	800	1 200	1 600	2 000	2 000	2 000
Coût total avec hypothèse 2	1 969	2 294	2 494	2 420	2 355	2 326	2 060	2 000

(1) On ne dispose pas des données afférentes au coût annuel à compter de 2014 qui devrait se stabiliser autour de 2,6 milliards d'euros, ce qui impliquerait des gains États avoisinant les 1,4 milliards en 2014, 1,84 milliards en 2015 et 2,27 milliards en 2016.

Afin de permettre une montée en charge plus douce du nouveau dispositif permettant de diminuer plus rapidement le coût global, un fractionnement de l'avantage sur une période plus longue peut être envisagé. Si le nouveau dispositif prenait bien la forme d'un crédit d'impôt sur les sociétés, il pourrait être étalé sur une période de 7 ou de 10 ans au lieu de 5. Cependant, cet étalement se traduirait par un coût plus élevé pour l'État en régime de croisière, du fait des mécanismes d'actualisation. Une expertise complémentaire s'avère nécessaire sur ce point.

2.- Les principes d'une réforme : transformer le crédit d'impôt en un outil d'accession à la propriété dans une enveloppe de dépense raisonnable

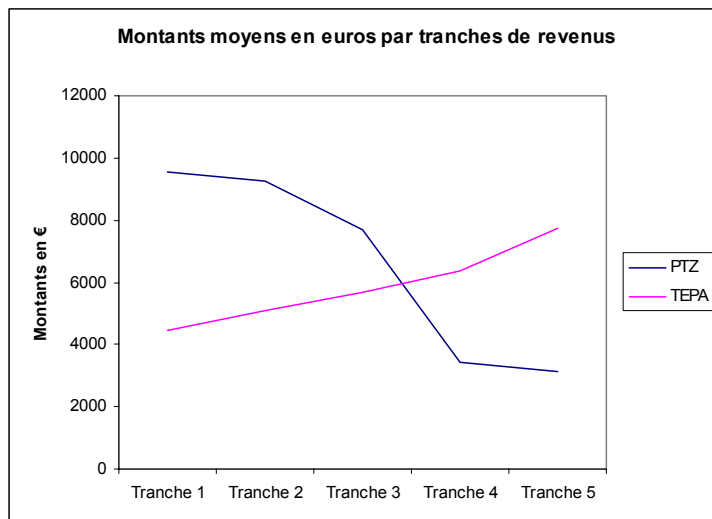
L'effet d'un dispositif d'aide à l'accession doit d'abord être de déclencher des opérations d'acquisitions ou, *a minima*, de majorer les montants empruntés. Les outils aboutissant à ce type d'effets sont l'aide directe (subventions) ou le prêt à 0 %. Cet effet déclencheur est susceptible de concerner aussi bien les classes modestes, que les classes moyennes dont les revenus ne permettent pas, à défaut d'aide, de financer un logement présentant des caractéristiques adaptées (taille, situation etc.).

L'effet déclencheur du PTZ est corroboré par le taux d'effort des ménages bénéficiant d'un PTZ. Le taux d'effort brut moyen des bénéficiaires du PTZ était de 32 % en 2008. L'absence du prêt à 0 % conduirait donc une part significative des ménages à dépasser le seuil de 33 % de taux d'effort.

De plus, la capacité d'emprunt supplémentaire que génère le PTZ est comprise entre 9 et 74 % du montant du prêt à 0 %. Pour un prêt à 0 % de 10 000 euros, les bénéficiaires de la première tranche (moins de 15 801 euros) bénéficient ainsi d'une capacité d'emprunt supplémentaire de 9 750 euros dans l'ancien et de 10 500 euros dans le neuf. Ces montants tombent à 1 350 et 2 250 euros pour les bénéficiaires de la cinquième tranche de revenus éligibles au PTZ (31 589 euros et plus).

En effet, le prêt à 0 % permet de concentrer l'avantage sur les personnes disposant des revenus les plus bas au sein des personnes éligibles, compte tenu de son mode fonctionnement (durée du prêt et différé en fonction des tranches de revenu) mais aussi du caractère forfaitaire de son montant. Si l'on compare le montant d'avantage obtenu par le biais du prêt à 0 % à celui obtenu par le biais du crédit d'impôt TEPA sur le prêt complémentaire des ménages bénéficiant du prêt à 0 %, on constate de façon logique des courbes inversées. Le crédit d'impôt moyen de prêt à 0 % était compris entre 2 980 euros (tranche de revenus la plus haute dans l'ancien) et 12 161 euros (tranche de revenus la plus basse dans le neuf) pour les prêts émis en 2008.

RÉPARTITION PAR TRANCHES DU TOTAL DES CRÉDITS D'IMPÔT DONT BÉNÉFICIENT LES EMPRUNTEURS D'UN PRÊT À ZÉRO % AU TRAVERS DE CHACUN DES DISPOSITIFS



Source : D'après les données de la SGFGAS

A priori, il est tout à fait possible de reconstituer un montant d'avantage plus ou moins équivalent au montant moyen de crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt en transformant le dispositif en prêt à 0 %. L'effet d'aubaine primaire lié, à la fois à la propension croissante à acquérir un logement en fonction des revenus et au montant d'opération financée à mesure que les revenus augmentent, peut être compensé par des mécanismes de plafonnement de l'avantage. C'est ce que fait le prêt à 0 % en fixant des montants forfaitaires de prêt eux-mêmes plafonnés à un pourcentage du montant de l'acquisition (de fait quasiment tous les emprunteurs saturent ces pourcentages).

3.– Le coût d'une transformation

a) La reconstitution d'un avantage équivalent

Le crédit d'impôt TEPA est un dispositif qui offre un avantage très élevé en valeur absolue. Pour mémoire, le montant maximal d'avantage pour l'acquisition d'un logement ancien est de 9 000 euros pour un couple, 10 200 pour un couple avec deux enfants et de 21 000 euros dans le neuf BBC. Quand bien même ces montants ne sont pas représentatifs de l'avantage effectif, ce dernier demeure relativement élevé. La conversion en prêt à 0 % aboutit donc à des niveaux moyens de prêts conséquents.

D'après les simulations réalisées à partir de la Base OFL 2009 croisées avec celles de la base INSEE, ce qui suppose une distribution de l'avantage en fonction des revenus totaux des ménages et non des RFR des foyers fiscaux, la direction générale du Trésor a reconstitué des encours et montants de prêt à 0 %

via un crédit d'impôt équivalent à la valeur actualisée nette du montant du crédit d'impôt. À montant d'avantage constant, les montants décroissent avec la durée du prêt. Les bases utilisées ne sont pas complètement fiables mais donnent une indication intéressante sur le montant de prêt à 0 % qui permettrait d'offrir aux ménages un niveau d'avantage équivalent et, partant, d'apprécier le niveau et la répartition des pertes en fonction des hypothèses retenues.

MONTANT DE PTZ PERMETTANT D'OFFRIR UN AVANTAGE MOYEN ÉQUIVALENT

Durée du PTZ équivalent	10 ans	15 ans	16 ans	20 ans
Montant PTZ équivalent (en millions d'euros)	14 526	8 970	8 373	6 712
Montant PTZ équivalent moyen par ménage (en euros)	28 182	17 402	16 244	13 022

Source : ENL INSEE 2006, OFL 2006, calculs DG Trésor

b) Le coût pour l'État d'un prêt à 0 % produisant un avantage moyen équivalent

La direction générale du Trésor a simulé le coût pour l'État d'un prêt à 0 % sur de tels montants ainsi que sur diverses hypothèses. Il est important à ce stade de préciser que **ces simulations sont réalisées sur la base d'un coût brut d'impôt sur les sociétés**. Ce point est essentiel dès lors que le prêt à 0 % est généralement chiffré net d'IS, le crédit d'impôt versé par l'État étant soumis à l'IS⁽¹⁾. Or, ce raisonnement ne peut être ici adopté que sur le flux supplémentaire d'accédants que générerait la mesure. En effet, le crédit d'impôt versé aux établissements est soumis à l'IS au motif que si les intérêts étaient versés par l'emprunteur, ces produits seraient imposables. Or, les 550 000 ménages acquérant chaque année leur résidence principale dont il est ici question, qui bénéficieraient du crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt s'il était maintenu, verseraient les intérêts équivalents au montant de crédit d'impôt que l'État leur restitue. Le coût du crédit d'impôt TEPA étant retenu brut d'IS, il convient de raisonner pour le nouveau dispositif envisagé, à nombre annuel de bénéficiaires constants, en coût brut d'IS.

A contrario, les simulations suivantes sont **une hypothèse minorante dès lors que le nouveau dispositif aurait pour objet de déclencher des opérations**, quand bien même ces nouveaux crédits d'impôt seraient soumis à l'IS, de même que les intérêts des majorations de prêt octroyées du fait d'une amélioration du taux d'effort des ménages.

(1) En appliquant d'ailleurs un taux généralement supérieur au taux effectif moyen d'imposition.

Selon les calculs de la direction générale du Trésor, le coût pour l'État d'un prêt à 0 % sur les montants correspondant de prêt reconstitués pour créer un avantage équivalent, en prenant l'hypothèse d'une imputation du crédit d'impôt sur cinq ans (comme l'actuel PTZ), atteint en régime de croisière un montant comparable à celui du crédit d'impôt TEPA, c'est-à-dire plus de 2,7 milliards d'euros. Il s'agit pourtant de montants moyens d'avantage. Cela signifie qu'en pratique **la forfaitisation par le biais d'un montant unique d'avantage équivalent à l'avantage moyen ne permet pas de dégager des marges budgétaires** par rapport au mécanisme du plafonnement des intérêts éligibles au crédit d'impôt actuel, malgré la baisse de l'avantage qui est produite pour la grande majorité des accédants.

Pour un prêt de 16 000 euros sur 16 ans, le coût pour l'État s'établit à 2,73 milliards d'euros. Les simulations sur la base d'un montant excédant 20 000 euros n'avaient pas été demandées et ne sont donc pas chiffrées. On ne connaît donc pas le coût pour l'État d'un prêt sur 10 ans de 28 182 euros. Le montant de 17 402 euros sur 15 ans, qui correspondrait au PTZ produisant un avantage moyen équivalent à l'actuel coûterait environ 3 milliards d'euros. De même, celui de 13 022 euros sur 20 ans coûterait environ 2,76 milliards d'euros ⁽¹⁾.

COÛT POUR L'ÉTAT EN MILLIONS D'EUROS

Montant du PTZ		10 000 €	15 000 €	16 000 €	20 000 €
Durée du PTZ	10 ans	983	1 474	1 572	2 181
	15 ans	1 592	2 387	2 546	3 532
	16 ans	1 705	2 558	2 728	3 784
	20 ans	2 127	3 190	3 403	4 720

Source : ENL INSEE 2006, OFL 2006, calculs DG Trésor

Bien entendu, il pourrait être fixé un montant inférieur à l'avantage moyen actuel, à la fois parce que la transformation en prêt à 0 % produit un effet en amont qui est donc, pour des ménages en limite de solvabilité, plus puissant, et parce que le nouveau dispositif, dans le contexte actuel, pourrait aussi avoir pour objet d'écarter l'avantage pour les personnes disposant de revenus élevés. Toutefois, le tableau précédent démontre qu'un prêt à 0 % de 15 000 euros sur 15 ans coûterait déjà 2,39 milliards en régime de croisière.

c) Gains et pertes induits par des montants de prêt à 0 % compatibles avec la contrainte de coût

Un montant de 15 000 euros sur 10 ans est compatible avec une dépense de 1,5 milliard d'euros en régime de croisière, soit près de la moitié du montant correspondant à l'avantage moyen équivalent à l'actuel (28 182 euros) sur cette durée.

(1) En prenant une moyenne des coûts, respectivement, entre 15 000 et 20 000 € sur 15 ans et entre 10 000 et 16 000 € sur 20 ans.

Un tel montant produit un avantage moyen de 2 860 euros. Il est donc vraiment faible pour les ménages disposant de revenus moyens ou élevés (l'écrêtement est très brutal) tout en impliquant un coût élevé. Il est relativement faible pour les ménages disposant de revenus modestes, ce qui est certes compensé par l'effet « solvabilisateur » du dispositif mais avec une durée très courte au regard de la durée moyenne des prêts. Un tel prêt à 0 % se traduit par une mensualité supérieure à 125 euros, qu'il convient d'additionner aux mensualités des autres composantes du financement.

Ce dispositif se traduit uniquement par une perte d'avantages. Les tableaux suivants donnent la répartition estimée des pertes. Le gain ou la perte pour le bénéficiaire s'obtient en faisant la différence entre la valeur actualisée nette du crédit d'impôt généré par le PTZ paramétré à partir des hypothèses proposées et la valeur actualisée nette du crédit d'impôt attribué au ménage dans le cadre de la mesure TEPA. Le gain ou la perte est donc exprimé en euros 2010, étant précisé que la distribution est réalisée en fonction des revenus totaux des ménages de la base INSEE.

COMPOSITION DES DÉCILES DE REVENUS RETENUS

Décile de revenu	Nombre de ménages	Revenu Min.	Revenu Max.	Revenu moyen
1	51 531	6 035	19 883	15 984
2	51 562	19 884	25 811	22 954
3	51 530	25 812	30 623	28 392
4	51 571	30 624	34 823	32 690
5	51 139	34 824	38 996	36 883
6	51 778	39 000	43 675	41 148
7	50 169	43 680	49 368	46 391
8	53 034	49 375	57 385	52 777
9	51 625	57 396	72 720	64 077
10	51 568	72 732	753 000	103 551

VENTILATION DES PERTES POUR LES MÉNAGES BÉNÉFICIAIRES PAR DÉCILE DE REVENUS TOTAUX POUR UN PRÊT À 0 % SUR 10 ANS

Déciles de revenus	Montant de prêt à 0 % produisant un avantage équivalent		Montant de 15 000 euros	
	Total (M€)	Moyen (€)	Total (M€)	Moyen (€)
1	992	19 000	- 49	- 956
2	1 110	22 000	- 72	- 1 391
3	1 245	24 000	- 98	- 1 896
4	1 365	26 000	- 120	- 2 330
5	1 442	28 000	- 136	- 2 661
6	1 523	29 000	- 150	- 2 894
7	1 515	30 000	- 153	- 3 044
8	1 686	32 000	- 177	- 3 345
9	1 764	34 000	-196	- 3 798
10	1 884	37 000	- 219	- 4 251

VENTILATION DES PERTES PAR TYPE DE FOYERS POUR UN PRÊT À 0 % SUR 10 ANS

Composition du foyer	Montant de prêt à 0 % produisant un avantage équivalent		Montant de 15 000 euros	
	Total (M€)	Moyen (€)	Total (M€)	Moyen (€)
Couple avec enfant	4 629	30 000	- 723	- 3 504
Couple sans enfant(s)	6 734	33 000	- 464	- 3 014
Personne seule avec enfant	2 525	20 000	- 49	- 1 815
Personne seule sans enfant(s)	637	24 000	- 134	- 1 043

VENTILATION DES PERTES PAR TYPE D'ACQUISITION POUR UN PRÊT À 0 % SUR 10 ANS

Nature du bien	Montant de prêt à 0 % produisant un avantage équivalent		Montant de 15 000 euros	
	Total (M€)	Moyen (€)	Total (M€)	Moyen (€)
Neuf	4 516	28 000	- 420	- 2 592
Ancien	10 010	28 000	- 950	- 2 688

Source : ENL INSEE 2006, OFL 2006, calculs DG Trésor

• Un montant de 10 000 euros sur 15 ans est quasiment compatible avec une dépense de 1,5 milliard d'euros en régime de croisière (1,592), soit un montant correspondant à 57 % de l'avantage moyen équivalent à l'actuel crédit d'impôt sur cette durée (17 402 euros). L'avantage moyen produit est de 3 088 euros. La durée est raisonnable pour déclencher des acquisitions et les ménages appartenant aux deux premiers déciles de revenus sont gagnants nets à la transformation, mais en termes de composition du foyer ce sont les personnes seules sans enfant qui seules gagnent. Un montant de prêt de 10 000 euros pour des personnes disposant de revenus moyens ou confortables n'est pas très attractif, sauf à ce qu'il vienne majorer le montant du PTZ actuel. Un tel prêt se traduit avec un taux de 3,5% ⁽¹⁾ par une mensualité de 71,49 euros, soit quelques 20 euros de plus qu'avec un prêt à 0 %.

(1) Le taux de 3,50 % utilisé est même plus élevé que le taux actuel qui est de 3,10 % sur cette durée, l'hypothèse retenue étant que les 15 000 euros sont fondus dans un prêt plus important ouvrant droit à ce type de taux.

VENTILATION DES PERTES POUR LES MÉNAGES BÉNÉFICIAIRES PAR DÉCILE DE REVENUS TOTAUX POUR UN PRÊT À 0 % SUR 15 ANS

Déciles de revenus	Montant de prêt à 0 % produisant un avantage équivalent		Montant de 10 000 euros	
	Total (M€)	Moyen (€)	Total (M€)	Moyen (€)
1	613	12 000	37	726
2	686	13 000	15	291
3	769	15 000	- 11	- 213
4	843	16 000	- 33	- 648
5	891	17 000	- 50	- 979
6	941	18 000	- 63	- 1 212
7	936	19 000	- 68	- 1 362
8	1 041	20 000	- 88	- 1 663
9	1 089	21 000	- 109	- 2 116
10	1 164	23 000	- 132	- 2 569

VENTILATION DES PERTES PAR TYPE DE FOYERS POUR UN PRÊT À 0 % SUR 15 ANS

Composition du foyer	Montant de prêt à 0 % produisant un avantage équivalent		Montant de 10 000 euros	
	Total (M€)	Moyen (€)	Total (M€)	Moyen (€)
Couple avec enfant	2 859	19 000	- 376	- 1 822
Couple sans enfant(s)	4 159	20 000	- 205	- 1 332
Personne seule avec enfant	1 559	12 000	- 4	- 133
Personne seule sans enfant(s)	394	15 000	82	639

VENTILATION DES PERTES PAR TYPE D'ACQUISITION POUR UN PRÊT À 0 % SUR 15 ANS

Nature du bien	Montant de prêt à 0 % produisant un avantage équivalent		Montant de 10 000 euros	
	Total (M€)	Moyen (€)	Total (M€)	Moyen (€)
Neuf	2 789	28 000	- 148	- 910
Ancien	6 181	28 000	- 355	- 1 006

Source : ENL INSEE 2006, OFL 2006, calculs DG Trésor

3.– Les alternatives envisageables

Compte tenu des éléments qui précèdent, il est assez évident qu'un dispositif universel ne permet pas, à coût raisonnable, à la fois de favoriser l'accession à la propriété et de proposer un complément de pouvoir d'achat un peu substantiel. Quand bien même le coût en régime de croisière serait inférieur à celui de l'actuel crédit d'impôt, il demeurerait très important. Particulièrement, dès lors que seraient bénéficiaires des personnes qui sont aptes à acquérir leur logement sans aide, il convient que le revenu procuré par le nouveau dispositif ne se résume pas à un pur effet d'aubaine, mais favorise une majoration des enveloppes de financement ou constitue un réel gain de pouvoir d'achat pour soulager les efforts des ménages (mensualités et frais périphériques). Une baisse de mensualité de 20 euros sur 10 ou 15 ans ne remplit pas cet objectif alors que cela coûterait

pour ces ménages plusieurs centaines de millions d'euros. **Ce raisonnement vaut que le montant soit faible sur une très longue durée ou élevé sur une très courte durée.**

Le dispositif pourrait en premier lieu être bonifié par des mécanismes de modulation plus efficaces en fonction de la composition du foyer et de la zone géographique. Toutefois, le crédit d'impôt actuel est déjà lié à la composition familiale et peu de marges pourraient donc être dégagées. Le zonage se heurterait lui aussi à des limites s'il devait conduire à abaisser trop fortement les montants proposés dans les zones moins tendues, le montant dans les zones tendues apparaissant de toute façon trop faible pour être un levier pertinent.

En second lieu, deux types de ciblage, en partie combinables, permettraient de majorer le montant d'avantage et de le rendre ainsi plus efficace.

a) La restriction à la primo-accession

La restriction à la primo-accession a le mérite de recentrer le dispositif sur l'entrée dans le parcours d'accession afin de s'approcher de l'objectif d'une France de propriétaires (57 % de ménages propriétaires en 2007) dans une période où le niveau des prix de l'immobilier exclut nombre de ménages de cette possibilité. De plus, cela limite les effets d'aubaine pour les ménages qui disposent en pratique déjà d'un apport sous la forme d'un bien déjà acquis.

Si l'on se réfère à l'étude de l'INSEE « L'accession à la propriété dans les années 2000 », publiée en mai 2010, 612 000 ménages ont acquis chaque année entre 2002 et 2006 leur résidence principale, dont 516 000 au moyen d'un crédit. La proportion de primo-accédants se fixait à 53 % des ménages acquérant leur résidence principale, mais à 60 % des ménages acquérant leur résidence principale au moyen d'un crédit (proportion en baisse par rapport aux 66 % constatés entre 1997 et 2001 avant de diminuer à 60 %). Ils étaient donc quelque 310 000 à financer à crédit leur résidence principale. Il convient de souligner que les données de l'Organisme de financement du logement (OFL) divergent sur le nombre d'accédants à la propriété mais convergent sur la proportion (463 300 primo-accédants en 2006 représentant 58 % de l'ensemble des accédants). Par convention, les projections réalisées sur le coût afférent au dispositif pour les acquisitions réalisées par les primo-accédants se fondent sur ce ratio de 60 %, ce qui ne peut évidemment constituer une base exacte (il s'agit d'un ratio d'effectif ne tenant pas compte des montants d'opération et du volume d'intérêts acquittés les premières années).

Une telle restriction permettrait alors de créer un dispositif dont le coût est estimé, s'il s'applique sans cette condition, à 2,5 milliards d'euros. Ceci permettrait donc de créer un prêt à 0 % de 15 000 euros sur 16 ans ou de 16 000 euros sur 15 ans, ce qui s'approche des 17 402 euros et procure un avantage moyen de 4 962 euros. Cela se traduirait par un gain pour les ménages relevant des premiers déciles de revenus. En prenant en compte toutes les acquisitions, la majoration de l'avantage moyen est de 1 040 euros pour le premier

décile, 605 euros pour le deuxième et 100 pour le troisième avec ce niveau de prêt. Les ménages relevant des autres déciles subiraient une perte croissante en fonction des revenus avec un avantage moyen en baisse de 334 à 2 256 euros pour le dernier décile. Les primo-accédants étant généralement plus « pauvres » que la moyenne des accédants, le gain pourrait être supérieur pour les premiers déciles et concerner en réalité plus de 30 % des ménages.

Cependant, la restriction à la primo-accession réduit l'efficacité du dispositif. En effet, d'une part, un nouveau dispositif réservé à la primo-accession permettra à un ménage aux revenus élevés, disposant par exemple d'un apport important, de bénéficier du dispositif pour acquérir sa première résidence principale ⁽¹⁾. En revanche, un ménage aux revenus modestes souhaitant acquérir un logement plus grand se trouvera privé de cette aide alors même que les montants du prêt à 0 % ne suffisent plus à lui octroyer une solvabilité suffisante.

Il faudrait donc prévoir, comme pour le prêt à 0 % actuel, la possibilité de le reporter sur une nouvelle acquisition (le transfert du capital restant dû est prévu par l'article R. 318-8 du code de la construction et de l'habitation). Cependant, si le mécanisme du report devait être adopté, il créerait une inégalité des ménages en fonction de la date d'acquisition de leur première résidence principale. L'accédant qui aura pu bénéficier du dispositif en primo-accession continuera à en bénéficier s'il acquiert un nouveau logement, alors que celui qui n'aura pas bénéficié d'avantage pour sa primo-accession n'aura pas droit au nouveau prêt sans intérêt.

Par ailleurs, la définition même de la primo-accession est un sujet. Aujourd'hui, pour des raisons qui sont liées à la gestion par les établissements de crédit de l'octroi des prêts à 0 %, la primo-accession se définit comme le fait de ne pas avoir été propriétaire de sa résidence principale les deux années précédant la demande de prêt. Il y aurait donc en pratique des secondo-accédants susceptibles de bénéficier du dispositif.

La restriction à la primo-accession a aussi pour effet de désavantager le secteur du neuf. Or, d'une part, le soutien à la construction de logements ne peut se résumer à des dispositifs d'incitation à l'investissement locatif. D'autre part, s'agissant de l'habitat collectif, il est peu fréquent de voir des ménages acquérir dans le neuf en primo-accession, compte tenu du surcoût induit par ce choix. Ceci est encore plus net pour les logements présentant une performance énergétique globale élevée. Il convient de garder à l'esprit que de nombreux ménages font construire leur maison, en primo ou en secondo-accession. Ainsi, entre 2002 et 2006, près des trois quarts des accessions (70 %) concernent des maisons individuelles, soit 32 % des acquisitions de résidences principales. Sur les 220 244 prêts répertoriés par l'OFL tendant à financer les acquisitions dans le neuf, 77 % concernent des constructions. Le prêt à 0 %, qui est réservé à la primo-accession sous condition de ressources, n'en couvre qu'une cinquantaine de milliers (78 % sur 64 202 du neuf en 2008 et 74 % sur 72 554 du neuf en 2009).

(1) Des mécanismes de plafonnement pourraient toutefois être introduits.

Cet effet du resserrement de l'aide à l'accession sur la primo-accession ne doit pas être négligé alors que la majoration du prêt à 0 % dans le cadre du plan de relance vient à échéance (les plafonds étaient doublés pour les acquisitions dans le neuf jusqu'au 30 juin 2010 puis leur montant majoré de 1,5 fois au second semestre 2010).

b) La refonte du PTZ actuel

Si un nouveau prêt sans intérêt universel ne peut, pour des raisons de coût, que proposer des montants faibles sur une longue durée ou des montants élevés sur une courte durée, se pose inévitablement la question de la mise sous condition de ressources. Les 1 000 foyers au RFR supérieur à 448 023 euros devaient-ils bénéficier du crédit d'impôt ? Il s'agirait alors de renforcer l'actuel prêt à 0 %, tant sur les montants de prêt que sur les niveaux de revenus.

Cette solution a pour inconvénient :

– de créer des effets de seuil susceptibles de ne pas (ou pas assez) tenir compte de l'effort consenti par les ménages de catégorie moyenne ou moyenne supérieure pour accéder à la propriété. Elle nécessite notamment un juste calibrage en fonction des tensions existant sur le marché (dimensionnement spécifique pour la zone dite A, niveaux de revenus et montants de prêts adaptés) ;

– de ne pas accorder de complément de pouvoir d'achat indépendamment de la problématique d'accession. Mais c'est ce complément qui s'avère très onéreux pour une efficacité et une équité très contestables ;

– d'être réservée à la primo-accession.

Cette solution a en revanche pour avantage d'écarter les bénéficiaires en ne retenant que ceux pour lesquels il est estimé que l'aide est nécessaire et ne produit pas d'effet d'aubaine. Elle permettrait de soulager aussi le taux d'effort des classes moyennes, y compris dans les zones tendues. Enfin, elle constituerait l'occasion de refondre le prêt à 0 % en intégrant, en haut, les majorations résultant de la transformation du crédit d'impôt TEPA et, en bas, le cas échéant, le PASS-foncier en supprimant le taux réduit de TVA.

Le relèvement des plafonds actuels du prêt à 0 % par une majoration uniforme de 150 % coûte environ 1 milliard d'euros et par un doublement 2 milliards (respectivement 700 millions et 1,5 milliard d'euros dans le calcul net d'IS).

L'avantage pourrait être optimisé en réajustant les montants. Des marges supplémentaires seraient en tout état de cause recyclées avec utilité dans le PTZ et, idéalement, il conviendrait aussi de réévaluer les plafonds de ressources et d'approfondir les mécanismes de différé. Une telle refonte du prêt à 0 % impliquerait probablement une majoration du coût du PTZ supérieure au milliard d'euros. En outre, rendu aussi puissant, le PTZ produirait des effets positifs en matière d'accession en déclenchant des acquisitions, ce qui se traduirait par un coût supplémentaire.

c) Une refonte du PTZ combinée à un prêt à 0 % universel ciblé sur les acquisitions et constructions neuves

S'il était décidé malgré tout de conserver le principe d'un avantage ouvert sans condition de ressources, deux alternatives sont possibles.

La première consiste à créer un prêt à 0 % pour tous. Les remarques qui ont été exprimées précédemment sur l'efficacité coût / avantages d'un dispositif offrant un petit bonus (10 euros par mois) à des ménages disposant de revenus suffisants pour accéder à la propriété sont renouvelées. Un dispositif de cette nature coûte des centaines de millions, voire frôle le milliard d'euros. Si pour éviter un coût massif, ce PTZ universel devait être réservé aux primo-accédants, s'ajouteraient à ces remarques les réserves exprimées sur ce type de restriction, toujours pour une efficacité négligeable sur l'accession.

La seconde alternative consiste à orienter un tel prêt sans intérêts vers le secteur du neuf, acquisitions comme constructions, primo-accession ou non. L'efficacité du PTZ pourrait en effet être très nettement améliorée dès 750 millions d'euros de coût supplémentaire, avec un accent à porter en direction de la zone A. Alors que cette refonte du PTZ mettrait l'accent sur les classes moyennes en zones A et B, un prêt à 0 % neuf permettrait d'apporter une réponse adéquate, cumulable avec le PTZ, pour l'acquisition et la construction, notamment en zone A. Les risques d'incitation à la construction dans des zones qui ne le nécessitent pas peuvent être globalement écartés dès lors qu'il n'est pas ici question d'investissement locatif mais de résidences principales. En zone A la question ne se pose même pas. Ce prêt à 0 % pourrait même être réservé aux acquisitions et constructions de logements présentant une performance énergétique globale élevée.

Selon les données transmises par le Gouvernement et fondées sur l'enquête OFL de 2006, les acquisitions de résidences principales concerneraient pour 69 % des logements anciens et pour 31 % des acquisitions / constructions de logements neufs. Selon la base OFL, qui propose une fourchette haute, 220 244 prêts finançaient une acquisition neuve en 2007, dont 49 850 prêts pour l'accession (23 %) et 170 394 en construction (77 %). On rappellera qu'en 2008 72 554 PTZ finançaient une acquisition neuve, dont 18 393 en accession (26 %) et 53 615 en construction (74 %). La Fédération des promoteurs constructeurs évalue à 37 300 sur 106 300 les logements neufs (appartements et maisons individuelles) vendus en accession en 2009. En 2007 toutefois, ils étaient 64 800 sur 127 300 (donc 51 % des ventes).

Il est vrai que les ventes s'étaient effondrées en 2007 avant d'être dopées proportionnellement plus par le nouveau dispositif « Scellier » que par le doublement du PTZ dans le neuf (qui a toutefois maintenu un niveau de diffusion du PTZ dans ce secteur quasi constant, surtout en direction des constructions, alors qu'il chutait dans l'ancien).

VENTES PAR STATUT D'OCCUPATION

	2007	2008	2009	Part 2008	Part 2009	Variation 2009/2008
Accédants	64 800	44 500	37 300	56 %	35 %	- 16,2 %
Investisseurs	62 500	34 900	69 000	44 %	65 %	97 %
Total	127 300	79 400	106 300	100 %	100 %	33,9 %

Source : FNPC, Note sur le marché du logement neuf en 2009 (version du 18/03/2010)

Ces chiffres convergeant peu, il est difficile d'estimer le nombre de logements qui seraient concernés par un dispositif universel affecté au secteur du neuf. Seule la répartition entre constructions et accession semble acquise, les premières représentant près des trois quarts des acquisitions neuves. En postulant que le ratio de 31 % est exact, près de 170 000 logements seraient concernés chaque année. Si l'ensemble du neuf, sans modulation ni restriction à la primo-accession et au BBC, devait être concerné, les montants de 15 000 euros sur 16 ans seraient là encore envisageables, avec un coût de l'ordre de 750 millions d'euros, permettant une répartition par moitié de l'enveloppe de dépense entre le prêt à 0 % actuel et un nouveau dispositif sans condition de ressources.

Le montant de prêt à 0 % pourrait être plus élevé, bien entendu, si le dispositif était zoné voire applicable uniquement en zone A. S'il était réservé à la construction durable, les enveloppes de prêt pourraient s'avérer très intéressantes, aussi bien pour les ménages qui bénéficieraient par ailleurs d'un prêt à 0 % réévalué, que pour les ménages disposant de revenus plus élevés. Les effets économiques d'un soutien à la construction doivent également pris en compte.

III.– LA DÉFISCALISATION DES BIOCARBURANTS

A.– LA POLITIQUE FRANÇAISE EN FAVEUR DES BIOCARBURANTS

1.– Les justifications de la politique

À la fin des années 90, un consensus s'est établi autour du développement des biocarburants, tant au niveau communautaire que dans les États-membres qui, pour la plupart (notamment l'Allemagne, l'Espagne, l'Italie, la Finlande, la Suède et le Royaume-Uni), ont mis en place une politique en faveur des biocarburants.

a) La réduction des émissions de gaz à effet de serre

La combustion des produits énergétiques d'origine fossile, en particulier le pétrole, émet du dioxyde de carbone qui, avec d'autres gaz à effet de serre, contribue au réchauffement climatique. Or, dans le cadre du Protocole de Kyoto, **notre pays s'est engagé à une réduction de ses émissions de 8 % entre 2008 et 2012 par rapport à l'année de référence 1990**. Le transport routier étant responsable d'environ 30 % de ces émissions, les biocarburants routiers, incorporés dans les supercarburants et le gazole, sont apparus comme l'un des moyens d'atteindre cet objectif de réduction.

En effet, même si les bénéfices environnementaux globaux des biocarburants sont controversés (voir *infra*), il est généralement admis par l'ensemble des études disponibles que **leur combustion émet moins de dioxyde de carbone que leurs équivalents fossiles**.

Dès lors, **l'utilisation des biocarburants routiers a été fortement encouragée par les instances européennes**. La Commission, dans son « livre blanc » *La politique européenne des transports à l'horizon 2010* (1998), a fait du développement des biocarburants l'un des objectifs prioritaires de l'UE en matière environnementale. Un objectif de 12 % de la consommation énergétique provenant d'énergies renouvelables en 2010 a ainsi été fixé par le « livre vert » *Vers une stratégie européenne de sécurité d'approvisionnement énergétique* (2000). Ces objectifs ont été repris par le Conseil *via* la directive n° 2003/30/CE du 8 mai 2003 visant à promouvoir l'utilisation des biocarburants ou autres carburants renouvelables dans les transports : au 31 décembre 2010, la part des biocarburants dans les carburants routiers mis à la consommation doit atteindre au moins 5,75 %.

b) L'indépendance énergétique

Historiquement, c'est pendant l'entre-deux-guerres que la France avait le plus développé sa production d'éthanol afin de limiter, dans un contexte de crise économique, ses importations de pétrole et, par conséquent, le déficit de sa balance commerciale. Or, cet objectif d'indépendance énergétique est plus que

jamais d'actualité. **Le pétrole, que notre pays importe dans sa quasi-totalité, est voué à devenir de plus en plus rare et de plus en plus cher**, sans parler des lourdes incertitudes géopolitiques qui pèsent sur la sécurité de notre approvisionnement.

Les biocarburants étant produits à partir de matières premières agricoles (pour les biocarburants de première génération) ou de la biomasse (pour ceux de deuxième génération), leur incorporation dans les carburants routiers limite, à due concurrence, les importations de pétrole et/ou de carburants raffinés.

c) Un nouveau débouché pour les agriculteurs

Afin de lutter contre la surproduction agricole au sein de l'Union européenne, la réforme de la PAC de 1992 s'est notamment traduite, s'agissant des grandes cultures (céréales et oléagineux) par un gel des terres en contrepartie du versement d'aides directes aux agriculteurs. Cependant, le gel ainsi imposé laissait la possibilité pour ces derniers de percevoir lesdites aides tout en cultivant ces terres, mais à la condition que leur production soit destinée à des fins non-alimentaires ⁽¹⁾.

Les biocarburants sont donc apparus comme l'un des moyens de valoriser des terres qui, autrement, étaient vouées à rester en jachère et ainsi, à offrir un nouveau débouché (et un complément de revenus) pour les agriculteurs.

Cependant, alors que la part de la jachère obligatoire avait atteint jusqu'à 15 % de la surface agricole utile en 1992, elle a été réduite à 10 % en 2001 puis à 5 % en 2004 avant que l'effondrement des stocks de céréales à des niveaux historiquement bas conjugué à l'envolée des cours ne conduise la Commission européenne à la supprimer définitivement à compter de 2009. Par conséquent, **alternatives à la jachère jusqu'en 2009, les biocarburants sont aujourd'hui en concurrence directe avec les cultures alimentaires pour l'usage des terres agricoles françaises et européennes** (sans parler de celles des pays en voie de développement), avec des conséquences non négligeables sur les émissions de gaz à effet de serre (voir *infra*).

2.— Le double régime de soutien à deux filières de biocarburants

Si les biocarburants semblaient présenter de nombreux avantages, en particulier environnementaux, leur développement se heurtait cependant à un coût de production plus élevé que celui des carburants d'origine fossile auxquels ils s'incorporent. C'est pourquoi, par cohérence avec les objectifs d'incorporation définis par la directive 2003/30/CE précitée, **l'Union européenne a autorisé les États-membres à appliquer des taux d'accises réduits aux biocarburants**. La France a ainsi mis en place deux instruments de soutien aux biocarburants : un taux réduit de TIPP mais également une TGAP sur les distributeurs de carburants

(1) La preuve du respect de cette condition reposait sur le contrat qui lie l'agriculteur à un organisme collecteur, lui-même lié à un producteur de biocarburants.

afin de soutenir le développement de deux filières : le biodiesel (ou EMHV) et l'éthanol (incorporé directement ou sous forme d'ETBE⁽¹⁾ dans le supercarburant).

a) *La réduction de TIPP*

Afin de compenser les surcoûts de production par rapport aux carburants fossiles, **les biocarburants bénéficient en France d'un taux réduit de TIPP** dont le régime est actuellement fixé par la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité. Outre que ces taux réduits sont plafonnés, ceux-ci doivent être périodiquement revus « *afin que lesdites réductions ne conduisent pas à une surcompensation des coûts additionnels liés à la production des biocarburants* ».

Afin de déterminer cette réduction de TIPP et de veiller à ce qu'elle ne surcompense pas les surcoûts de production des biocarburants, le Gouvernement avait élaboré deux formules mathématiques, l'une pour l'éthanol⁽²⁾, l'autre pour les EMHV⁽³⁾, qu'il avait intégrées dans l'article 18 du projet de loi de finances rectificative pour 2002⁽⁴⁾.

Pour sommaires qu'elles soient, ces formules n'en ont pas moins justifié, au moins en partie, les aménagements successifs du montant des réductions de TIPP consenties en faveur des biocarburants. Régulièrement diminuées depuis 2002 – en lien avec l'augmentation continue des prix du pétrole depuis cette date, qui améliore *de facto* la compétitivité des biocarburants –, elles s'établissent désormais comme suit :

(En euros par hectolitre)

	LFR	LFR	LFR	LFI	LFI	LFI 2009		
	1997	2002	2003	2006	2008	2009	2010	2011
Réduction de TIPP applicable aux EMHV	35,06	35	33	25	22	15	11	8
Réduction de TIPP applicable à l'éthanol	50,26	38	38	33	27	21	18	14

(1) L'ETBE (ou éthyl-tertio-butyl-éther) est le produit issu du mélange à parts égales de l'éthanol et de l'isobutène, ce dernier étant un résidu du processus de raffinage.

(2) $[0,3(2,8A + 293,62)] + [0,7(10B + 373,62)] + 1,74Y - 2,87C$. Dans cette formule, « A » désigne la moyenne des cotations du blé sur le marché à terme d'instruments financiers, « B » la moyenne des prix de la betterave fixée à 22 € la tonne, « C » la moyenne des cotations (coût, assurance et fret) du supercarburant pour la zone Nord est Europe et « Y » la moyenne des cotations du Brent daté sur le marché de Londres.

(3) $1,97X + 6 + 0,34Y - Z$. Dans cette formule, « X » désigne la moyenne des cotations du colza sur le marché à terme d'instruments financiers, « Y » la moyenne des cotations du Brent daté sur le marché de Londres et « Z » la moyenne des cotations (coût, assurance et fret) du gazole pour la zone Nord est Europe.

(4) Ces formules ont été retirées de l'article 18 précité au cours du débat parlementaire, en raison à la fois de leur complexité et de leur caractère plus réglementaire que législatif.

Fixés aux maxima communautaires par la loi de finances rectificative pour 1997, les montants de la réduction de TIPP ont été fortement diminués à partir de la loi de finances pour 2006 avant que la loi de finances pour 2009 n'organise la suppression progressive, sur trois ans, de la défiscalisation en faveur des biocarburants.

b) La TGAP

La défiscalisation apparaît comme un soutien à la production de biocarburants, les rendants compétitifs par rapport aux carburants fossiles. Cependant, **rien n'obligeait les distributeurs de carburants à les mettre à la consommation et, par conséquent, les compagnies pétrolières à les incorporer.**

Afin que les biocarburants soient effectivement incorporés dans les carburants mis à la consommation en France, l'article 32 de la loi de finances pour 2005, codifié à l'article 266 *quindecies* du code des douanes, a institué une TGAP due par les distributeurs de carburants dès lors qu'ils ne distribuent pas un certain volume de biocarburants (exprimé en pouvoir calorifique inférieur). Le taux de la taxe a été fixé de manière à parvenir aux objectifs d'incorporation fixés par le Gouvernement pour 2010 – soit 7 % :

	En PCI	Équivalent en volume		
		<i>ETBE</i>	<i>Éthanol</i>	<i>EMHV</i>
2007	3,50 %	8,96 %	5,32 %	3,81 %
2008	5,75 %	14,72 %	8,74 %	6,27 %
2009	6,25 %	16,00 %	9,50 %	6,81 %
2010	7,00 %	17,92 %	10,64 %	7,63 %

Le niveau d'incorporation est en outre évalué pour chaque carburant concerné, essence et gazole. **Il n'y a donc pas de compensation entre les différentes filières de biocarburants.** Les distributeurs doivent donc incorporer (ou faire incorporer) à la fois des EMHV et de l'éthanol dans le gazole et le supercarburant qu'ils mettent à la consommation.

3.– Les résultats

Fort de ces deux puissants instruments de soutien, **les quantités agréées de biocarburants et l'incorporation de biocarburants dans les carburants mis à la consommation en France ont connu une hausse exponentielle depuis 2005.** C'est en effet à compter de cette date qu'a été relancée, à l'initiative du Premier ministre M. Dominique de Villepin, la politique française en faveur des biocarburants. Selon les informations communiquées par l'Administration des douanes, l'évolution des quantités agréées de biocarburants depuis 2004 est la suivante :

(en hectolitres)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Ethanol	151 134	912 040	1 727 292	4 246 184	9 032 076	10 921 247	10 921 247
ETBE	526 322	974 521	1 421 008	2 829 320	2 806 086	2 806 086	2 829 320
EMHV	2 689 694	3 029 468	5 973 975	15 203 884	28 171 086	29 983 046	35 985 311
Total	3 367 150	4 916 029	9 122 275	22 279 388	40 009 248	43 710 349	49 735 878

Source : Administration des douanes

On observe ainsi qu'entre 2004 et 2010, **les quantités agréées de biocarburants ont été multipliées par 14**, passant de 3,367 millions d'hectolitres à 49,735 millions d'hectolitres. **Les agréments entre les différentes filières ont également été légèrement rééquilibrés en faveur de l'éthanol**. Alors que les EMHV représentaient 80 % des agréments en 2004, ils n'en représentent plus que 72,3 % en 2010, la différence ayant profité à l'éthanol ; le perdant est l'ETBE dont la part de 19,5 % du total des agréments en 2004 a été ramenée à 5,6 % en 2010. Même si les agréments ne sont généralement pas utilisés en totalité, l'augmentation de la production de biocarburants dans notre pays n'en reste pas moins considérable.

Les taux de la TGAP ont en outre été fixés à un niveau tel que celle-ci constitue en pratique une **quasi-obligation d'incorporation pour les distributeurs de carburants**. Ceux-ci n'ont donc eu le choix que d'incorporer les volumes requis de biocarburants ; cependant, si le produit de la TGAP était relativement faible à l'origine, il a connu une forte augmentation, comme le montre le tableau suivant :

(en millions d'euros)

	2006	2007	2008	2009
Produit de la TGAP	2	25	62	103

Source : Administration des douanes

La progression du produit de la TGAP signifie que les distributeurs de carburants n'ont pas respecté leurs objectifs d'incorporation, notamment en 2009. Selon l'administration des douanes, si l'objectif a été atteint pour les EMHV, avec un taux d'incorporation de 6,27 %, l'éthanol n'a représenté que 5,24 % des carburants mis à la consommation, 25 des 32 distributeurs de carburant n'ayant pas atteint leur objectif d'incorporation.

Les caractéristiques techniques des supercarburants telles que définies par la directive 98/70/CE en sont la cause. En effet, le supercarburant standard E5 ne peut contenir que 5 % d'éthanol en volume, soit 3,29 % en PCI ; pour atteindre l'objectif d'incorporation de 6,25 % en PCI, il fallait donc incorporer 9,50 % d'éthanol en volume en 2009 (10,64 % en 2010), soit plus que ce qu'autorisent les normes européennes. Les distributeurs de carburant étaient donc dans l'impossibilité légale de satisfaire à leur objectif d'incorporation.

Seul le développement du supercarburant E10, autorisé en 2009, serait de nature à permettre aux distributeurs d'atteindre leur objectif d'incorporation ⁽¹⁾.

B.– L'AVENIR INCERTAIN DES BIOCARBURANTS

La politique française en faveur des biocarburants a été lancée dans les années quatre-vingt-dix et, pendant près d'une décennie, tant ses instruments que ses fondements ont fait l'objet d'un consensus général. Ce n'est plus le cas aujourd'hui et **les biocarburants sont contestés, tant en raison de leur bilan environnemental global – bien moins favorable dès lors qu'est pris en compte le changement d'affectation des sols – que du coût exponentiel de leur défiscalisation pour les finances publiques**. Le salut pourrait cependant venir des biocarburants de deuxième génération, produits à partir de la biomasse et non des plantes alimentaires, sur lesquels se focalise désormais la recherche.

1.– Des bénéfices environnementaux controversés

Dans un contexte où la lutte contre le réchauffement climatique apparaît comme un enjeu prioritaire, le fondement même d'une politique en faveur des biocarburants repose sur le fait que, « du puit à la roue », ceux-ci émettent moins de gaz à effet de serre que leurs équivalents fossiles. Si toutes les études présentent une cohérence d'ensemble – soulignant les bénéfices environnementaux des biocarburants *via* une réduction des émissions de dioxyde de carbone –, **l'étude publiée par l'ADEME en avril 2010 s'est révélée plus nuancée, non sans être aussi contestée que les précédentes** – au point que la première version publiée en septembre 2009 avait été rapidement retirée.

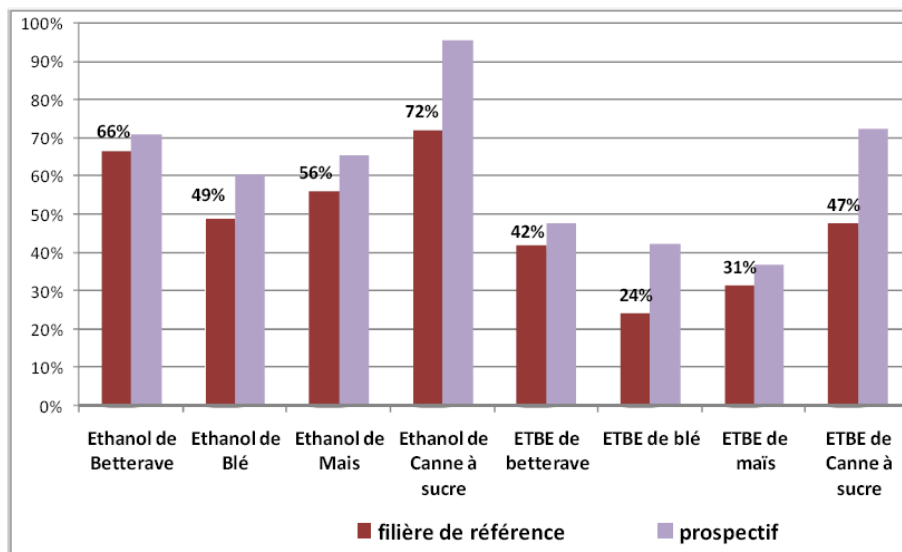
a) L'étude de l'ADEME

En application de l'engagement n° 58 du « Grenelle de l'environnement » demandant « *une expertise exhaustive et contradictoire du bilan écologique et énergétique des biocarburants de première génération* », l'ADEME a conduit une étude du cycle de vie des biocarburants dont les résultats définitifs ont été publiés le 9 avril 2010. Elle montre clairement que, « du puit à la roue » et sans tenir compte du changement d'affectation des sols, non seulement les biocarburants émettent moins de gaz à effet de serre que leurs équivalents fossiles mais que cette réduction des émissions respecte les normes de réduction des émissions fixées par l'annexe V de la directive 2009/28/CE du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'énergie produite à partir de sources renouvelables – soit 35 % (50 % en 2018).

(1) Le problème ne s'est pas posé pour le gazole en 2009. En effet, le gazole standard dit B7 peut contenir jusqu'à 7 % de biodiesel en volume, soit 6,42 % en PCI. Pour atteindre l'objectif de 6,25 % en PCI en 2009, il a fallu incorporer 6,81 % en volume de biodiesel. Cependant, les distributeurs de carburant devront incorporer 7,63 % de biodiesel en volume en 2010 pour atteindre l'objectif de 7 % en PCI. C'est pourquoi l'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2009 a admis en réduction de la TGAP l'incorporation de biodiesel dans le gazole non-routier, c'est-à-dire en particulier le gazole SNCF (dit « B30 », contenant 30 % de biodiesel).

• La filière éthanol (et ETBE)

La réduction des émissions de gaz à effet de serre de l'éthanol (par rapport à la référence fossile) est variable selon la plante à partir de laquelle il est produit et, surtout, selon qu'il est incorporé directement ou sous forme d'ETBE dans le supercarburant :

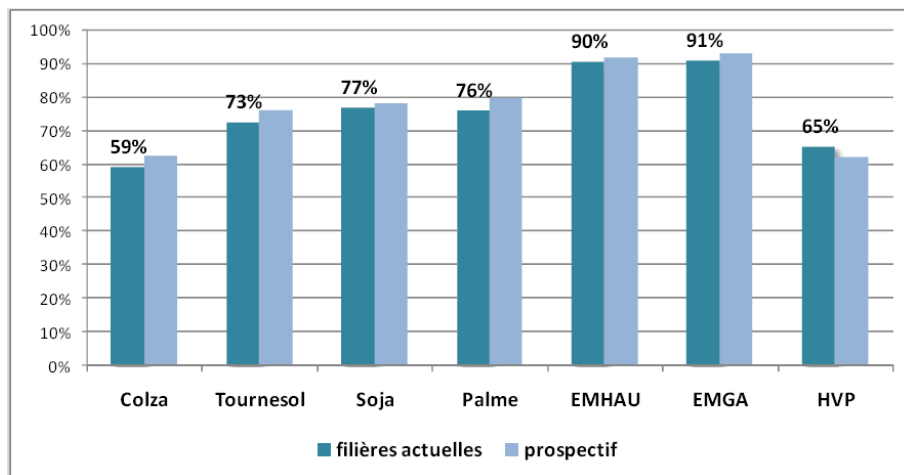


C'est l'éthanol de canne à sucre qui, pour l'ADEME, présente le meilleur bilan environnemental avec une réduction des émissions de gaz à effet de serre de 72 % par rapport au supercarburant. En effet, pour tous les biocarburants d'origine végétale, **l'essentiel des émissions de gaz à effet de serre provient non pas de la combustion de ceux-ci – comme pour les carburants d'origine fossile – mais des étapes agricole et industrielle.** Or, dans le cas de la canne à sucre, les industriels utilisent la bagasse, qui est un coproduit de la canne à sucre, comme combustible. Les rendements plus élevés à l'hectare de la canne à sucre et de la betterave expliquent également les réductions plus importantes que pour les céréales.

En revanche, **le bilan de l'ETBE en termes de réduction des émissions est plus mitigé** puisque celles-ci sont réduites d'environ 25 points par rapport à l'incorporation directe d'éthanol dans le supercarburant. L'ETBE étant un mélange d'éthanol et d'isobutène, lui-même un déchet particulièrement polluant du processus de raffinage, ce résultat n'est pas étonnant. En outre, son processus de production qui exige des quantités importantes d'énergie fossile pèse sur son bilan environnemental. La filière ETBE pourrait ainsi être remise en cause par la directive 2009/28/CE précitée en ce qu'elle ne respecte pas ses objectifs de réduction des émissions.

• La filière EMHV (biodiesel)

Pour le biodiesel, la réduction des émissions de gaz à effet de serre est globalement plus importante que pour l'éthanol et ce, quel que soit la plante ou le déchet à partir duquel il est produit, comme le montre le graphique suivant :



En outre, on observe que **les réductions des émissions sont plus importantes pour les biocarburants à base de déchets** (huiles alimentaires usagées, huiles animales) que pour les biocarburants issus des matières premières agricoles, en raison notamment de la non-prise en compte de leurs impacts environnementaux avant l'étape de collecte (collecte auprès des usagers d'huiles alimentaires et collecte des graisses animales une fois extraites des autres sous-produits)⁽¹⁾.

b) La controverse sur le bilan environnemental des biocarburants

L'étude de l'ADEME, aussi rigoureuse qu'elle se présente dans ses résultats comme dans sa méthodologie, n'en a pas moins été aussi contestée que toutes celles qui l'ont précédée depuis la première réalisée par PriceWaterhouseCoopers en 2002, critiques qui avaient abouti au retrait de la synthèse qui avait été publiée en septembre 2009. En effet, si l'ensemble de ces études souligne le bénéfice des biocarburants en termes d'émissions de gaz à effet de serre, la réduction de celles-ci est variable selon la méthodologie utilisée et, surtout, selon qu'elles prennent ou non en compte le changement d'affectation des sols et autres effets collatéraux des biocarburants.

(1) Les organisations écologistes ont toutes contesté ce choix méthodologique.

• Les critiques de la méthodologie

Quelle que soit la méthodologie utilisée, les études montrent toutes que les biocarburants, toute chose égale par ailleurs, émettent moins de gaz à effet de serre que leurs équivalents fossiles. Cependant, la lecture des « Observations et commentaires des membres du comité technique, notamment celles des organisations écologistes, annexées à l'étude de l'ADEME, soulève la question de la méthodologie utilisée par cette dernière :

– **L'étude aurait validé telles quelles, sans pouvoir les vérifier, les informations fournies par les producteurs** : ainsi, les émissions industrielles de l'éthanol de maïs et de betterave ainsi que les émissions agricoles de la betterave (fertilisation azotée et usage du fioul) n'auraient pas fait l'objet d'une validation contradictoire. L'ONG France Nature Environnement a ainsi démontré, sans que ses arguments aient été réfutés, que les informations fournies par les producteurs étaient erronées ; la même ONG souligne également que la convention de calcul proposée par les producteurs d'éthanol pour les étapes industrielles améliorerait « *de façon notable* » son bilan environnemental ; les hypothèses retenues pour le calcul du bilan de la filière éthanol de blé seraient aussi « *extrêmement grossières* ». Enfin, à la demande des producteurs d'ETBE, l'étude a tenté de démontrer que la production d'ETBE pouvait avoir des effets bénéfiques sur les émissions de gaz à effet de serre des raffineries (*via* un « effet d'incorporation »), résultat qui repose cependant sur un modèle de programmation établi unilatéralement par TOTAL ⁽¹⁾ ;

– de manière générale, **l'étude souffre des limites inhérentes à la modélisation des émissions de gaz à effet de serre**. Il est par exemple très difficile d'estimer les émissions de protoxyde d'azote des sols – ce que l'ADEME reconnaît d'ailleurs elle-même, de même que l'impact global du changement d'affectation des sols.

Au final, si le Rapporteur général n'est pas en mesure de se prononcer sur la méthodologie utilisée par les différentes études, leurs résultats ainsi que sur la pertinence des critiques soulevées par les organisations écologistes, il n'en souligne pas moins que le gain environnemental des biocarburants est controversé et que les conclusions de l'étude de l'ADEME s'en trouvent, au moins partiellement, remises en cause.

(1) *Le bilan environnemental de l'ETBE étant pour le moins mitigé, les producteurs d'ETBE, notamment LyondellBasell, ont longuement dénoncé les hypothèses et les résultats de l'étude. C'est ainsi que ceux-ci seraient « biaisés », le référentiel méthodologique « inadéquat » et l'approche « volontairement restrictive ». Contestant les conclusions de l'étude en ce qui concerne les émissions de gaz à effet de serre, ils appellent finalement à « la publication rapide d'un correctif ».*

• L'impact du changement d'affectation des sols (CAS)

Pour la première fois, l'étude de l'ADEME a pris en compte, pour établir un bilan global de l'impact environnemental des biocarburants, le changement d'affectation des sols.

Si les biocarburants sont produits sur des terres agricoles en Europe et aux États-Unis, ils le sont généralement sur des terres anciennement dévolues à la forêt tropicale dans les pays d'Amérique latine (Brésil) ou d'Asie (Malaisie, Indonésie). Par conséquent, **l'augmentation considérable de la production de biocarburants au niveau mondial alors même que la production alimentaire est constante ou en augmentation, se traduit nécessairement par un changement d'affectation des sols et la destruction de la forêt tropicale ou des prairies**, remplacée par d'immenses plantations de cannes à sucre ou de palmiers à huiles. En d'autres termes, les objectifs élevés d'incorporation de biocarburants en France et dans l'Union européenne – où les surfaces cultivables ne sont pas extensibles et où les rendements sont déjà très élevés – ne pourront être atteints que par des importations massives soit de produits agricoles, soit de biocarburants eux-mêmes.

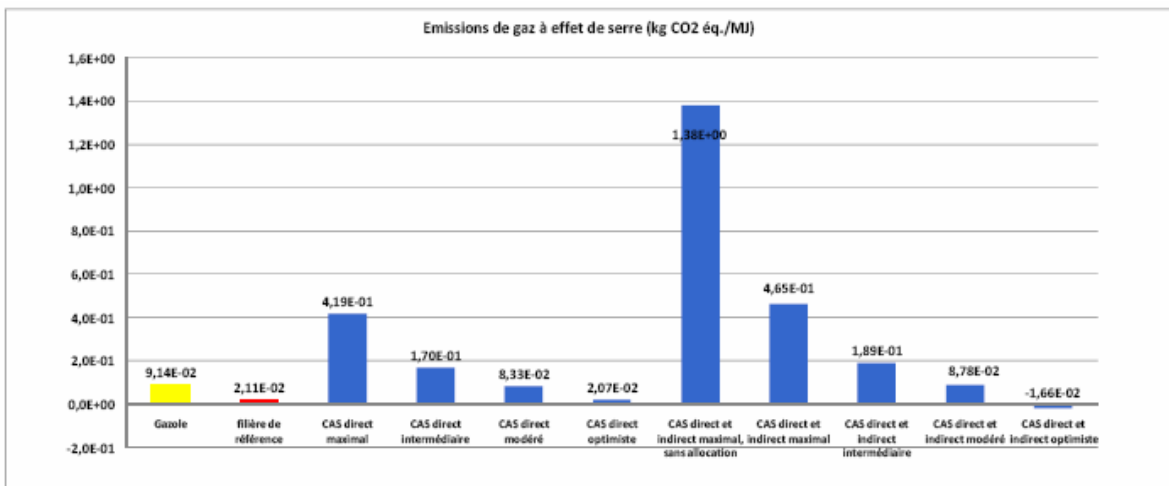
Le risque est donc réel, dans un cas comme dans l'autre, que **les gains en termes de réduction des émissions de gaz à effet de serre des biocarburants soient annulés par les émissions dues à la déforestation**, aux incendies, au drainage des zones humides, aux pratiques agricoles et aux pertes de carbone du sol. Les organisations écologistes ont donc depuis longtemps tiré la sonnette d'alarme et exigé que les études sur les biocarburants intègrent désormais l'impact de ceux-ci sur le changement d'affectation des sols.

L'étude de l'ADEME analyse donc l'impact des changements directs et indirects d'affectation des sols⁽¹⁾ sur le bilan environnemental du biodiesel de soja, de colza et de betterave et de l'éthanol de colza et de betterave.

– L'impact du CAS dans le bilan de la filière soja

L'ADEME a analysé l'impact du CAS direct dans le bilan de la filière soja brésilienne et du CAS indirect dans la filière soja américaine. Les résultats sont présentés dans le graphique suivant (la filière de référence est celle sans CAS) :

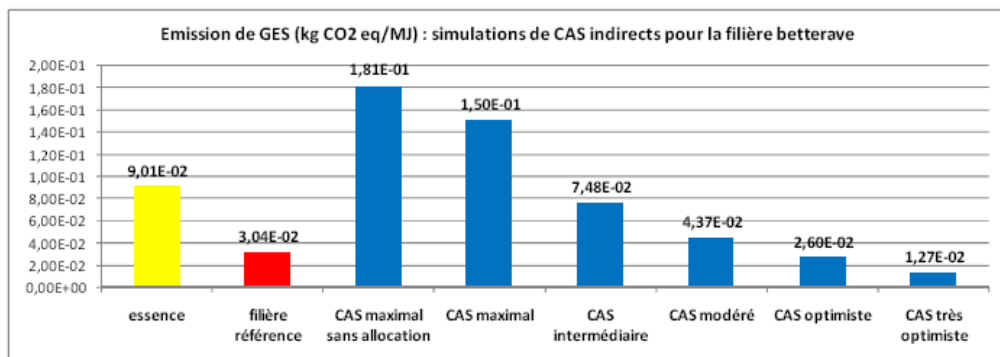
(1) Le CAS direct est la conversion d'une surface cultivée ou non (par exemple la forêt tropicale) vers une culture biocarburants et le CAS indirect la conversion d'une culture alimentaire en une culture biocarburant.

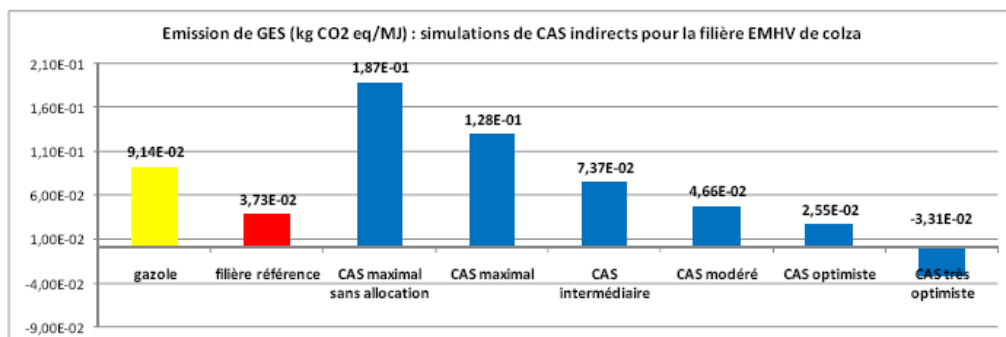


Il ressort de ce graphique que **la prise en compte du changement d'affectation des sols, direct et indirect, inverse totalement le bilan environnemental des filières soja américaine et brésilienne** et ce, dès le scénario intermédiaire. En revanche, l'étude note que les filières palme et canne à sucre sont dans des situations plus favorables, car seul le scénario le plus pessimiste leur fait perdre tout avantage par rapport au carburant fossile.

– *L'impact du CAS dans le bilan des filières betterave et colza*

L'ADEME a également analysé l'impact potentiel du changement indirect d'affectation des sols sur le bilan de deux filières hexagonales de biocarburants, celles de la betterave et du colza :





Ces deux graphiques démontrent que **c'est seulement dans le scénario le plus pessimiste (celui du CAS maximal) ⁽¹⁾ que les émissions de gaz à effet de serre sont plus importantes que celles des carburants fossiles**. En revanche, les autres scénarii sont plus favorables et dans le cas des scénarii très optimistes ⁽²⁾, le bilan environnemental des deux filières est encore plus favorable qu'en l'absence de prise en compte du changement d'affectation des sols. Enfin, à l'exception des scénarii optimistes et très optimistes, **l'ensemble des scénarii de prise en compte du CAS conduisent à minorer le bilan environnemental des biocarburants**.

Les controverses sur le bilan environnemental des biocarburants ne sont d'ailleurs pas cantonnées à la France. **C'est l'ensemble des États-membres de l'Union européenne et la Commission européenne elle-même qui se sont interrogés sur l'opportunité de maintenir le soutien au développement de ces produits**. La remise en cause des politiques de soutien aux biocarburants s'est ainsi traduite par la suppression, en 2010, des aides de la PAC (45 euros par hectare) destinées aux cultures énergétiques et la réduction, voire la suppression, des dispositifs de défiscalisation dans de nombreux États-membres.

Le revirement de l'Allemagne, à la pointe du développement des biocarburants dans les années 1990-2000, est particulièrement significatif. Ainsi, alors qu'ils faisaient l'objet d'une exonération totale d'accise, le biodiesel pur et les huiles végétales pures sont depuis novembre 2008 plus taxés que le diesel d'origine fossile ⁽³⁾. De même, si une loi impose bien une obligation d'incorporation d'un volume minimal et croissant de biocarburants, le Gouvernement allemand a décidé en 2009 de ralentir le rythme de progression et de le geler jusqu'en 2014.

Enfin, l'Union européenne a pris conscience de l'enjeu que représente le changement d'affectation des sols pour les biocarburants. La directive 2009/28/CE précitée a fixé un objectif d'incorporation de 10 % de

(1) Par exemple lorsqu'un kilogramme d'huile de colza est remplacé par un kilogramme d'huile de palme entièrement produit à partir de cultures ayant remplacé une forêt tropicale humide

(2) Par exemple lorsque les importations de tourteaux de soja sont remplacés par des tourteaux européens, réduisant d'autant la déforestation liées à la progression du soja.

(3) En revanche, le bioéthanol restera exonéré d'accise jusqu'en 2015.

biocarburants dans le transport routier en imposant à ceux-ci des critères de « durabilité ». Son article 17 dispose ainsi que ne seront pas pris en compte, pour le respect de l'objectif communautaire d'incorporation, les biocarburants « produits à partir de matières premières provenant de terres de grande valeur en termes de diversité biologique », le statut de celles-ci ayant été fixé en 2008 (forêts primaires, prairies naturelles...). Il appartient aux États-membres de veiller à l'application de ces dispositions une fois celles-ci transposées dans les droits nationaux. Selon les informations transmises par le ministère de l'Économie, de l'industrie et de l'emploi, la France s'oriente vers l'installation d'un « mandataire public national » pour assurer la gestion, l'exploitation et le contrôle des informations transmises par les producteurs.

2.– Une défiscalisation coûteuse et largement inutile

a) La croissance exponentielle de la dépense fiscale

Depuis 2002 la dépense fiscale en faveur des biocarburants a connu une hausse exponentielle qui donne la mesure du considérable soutien dont leurs producteurs ont bénéficié depuis dix ans ⁽¹⁾ :

(en millions d'euros)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Ethanol	-	-	0,327	1,571	38,979	96,601	127,401	110,482	196,582	152,897
ETBE	57,232	36,945	38,374	53,184	58,836	77,934	72,420	53,647	50,927	39,610
EMHV	122,502	127,728	128,314	138,177	161,218	325,470	519,560	357,133	365,838	287,882
Total	179,735	164,674	167,017	192,932	259,034	500,005	719,382	521,264	643,348	480,390

Source : Administration des douanes

Entre 2002 et 2008, la dépense fiscale en faveur des biocarburants a été multipliée par plus de cinq et aurait atteint 1,09 milliard d'euros en 2008 si l'article 35 la loi de finances pour 2008 n'avait pas réduit les montants de la défiscalisation, diminuant ainsi le coût de celle-ci à 720 millions d'euros. Suite à la diminution progressive des montants de défiscalisation par la loi de finances pour 2009, l'évolution de la dépense fiscale est désormais maîtrisée jusqu'en 2011, où elle atteindra cependant encore 480 millions d'euros. On observe également la part croissante que représente l'éthanol dans le total de la dépense fiscale, au détriment de l'ETBE dont la part est en constante diminution.

Au total, entre 2002 et 2011, ce sont près de 3,8 milliards d'euros que l'État aura investis dans le soutien à la production des biocarburants, soit une moyenne de 380 millions d'euros par an.

(1) Si les coûts des années 2002 à 2009 sont des coûts constatés, les chiffres des années 2010 et 2011 sont des prévisions basées sur la réalisation des agréments à 100% et sur les taux de défiscalisation prévues par la loi de finances pour 2009

b) Une dépense fiscale désormais inutile

• **Le mystère du coût de production des biocarburants**

La réduction de TIPP en faveur des biocarburants se justifie par le surcoût de production de ceux-ci par rapport à leurs équivalents fossiles. Dès lors, seul un avantage fiscal est en mesure de les rendre compétitifs et d'inciter les distributeurs de carburants (redevables de la TIPP) à les incorporer, offrant ainsi des débouchés à des entreprises qui, autrement, n'auraient probablement pas investi dans les biocarburants.

La défiscalisation était donc nécessaire pour créer *ex nihilo* les deux filières françaises de production de biocarburants. Cependant, **jamais l'administration des douanes ni une autre administration n'a été en mesure de connaître les coûts de production réels des biocarburants**. Secondaire à l'époque, tant les surcoûts étaient évidents, cette question appelle désormais une réponse urgente en raison du coût considérable de cette dépense fiscale dans un contexte de crise des finances publiques.

Or, la réponse n'apparaît pas évidente. M. Alain Marleix, dans le rapport qu'il a consacré en juin 2004 aux biocarburants, a ainsi noté que « ***aucune des personnes rencontrées par votre Rapporteur dans le cadre de la préparation de ce rapport ne lui a fourni de données précises sur ce point pourtant essentiel. S'il est vrai que de nombreux éléments fluctuants interviennent dans le niveau du prix de production (prix du pétrole, prix des matières premières agricoles, prix des coproduits...), avoir une idée du surcoût de production est indispensable dans la mesure où c'est lui qui justifie un éventuel mécanisme de défiscalisation*** »⁽¹⁾.

Six ans ont passé et le Rapporteur général a, lui aussi, demandé au Gouvernement s'il avait connaissance des coûts de production des biocarburants. Dans sa réponse datée du 28 avril 2010, il apparaît que le MEEDM a, en 2008, adressé un questionnaire aux producteurs. Malheureusement, « *les réponses n'ont pas permis d'établir le coût de manière précise* »...

Seul l'Institut Français du Pétrole a fourni une analyse des coûts de production des biocarburants qui, en 2004, auraient été les suivants :

	Ethanol	EMHV	Carburants fossiles
Coût en euros par litre	0,38	0,35	0,21
Coût en euros par gigajoule	18	10,5	6

Source : Institut Français du pétrole (Panorama 2004)

(1) Biocarburants : un moyen efficace mais encore onéreux de respecter nos engagements écologiques internationaux, juin 2004, page 10.

En 2004, les coûts de production des biocarburants étaient donc deux à trois fois plus élevés que ceux des carburants fossiles selon que l'on raisonne en volume ou en énergie. Encore faut-il préciser que ces coûts reposent sur l'hypothèse d'un prix du baril à 25 dollars. Or, depuis juin 2004, il n'a jamais été inférieur à 40 dollars et oscille depuis plusieurs années autour de 80 dollars. En outre, il est évident que l'augmentation considérable des quantités agréées (multipliées par 60 pour l'éthanol et 15 pour les EMHV) a entraîné une baisse non moins considérable des coûts de production *via* les économies d'échelle et les gains de productivité, sans parler des investissements qui, avec le temps, s'amortissent. Enfin, le prix des matières premières agricoles a, certes, connu un pic en 2008 – comme le pétrole – mais il est depuis redescendu à son niveau de 2004.

Le coût de production des biocarburants reste donc un mystère, au contraire d'une dépense fiscale dont les lois de finances successives ont enregistré l'augmentation exponentielle... Dans ces conditions, considérant l'évolution intervenue depuis 2004, **on peut raisonnablement se demander si les surcoûts de production des biocarburants n'ont pas été surcompensés depuis plusieurs années et le seront encore jusqu'en 2011.**

• **Une dépense fiscale qui n'est plus aujourd'hui nécessaire**

Si la défiscalisation était nécessaire pour soutenir le développement de filières compétitives de production de biocarburants dans notre pays à la fin des années quatre-vingt-dix, les facteurs qui ont justifié son instauration sont aujourd'hui remis en cause :

– bénéficiaires de 3,8 milliards d'euros de dépense fiscale depuis 2002, **les filières de biocarburants se sont développées et s'organisent désormais autour d'oligopoles, voire de monopoles très rentables**, comme Cristal Union et Téréos pour l'éthanol (respectivement 24,5 % et 31 % du marché en 2009), Diester Industrie dans le biodiesel (65,7 % du marché en 2009) ou Lyondell Basell pour l'ETBE (50 % du marché en 2009) ;

– **les surcoûts de production des biocarburants par rapport à leurs équivalents fossiles, évidents à l'origine, sont aujourd'hui incertains** – en raison de la hausse du prix du pétrole, des économies d'échelle et des gains de productivité –, **mais également inconnus** (voir *supra*) ;

– alors que la défiscalisation constituait à l'origine l'unique soutien à la production de biocarburants, celle-ci est désormais doublée d'une aide à la distribution *via* la **TGAP sur les carburants**. Or, les taux de celle-ci ont été fixés à un niveau si élevé qu'elle constitue par elle-même une **quasi-obligation d'incorporation pour les distributeurs et un soutien fort au prix de vente pour les producteurs** ; ceux-ci disposent donc de débouchés assurés à un prix garanti.

C'est pour l'ensemble de ces raisons que le **Rapporteur général a soutenu l'adoption de l'article 16 de la loi de finances pour 2009, lequel organise la réduction progressive des montants de défiscalisation avant la disparition de celle-ci en 2012 :**

Désignation des produits	Réduction de TIPP (en €/hl)		
	2009	2010	2011
Esters méthyliques d'huile végétale	15	11	8
Esters méthyliques d'huile animale ou usagée	15	11	8
Ethanol d'origine agricole	21	18	14
Alcool éthylique d'origine agricole	21	18	14
Biogazole de synthèse	15	11	8
Esters éthyliques d'huile végétale	21	18	14

En outre, du strict point de vue juridique, une difficulté pourrait surgir quant à l'éventuel maintien de la défiscalisation au-delà de 2011. En effet, le 6 de l'article 16 de la directive 2003/96/CE précitée dispose que « *au cas où le droit communautaire imposerait aux États membres de respecter des obligations juridiquement contraignantes les obligeant à mettre sur leurs marchés une part minimale des produits visés au §1 [c'est-à-dire des biocarburants], les §1 à 5 [qui autorisent les États-membres à leur appliquer un taux réduit d'accise] cessent de s'appliquer à compter de la date à laquelle de telles obligations deviennent contraignantes pour les États membres* ».

Le droit communautaire n'autorise donc les États membres à appliquer un taux réduit d'accise qu'aussi longtemps que l'Union européenne n'aura pas rendu obligatoire l'incorporation de biocarburants. Une telle alternative est somme toute logique. En effet, il est économiquement absurde d'aider fiscalement un produit dont l'achat est obligatoire, ce que notre pays fait pourtant en cumulant TGAP et réduction de TIPP.

Or, l'article 3 de la directive 2009/28/CE précitée fixe un objectif contraignant de 10 % d'énergie renouvelable dans les transports en 2020. Dans ces conditions, le régime de défiscalisation actuellement en vigueur dans notre pays pourrait être jugé contraire au droit communautaire.

• L'échec du superéthanol E85

Lancé en grande pompe – si on peut dire – fin 2006, le superéthanol E85, composé de 85 % d'éthanol et de 15 % de supercarburant, n'a jamais connu le succès espéré par ses promoteurs, ni auprès des distributeurs de carburants ⁽¹⁾, ni

(1) En effet, les capacités de raffinage françaises présentent la caractéristique d'être à la fois excédentaires en supercarburant et déficitaires en gazole par rapport à la consommation, conséquence de la « diésélisation » massive de notre parc automobile depuis le premier choc pétrolier. La France importe donc massivement du gazole, importations que le développement du biodiesel (ou EMHV – esters méthyliques d'huile végétale) est de nature à réduire. L'industrie pétrolière française est donc très favorable aux EMHV ; en revanche, elle a toujours été hostile à l'éthanol – en particulier à l'incorporation directe – qui s'incorpore dans le supercarburant que ses raffineries produisent déjà en excès par rapport à la demande intérieure.

auprès des constructeurs automobiles, ni auprès des automobilistes et ce, malgré l'exonération totale de TIPP de sa part éthanol et un abattement de 40 % sur les taux d'émission de dioxyde de carbone pour l'application du « malus » aux véhicules *flexfuel* spécialement adaptés.

Les chiffres transmis par le ministère de l'Économie, de l'industrie et de l'emploi sont éloquentes. Insignifiants en 2007, les volumes de E85 mis à la consommation en 2008 se sont élevés à 313 329 hectolitres mais à seulement 285 318 hectolitres en 2009 et la tendance à la baisse se poursuit. De même, le nombre de stations-services distribuant ce carburant n'a augmenté que de 18 entre le 31 décembre 2008 et le 31 décembre 2009, plafonnant à 320 sur tout le territoire. Quant au nombre de véhicules *flexfuel* vendus, il a certes quadruplé depuis 2007 (à 11 000 unités) mais ceux-ci représentent moins de 0,5 % des véhicules vendus.

L'avenir de la filière apparaît donc compromis ; mais l'éthanol bénéficie désormais de nouveaux débouchés via le supercarburant E10, lancé en 2009 et utilisable par l'ensemble des véhicules ; il est aujourd'hui distribué par 2 165 stations services dans notre pays.

3.– L'enjeu des biocarburants de deuxième génération

Si la défiscalisation des biocarburants n'apparaît plus justifiée pour les biocarburants de première génération, elle est en outre inutile pour le développement des biocarburants de deuxième génération puisqu'ils en sont encore au stade de la recherche ⁽¹⁾.

Or, ces biocarburants de deuxième génération, produits à partir de la biomasse, c'est-à-dire de matières premières non agricoles (algues, arbres, résidus agricoles...), représentent une alternative aux carburants fossiles, bien plus que les biocarburants de première génération. Non seulement ils ne sont pas en concurrence avec les cultures alimentaires pour l'usage des terres agricoles, mais ils n'entraînent pas non plus la destruction des forêts tropicales, des prairies naturelles et autres écosystèmes protégés ; ils présentent donc un bilan environnemental très favorable.

(1) Bien que la production industrielle de biocarburants de deuxième génération ne soient pas prévue avant 2015-2020, ceux-ci bénéficient d'ores et déjà de la réduction de TIPP de l'article 265 bis A du code des douanes, en particulier trois d'entre eux : les esters méthyliques d'huile animale (EMHA), les esters méthyliques d'huile usagée et le biogazole de synthèse. Cependant, même si des agréments ont été octroyés à des opérateurs pour la production de ces biocarburants, celle-ci est actuellement inexistante. Néanmoins, une unité de production d'EMHA devrait entrer en service en 2011.

Consciente des enjeux de préparer dès maintenant la deuxième génération de biocarburants, **l'Union européenne a ainsi lancé en 2008 le programme de recherche ENERGYPOPLAR** auquel participe l'INRA afin de promouvoir la recherche sur les plantes ligneuses ⁽¹⁾, en particulier le peuplier. En effet, celui-ci pousse rapidement sur des terrains souvent pas ou peu valorisables par l'agriculture ; il présente en outre une capacité importante d'absorption des nitrates et des phosphates et contribue donc à épurer le sol. Facile à propager par multiplication végétative, le peuplier est présent sur plus de 70 millions d'hectares dans le monde, sous forme naturelle ou cultivée. Enfin, le peuplier est le premier arbre dont le génome ait été séquencé en entier. Les données issues du programme de séquençage et d'annotation du génome offrent la possibilité d'aller vers une optimisation de la composition du bois en vue de la production de biocarburant.

La France est également en pointe s'agissant de la recherche sur les biocarburants de deuxième génération, notamment via le Programme National de Recherche sur les Bioénergies (PNRB) financé par l'Agence Nationale de la Recherche (ANR) et mis en œuvre par l'ADEME. Depuis 2005, 32 projets de recherche ont ainsi été aidés à hauteur de 23 millions d'euros pour un coût total de 57 millions d'euros. Le programme Bioénergies de l'ANR, lancé en 2008, assure la continuité des actions amorcées par le PNRB. En outre, dans le cadre du **fonds démonstrateur de recherche** créé par le « Grenelle de l'environnement » et doté de 400 millions d'euros sur quatre ans qu'elle gère, l'ADEME a lancé un appel à manifestation d'intérêt (AMI) pour les biocarburants de deuxième génération qui a abouti à la sélection de trois projets de recherche.

Ce soutien budgétaire à la recherche sur les biocarburants de deuxième génération est nécessaire ; il pourrait être accru avec les ressources dégagées par la suppression de la défiscalisation des biocarburants de première génération à compter de 2012.

(1) Les plantes ligneuses sont formées de 3 composants principaux : la cellulose, l'hémicellulose et la lignine, associés pour former le bois et qui constituent en quelque sorte le squelette de l'arbre, lui permettant d'atteindre une grande hauteur. C'est à partir de la transformation de la cellulose, ou saccharification, que l'on peut obtenir de l'éthanol. Pour l'énergie, comme pour la pâte à papier, il est donc intéressant de produire des arbres qui présentent un pourcentage plus important de cellulose et une teneur plus faible en lignine dont l'élimination est polluante. Les ligneux présentent aussi l'avantage de stocker le carbone atmosphérique.

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

Conformément à la méthode retenue dans les précédents travaux de la commission des Finances, la deuxième partie du présent rapport porte d'abord sur le suivi des dispositions fiscales adoptées dans les lois de finances votées avant le 1^{er} janvier 2009, qui, à la date du 1^{er} juin 2010, 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 2010, dans les lois de finances rectificative pour 2009 et dans la première loi de finances rectificative pour 2010.

Au total, elle analyse les conditions d'application de 228 articles contenus dans 15 lois promulguées entre décembre 2003 et mars 2010. Cette application est appréciée compte tenu des textes dont la commission des Finances a eu connaissance à la date du 1^{er} juin 2010.

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 2010

Textes	Articles pris en compte	Articles		
		Ayant fait l'objet d'un texte d'application	En attente de texte d'application	D'application directe
LFR 2003	1	–	–	1
LFI 2005	1	–	1	–
LFR 2005	4	3	1	–
LFI 2006	1	–	1	–
LFR 2006	2	2	–	–
LFI 2007	2	–	2	–
LFI 2008	8	3	3	2
LFR 2007	14	4	6	4
LFI 2009	34	23	6	5
LFR 2008	28	13	6	9
1 ^{ère} LFR 2009	1	–	–	1
2 ^{ème} LFR 2009	8	4	1	3
LFI 2010	50	6	22	22
3 ^{ème} LFR 2009	65	4	22	39
LFR 2010	9	2	1	6
TOTAL	228	64	72	92

On rappellera que :

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

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

On constate ainsi que, **sur les 228 dispositions fiscales prises en compte, 72, soit un peu plus d'un tiers, sont encore en attente de texte d'application.** Parmi celles-ci, 14 seulement concernent des textes votés il y a plus de deux ans et demi.

Sur les 50 dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2010, 28 étaient pleinement en application au 1^{er} juin 2010, c'est-à-dire un plus de la moitié, soit que cette application ne nécessite pas, selon l'administration, de dispositions particulières (22 articles), soit que les textes d'application nécessaires ont déjà été pris (6 articles).

Pour les trois lois de finances rectificatives pour 2009, le taux d'application atteint 69 %, 51 des 74 articles fiscaux de ce texte ayant soit fait l'objet d'un texte d'application, soit reçu application sans nécessiter de mesure réglementaire.

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

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

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

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

I.- FISCALITÉ DES PERSONNES

10.– DISPOSITIONS GÉNÉRALES

10-04.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 101

Ajustement des modalités de calcul du droit à restitution au titre du bouclier fiscal

a) Contenu :

Cet article apporte deux types d'aménagement à la définition des revenus pris en compte pour le calcul du droit à restitution :

– d'une part, les revenus de capitaux mobiliers seront retenus bruts des abattements qui leur sont applicables pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Cette disposition a été lissée sur 4 ans par l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2010 ci-après commenté. En contrepartie, la possibilité d'opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire sur ces revenus est ouverte *a posteriori* jusqu'au 15 juin 2010 ;

– d'autre part, les revenus sont retenus avant imputation des déficits et moins-values constatés les années antérieures à celle de la réalisation des revenus pris en compte au dénominateur.

b) Application :

L'instruction 5 I-1-10 du 20 mai 2010 (BOI n° 57 du 25 mai 2010) commente l'ouverture de l'option « rétroactive » pour le prélèvement forfaitaire libératoire. L'instruction rappelle en premier lieu que l'option est irrévocable et exclut, y compris pour les autres revenus distribués, l'application des abattements d'assiette et la déduction des frais et dépenses, ainsi que celle de la CSG déductible. Elle précise en second lieu que l'option doit être obligatoirement exercée par le contribuable qui a perçu les revenus (et non l'établissement payeur). Lorsque l'option est exercée, la déclaration de ces revenus et le versement du prélèvement interviennent dans les quinze premiers jours du mois qui suit l'exercice de l'option. Il est cependant indiqué que l'option est exercée en pratique par le dépôt de la déclaration et que ce dernier ainsi que le paiement du prélèvement libératoire doivent intervenir simultanément et au plus tard le 15 juillet 2010. En pratique, l'option peut donc être exercée jusqu'au 15 juillet. Les prélèvements sociaux sont dus au même moment lorsqu'ils n'ont pas déjà fait l'objet d'une retenue à la source, ce qui est le cas lorsque l'établissement payeur est établi hors de France.

Le **projet d'instruction en consultation publique** apporte en outre diverses précisions.

Les commentaires afférents à la prise en compte des déficits n'appellent pas de remarque, de même que les commentaires afférents à la prise en compte des revenus distribués, sous réserve des précisions apportées ci-dessous s'agissant de l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2009.

S'agissant des moins-values, le projet d'instruction n'appellerait aucune remarque s'il ne commentait les conséquences de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2010. En effet, à compter du 1^{er} janvier 2010, pour le calcul de l'assiette des prélèvements sociaux, les moins-values nettes subies sur une année sont imputables sur les plus-values nettes réalisées au cours des dix années suivantes. Il en résulte donc une déconnexion des assiettes fiscale et sociale et un suivi distinct des moins-values reportables sur les dix années suivantes, selon que le seuil de cession de valeurs mobilières a été dépassé ou non au titre de l'année de réalisation de la moins-value :

– lorsque le seuil de cession est dépassé, l'éventuelle moins-value réalisée sera imputable aussi bien sur l'assiette de l'impôt sur le revenu que sur celle des prélèvements sociaux des dix années suivantes ;

– lorsque le seuil de cession n'est pas dépassé, l'éventuelle moins-value réalisée ne sera imputable que sur l'assiette des prélèvements sociaux des dix années suivantes.

Pour l'application du bouclier fiscal, les moins-values « sociales » des années antérieures continuent à s'imputer sur les plus-values de même nature réalisées sur l'année de référence, contrairement aux moins-values « fiscales » des années antérieures, non imputables sur les plus-values de même nature réalisées sur l'année de référence. L'instruction en déduit que le revenu à prendre en compte pour le calcul du droit à restitution est soit l'assiette sociale, soit l'assiette fiscale, selon que le seuil de cession est ou non dépassé au titre de l'année de réalisation du revenu :

– lorsque le seuil de cession est dépassé, le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution est celui ayant servi à l'assiette de l'impôt sur le revenu, le cas échéant, majoré des moins-values des années antérieures ;

– lorsque le seuil de cession n'est pas franchi, le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution est celui qui a servi à l'assiette des prélèvements sociaux.

Dans ce dernier cas de figure, cela peut donc conduire à retenir un niveau de revenu minoré des moins-values sociales antérieures, et non pas le revenu effectivement perçu l'année de référence, comme le confirme un exemple figurant dans le projet d'instruction. Ce n'était pas l'intention du législateur.

*
* *

10-05.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 56

Atténuation de la prise en compte de la totalité des dividendes perçus au dénominateur du bouclier fiscal

a) Contenu :

Cet article introduit un lissage temporel de la modification introduite par l'article 101 de la loi de finances pour 2010 concernant la prise en compte des revenus de capitaux mobiliers. Il prévoit ainsi que les dividendes seront retenus à hauteur de 70 % de leur montant brut pour ceux perçus en 2009, 80 % pour ceux perçus en 2010, 90 % pour ceux perçus en 2011, la mesure votée en loi de finances pour 2010 s'appliquant pleinement à compter des revenus perçus en 2012.

b) Application :

Le **projet d'instruction en consultation publique** prévoit que ce n'est pas le montant brut mais le montant net des frais de garde qui est retenu pour l'application des taux de 70 %, 80 % et 90 %, par analogie avec les modalités de prise en compte à terme des dividendes. La rédaction de l'article est pourtant très claire : le législateur a prévu de retenir une fraction du montant brut des dividendes, ce qui est cohérent avec le montant retenu s'agissant des dividendes soumis au prélèvement forfaitaire libératoire. **L'instruction serait donc contraire à la lettre de la loi.**

*
* *

11.– IMPÔT SUR LE REVENU – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

11-18.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 4

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Le décret n° 2009-570 du 20 mai 2009 fixe la liste des récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel pour l'application de l'article 92 A du code général.

L'instruction fiscale 5 G-4-09 (BOI n° 56 du 4 juin 2009) confirme que la doctrine administrative relative aux autres prix reçus par des écrivains, artistes et scientifiques dans le respect de certaines conditions, reste applicable aux récompenses nationales ou européennes.

*
* *

Article 84

Aménagement du régime fiscal applicable au dispositif « Malraux »

a) Contenu :

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

Cette réforme transforme, en premier lieu, en réduction d'impôt un avantage fiscal prenant antérieurement la forme d'une mesure d'assiette. Cette conversion s'inscrit dans un ensemble de mesures similaires adoptées à

l'automne 2008 afin d'améliorer l'équité des dépenses fiscales en rendant l'avantage en impôt indépendant du taux marginal d'imposition, en facilitant techniquement le plafonnement global de l'avantage cumulé tiré de l'utilisation de plusieurs dispositifs et en neutralisant l'effet de ces avantages fiscaux pour le calcul des droits à restitution au titre du bouclier fiscal.

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

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

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

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

b) Application :

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

*
* *

Article 85

Aménagement du régime fiscal des monuments historiques

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

b) Application :

L'instruction fiscale 5D-2-09 (BOI n° 87 du 14 octobre 2009) commente les modalités de mise en œuvre de ce dispositif.

Dans un premier temps, elle précise les conditions d'application du régime spécial en cas de démembrement de la propriété du bien. L'engagement de conservation de la propriété des immeubles pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009, s'impose à l'usufruitier comme au nu-propriétaire.

La détention temporaire de l'usufruit d'un immeuble ouvrant droit au dispositif par des associés personnes physiques de sociétés civiles immobilières, dont la nue propriété est détenue par des collectivités territoriales, ouvre également droit au régime spécial.

Dans un second temps, elle présente les modalités relatives au respect de la période de conservation de la propriété du bien. L'événement constitutif de l'acquisition, qui correspond au point de départ de l'engagement de conservation, s'entend soit de la date de la signature de l'acte authentique, soit de celle de la succession, de la donation ou du legs portant sur le bien.

Dans le cas d'une acquisition à titre gratuit, les donataires, héritiers ou légataires ont la possibilité de reprendre à leur compte l'engagement de conservation souscrit par l'ancien propriétaire et dont le terme n'est pas encore intervenu. Au contraire, si ce dernier ne pratiquait pas les déductions autorisées par le régime spécial, le bénéficiaire de la donation à titre gratuit doit computer son engagement de conservation de quinze ans à compter de l'acquisition à titre gratuit.

Le respect effectif de l'engagement de conservation est apprécié lors de la cession de l'immeuble ou des parts.

Des précisions sont également apportées en ce qui concerne la majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation des immeubles selon que l'immeuble a été acquis à compter du 1^{er} janvier 2009 (majoration du revenu de l'année au cours de laquelle l'engagement n'a pas été respecté et des deux suivantes du tiers du montant des charges indûment imputées depuis son acquisition) ou précédemment à cette date (le revenu de l'année au cours de laquelle l'engagement n'a pas été respecté et des deux années suivantes est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009). Il appartient au contribuable n'ayant pas respecté son engagement de conservation de procéder spontanément à la majoration de sa base imposable, sous peine de se voir appliquer un intérêt de retard.

En cas de décès du propriétaire, l'héritier ou le légataire est libre de reprendre ou non l'engagement de conservation. Dans le premier cas, son engagement s'applique à la période restant à courir à la date du décès. Dans le second cas, l'avantage reçu par le défunt ne peut être remis en cause. Cependant, si l'héritier souhaite ultérieurement bénéficier du régime dérogatoire, la durée de conservation du bien sera de quinze ans à compter la mutation du bien.

Dans le cas d'une donation, l'avantage fiscal obtenu par l'ancien propriétaire n'est pas remis en cause, sous réserve que les donataires s'engagent à conserver le bien pour la durée restant à courir à la date de la donation.

Dans un troisième temps, l'instruction définit le champ des contribuables bénéficiaires de l'exception au principe de détention directe des immeubles en faveur des sociétés civiles dont les associés sont membres d'une même famille. Les associés peuvent être des personnes parentes en ligne directe, leurs conjoints et les enfants de ces différentes personnes, sans limitation du degré de parenté à condition que celui-ci soit réel, ni limitation du nombre de générations concernées.

Si les associés étaient propriétaires de l'immeuble avant la constitution de la société, cet événement n'ouvre pas une nouvelle période d'engagement de conservation.

Par ailleurs, les associés d'une société civile, membres d'une même famille, peuvent céder leurs parts à d'autres membres de la même famille à la condition que ces derniers reprennent à leur compte l'engagement de conservation pour la durée restant à courir. Cette disposition constitue ainsi une exception à l'application de la majoration de la base imposable pour non-respect de l'engagement de conservation. Elle s'applique dans les mêmes conditions dans le cas d'une indivision constituée entre les membres d'une même famille.

*
* *

Article 87

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

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Application :

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

*
* *

Article 89

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

a) Contenu :

Le présent article supprime, à compter du 1^{er} janvier 2009, la possibilité ouverte par l'article 163 *quinquies* du code général des impôts de déduire du revenu global les sommes versées sur un compte épargne codéveloppement et lui substitue une réduction d'impôt, régie par un nouvel article 199 *quinquies* du code général des impôts, égale à 40 % du montant des sommes versées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2011 sur un tel compte, retenues dans la limite annuelle de 25 % du revenu net global du foyer fiscal et de 20 000 euros.

b) Application :

Le décret d'application n° 2010-23 du 7 janvier 2010 précise la nature des documents que le contribuable doit joindre à la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle la réduction d'impôt sur le revenu est demandée ou au titre de laquelle celui-ci a procédé au retrait total ou partiel des sommes inscrites au crédit du compte épargne codéveloppement.

L'instruction fiscale 5 B-5-10 (BOI n° 8 du 15 janvier 2010) précise les modalités de plafonnement et de remise en cause de l'avantage fiscal.

Dans un premier temps, elle précise que le double plafond de 25 % du revenu net global du foyer fiscal et de 20 000 euros s'applique quel que soit le nombre de comptes épargne codéveloppement détenus par les différents membres du foyer fiscal.

Dans un second temps, elle présente les conditions de remise en cause de la réduction d'impôt. Celle-ci intervient si le contribuable n'apporte pas la preuve qu'il possède la nationalité d'un pays en développement mentionné par l'arrêté du 4 décembre 2008 modifiant l'arrêté du 23 mars 2007 fixant la liste des pays dont les ressortissants peuvent ouvrir un compte épargne codéveloppement et qu'il est titulaire d'une carte de séjour permettant l'exercice d'une activité professionnelle. Cette remise en cause peut également s'appliquer lorsque le contribuable n'a pas son domicile fiscal en France. Cependant, il est précisé que dans le cas du transfert du domicile dans un autre pays, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause au titre des sommes versées avant la date du départ.

Dans le cas où seule la condition d'investissement ne serait pas remplie, un prélèvement de 40 % majoré de l'intérêt de retard de 0,40 % (prévu au III de l'article 1727 du code général des impôts) est appliqué sur chaque retrait, total ou partiel, des sommes ayant donné lieu à la réduction d'impôt. Ce prélèvement ne peut porter sur les sommes au titre desquelles le contribuable renonce à demander l'avantage fiscal ou qui dépassent le plafonnement du dispositif. Il s'applique néanmoins aux retraits qui ne respectent pas l'objet du compte, même s'ils sont effectués au-delà du terme de la durée de vie du compte.

Dans un troisième temps, l'instruction exclut de l'avantage fiscal la prise en compte des intérêts qui rémunèrent les sommes inscrites au compte épargne codéveloppement.

*

* *

Article 90

Réforme fiscale du régime de la location meublée

a) Contenu

Le présent article réforme le régime fiscal de location meublée à compter de l'imposition des revenus de 2009. S'il ne modifie pas la qualification de l'activité de loueur en meublé qui continue de relever de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, il encadre néanmoins la définition du caractère professionnel de cette activité afin d'en réduire la portée. Il modifie également des dispositions relatives à l'activité des loueurs non professionnels.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Application

Le décret n° 2010-222 du 3 mars 2010 relatif à la réduction d'impôt en faveur des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle liste les documents à joindre à la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé.

L'instruction fiscale 4 F-3-09 (BOI n° 76 du 30 juillet 2009) détaille les modifications introduites dans le régime de la location meublée.

Dans un premier temps, elle définit les conditions d'appréciation du caractère professionnel de l'activité.

La location meublée n'est jamais considérée comme exercée à titre professionnel lorsqu'aucun des membres du foyer fiscal n'est inscrit en qualité de loueur en meublé professionnel au registre du commerce et des sociétés (RCS). Il existe cependant une exception : le défaut de cette inscription dans le cas d'un

refus du greffe, motivé uniquement par le caractère non commercial de l'activité, ne s'oppose pas à la reconnaissance de la qualité de loueur en meublé professionnel, si par ailleurs les deux autres conditions sont remplies.

Des précisions sont également apportées en matière d'appréciation du montant minimal des recettes issues de la location (apprécié par année civile, y compris pour les contribuables qui clôtureraient leur exercice en cours d'année). Le seuil des 23 000 euros de recettes annuelles retirées de la location meublée est apprécié au regard des recettes directement liées à cette activité, soit du total des loyers perçus (le cas échéant, en intégrant charges et indemnités d'assurance).

En cas d'application du mécanisme transitoire de majoration du montant des recettes afférentes à une location ayant commencé avant le 1^{er} janvier 2009, mis en place pour estimer la prépondérance des recettes de location sur les autres catégories de revenus, le coefficient multiplicateur est calculé pour chacun des locaux d'habitation et varie en fonction de leur ancienneté.

Dans un second temps, l'instruction précise les conséquences du changement de qualification de l'activité, notamment au regard des conditions d'imputation des déficits. En principe, les déficits subis au cours d'une année par un contribuable exerçant son activité à titre non professionnel sont uniquement imputables sur des bénéfices générés par le même type d'activité. Dans le cas où ce même contribuable deviendrait par la suite loueur en meublé professionnel, les déficits liés aux années d'activité en tant que loueur non professionnel ne peuvent être déduits ni de son revenu global, ni des bénéfices qu'il générerait de son activité professionnelle. Toutefois, si le loueur acquiert un statut professionnel dès le commencement de la location, les déficits accumulés en vue de cette location et avant son commencement effectif, alors qu'il exerçait cette activité à titre non professionnel, peuvent être imputés par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local et ce, tant que l'activité de location est exercée à titre professionnel.

Il est également souligné que le caractère professionnel ou non professionnel de la location meublée s'apprécie au niveau du foyer fiscal et s'applique à l'ensemble des locations meublées de ce foyer.

Dans un troisième temps, elle exclut du régime de la location meublée les conventions d'hébergement qui, en raison des services fournis ou proposés (en pratique, au moins trois de ceux listés au b du 4^o de l'article 261 D du code général des impôts), dépassent la simple jouissance du bien. Ces derniers sont alors considérés comme des prestations de nature hôtelière ou para-hôtelière.

Dans un quatrième temps, elle précise le régime de l'amortissement des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt au bénéfice des loueurs en meublé non professionnels. Les amortissements ne sont admis en déduction du résultat imposable, en application de l'article 39 G du CGI, qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de la réduction d'impôt (soit la fraction du prix de revient inférieure à 300 000 euros).

Dans un cinquième temps, elle dispose que, dans le cadre du régime des micro-entreprises, les contribuables dont les recettes en 2008 étaient en deçà du seuil maximal d'application de ce régime continuent d'en bénéficier au titre des deux premières années au cours desquelles le chiffre d'affaire de la location en meublé excède 32 000 euros, sous réserve qu'il bénéficie pour la totalité de ces deux années du régime de franchise en base de TVA, dont le seuil est fixé pour la location meublée à 80 000 euros. L'abattement applicable au montant de ces recettes est de 50 % dès 2009.

L'instruction fiscale 5 B-2-10 (BOI n° 6 du 13 janvier 2010) précise les conditions d'application de la réduction d'impôt au titre d'investissements locatifs dans des résidences meublées réalisés par des loueurs en meublé non professionnels et dont les revenus produits sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Elle précise que l'investissement ouvrant droit à la réduction d'impôt doit être réalisé directement par le contribuable, sans l'intermédiaire d'une société.

Lorsque le propriétaire du logement passe de la qualité de loueur non professionnel à celle de loueur professionnel au cours de la période d'engagement de la location, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause. Néanmoins, si au moment de la cession du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, ce contribuable est qualifié de loueur en meublé professionnel, la plus-value retirée de cette cession sera soumise au régime des plus-values professionnelles.

Dans le cas où le contribuable établit son domicile hors de France pendant la période de location, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause, mais ne peut être imputée, ni faire l'objet d'aucune imputation ultérieure. Les fractions de la réduction d'impôt due au titre des années pendant lesquelles le domicile fiscal du contribuable est établi à l'étranger sont définitivement perdues. Seules sont imputables dans les conditions de droit commun les fractions reportables nées au cours de la période pendant laquelle le contribuable était domicilié en France. Par ailleurs, si le contribuable rétablit son domicile en France avant la fin de la période d'engagement, il pourra à nouveau bénéficier de la réduction d'impôt à hauteur d'un neuvième de son montant, mais uniquement au titre des années d'engagement restant à courir.

En cas de changement de l'exploitant de la résidence au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit être loué au nouvel exploitant dans un délai d'un mois jusqu'à la fin de la période de location. Cependant, une mesure de tempérament prévoit que la période de vacance du logement peut, dans certains cas de défaillance de l'exploitant, être supérieure à un mois sans pouvoir dépasser douze mois.

*

* *

Article 91

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

a) Contenu :

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

Cet article prévoit que l'effet cumulé de certains avantages fiscaux, qu'il énumère, ne peut pas procurer, à compter de l'imposition des revenus de 2009 et sous réserve de l'effet d'investissements engagés antérieurement, une réduction du montant de l'impôt dû supérieure à la somme d'un montant de 25 000 euros et d'un montant égal à 10 % du revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197 du code général des impôts.

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

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

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

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

b) Application :

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

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

est limitée au montant visé au sixième ou au septième alinéa du I-3° de l'article 156 du même code, soit 10 700 euros ou 15 300 euros en cas de déficit foncier sur un logement bénéficiant du dispositif Périssol (prévu f du 1° du I de l'article 31).

Dans un second temps, ce décret définit la notion de revenu imposable pris en compte pour l'appréciation du respect de la part proportionnelle du plafonnement. Celui-ci intègre les revenus soumis à l'impôt sur le revenu sur option selon une base moyenne (par exemple, en application du lissage triennal des bénéfices agricoles prévu à l'article 75-0 B) ou selon une base fractionnée (à l'instar de celle prévue à l'article 75-0 A pour les revenus bénéficiant du dispositif d'étalement des revenus exceptionnels agricoles). De la même façon, sont pris en compte les revenus soumis à l'impôt sur le revenu en application d'un système de quotient et avant multiplication de la cotisation supplémentaire obtenue, soit les revenus exceptionnels (article 163-0 A), les prestations servies par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football (article 163-0 A *bis*) et les revenus issus d'options sur des actions (article 163 *bis* C).

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

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

*
* *

Article 92

Demi-part des personnes vivant seules ayant élevé un enfant

a) Contenu :

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

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

Enfin, à titre transitoire, cet article organise la suppression progressive de l'avantage fiscal pour les contribuables bénéficiant de l'avantage fiscal au titre de l'imposition de leurs revenus de 2008 mais le perdant, à compter de l'imposition

des revenus de 2009, en application des nouvelles règles en leur accordant une demi-part supplémentaire pour l'imposition du revenu des années 2009 à 2011 et en plafonnant l'avantage en impôt correspondant à 855 euros au titre de l'imposition des revenus de 2009, à 570 euros au titre de l'imposition des revenus de 2010 et à 285 euros au titre de l'imposition des revenus de 2011.

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-15-10 (BOI n° 27 du 25 février 2010) apporte de nombreuses précisions sur les conditions encadrant l'octroi de la demi-part supplémentaire et sur le dispositif transitoire prévu pour les personnes qui n'en seraient plus bénéficiaires du fait de la réforme introduite par le présent article.

Elle indique que la charge des seuls enfants du contribuable peut ouvrir droit à la réduction d'impôt, que ces enfants fassent l'objet d'une imposition distincte, qu'ils aient été adoptés par le contribuable ou qu'ils soient décédés. Par conséquent, un contribuable veuf qui a eu la charge des enfants issus du premier mariage de son conjoint décédé, ne pourra bénéficier de la demi-part supplémentaire. Il en va de même dans le cas d'un contribuable divorcé au regard de la charge des enfants de son ex-conjoint.

Dans le cas d'une adoption, celle-ci doit avoir été faite par le contribuable lui-même ou par les deux conjoints. Dans le cas où le contribuable divorcé ou veuf aurait eu la charge d'un enfant adopté par le conjoint décédé ou l'ex-conjoint, il ne pourrait bénéficier de la demi-part supplémentaire.

Elle détaille également les modalités d'appréciation de la condition selon laquelle le contribuable doit avoir assumé la charge effective du ou des enfants pendant cinq années alors qu'il vivait seul.

Le bénéfice de la demi-part est explicitement exclu dans les situations de concubinage. De plus, alors que le décompte de la période des cinq années s'achève ou commence à la date du mariage ou de la conclusion du PACS, ou à la date de divorce, de rupture, de séparation ou de décès, dans le cas d'un concubinage, la condition de vivre seul s'apprécie au 1^{er} janvier. Ainsi, un contribuable en situation de concubinage au 1^{er} janvier sera considéré comme tel toute l'année civile, même s'il respecte la condition de vivre seul en cours d'année.

Dans le cas de la simple cohabitation de deux personnes, sont réputées « vivre seules » les personnes qui cohabitent et qui, en raison de leurs liens familiaux, ne sont pas susceptibles de contracter un mariage ou un PACS.

La durée des cinq années peut être continue ou non, mais elle s'apprécie séparément pour chacun des enfants. Elle doit donc être atteinte pour au moins un des enfants afin d'ouvrir droit à la demi-part supplémentaire. Le fait qu'un contribuable ait élevé un enfant pendant quatre années et un second pendant deux années ne permet pas d'ouvrir ce bénéfice, même dans le cas où ces deux périodes se recouvreraient totalement ou partiellement ou qu'elles aient été consécutives.

La condition d'avoir supporté la charge de l'enfant correspond au fait que le parent a assumé la responsabilité de son éducation et pourvu à ses besoins matériels. Par conséquent, la seule responsabilité morale et intellectuelle ne permet pas de bénéficier de la demi-part. Il faut que le contribuable ait pourvu pour partie au moins à ses besoins matériels. Ainsi, les pensions alimentaires versées par les ex-conjoints ou les aides financières reçues de parents dans le cadre de l'obligation alimentaire ne remettent pas en cause le bénéfice de la majoration du quotient familial.

Dans le cas particulier de la résidence alternée du ou des enfants, les deux parents dont les enfants mineurs étaient réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre, ne peuvent bénéficier de la demi-part. Seul le parent ayant eu la charge à titre principal de l'enfant peut en bénéficier.

Le contribuable devra indiquer sur sa déclaration de revenus qu'il vit seul et a élevé ses enfants seul pendant une période de cinq années en cochant la case réservée à cet effet. Il devra également joindre une déclaration sur l'honneur. En cas de contrôle fiscal, la charge de la preuve incombera à l'administration.

Les contribuables qui bénéficient du dispositif transitoire (soit les contribuables ne remplissant pas la condition des cinq années) devront satisfaire à l'ensemble des conditions ouvrant droit à ce dispositif de façon continue. Ainsi, un contribuable qui ne les remplirait pas pendant une année, puis les remplirait à nouveau lors d'une année suivante, perdrait le bénéfice de la majoration de quotient familial. Par ailleurs, l'instruction précise que toute exclusion du dispositif est définitive.

*
* *

Article 95

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

a) Contenu :

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

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-1-10 (BOI n° 6 du 13 janvier 2010) précise que la condition d'ancienneté s'apprécie au jour de l'acquisition du logement par le contribuable qui souhaite le réhabiliter ou à la date de paiement des dépenses de travaux.

*
* *

Article 98

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

a) Contenu :

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

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-6-10 (BOI n° 9 du 19 janvier 2010) rappelle que l'augmentation du plafond s'applique uniquement la première année d'imposition au titre de laquelle le contribuable demande à bénéficier de l'avantage pour l'emploi direct d'un salarié. Elle précise que ces conditions sont satisfaites alors même que le contribuable aurait bénéficié au cours des années antérieures d'un avantage fiscal comparable au titre de dépenses réalisées pour le recours soit à une association, une entreprise ou un organisme agréés, soit à un organisme à but non lucratif visé par le dispositif.

Dans le cas de la modification de la composition du foyer fiscal (mariage, divorce...), les contribuables issus de ces situations bénéficient également de la majoration du plafond des dépenses au titre de la première année d'emploi direct d'un salarié à domicile.

Par ailleurs, l'instruction indique que dès lors qu'un établissement ou service d'aide par le travail fournit des prestations prévues par le présent dispositif, ces prestations sont assimilables aux services rendus par un organisme à but non lucratif.

*
* *

Article 103

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

a) Contenu :

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

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

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

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

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

b) Application :

Le décret fixant les modalités de justification du respect de la nouvelle éco-conditionnalité pour le bénéfice du crédit d'impôt sera publié après l'entrée en vigueur de l'obligation pour le maître d'ouvrage de fournir à l'issue de l'achèvement des travaux à l'autorité qui a délivré le permis de construire un document, établi par un tiers indépendant, attestant qu'il a pris en compte la réglementation thermique. Cette obligation doit être instituée par l'article 1^{er} du projet de loi portant engagement national pour l'environnement, dit « Grenelle II », portant sur l'amélioration de l'évaluation, de la vérification et de l'information en matière de performance énergétique des bâtiments, et actuellement en cours d'examen.

Le **décret n° 2009-1 du 2 janvier 2009** pris pour l'application de l'article 200 *quaterdecies* du code général des impôts relatif au crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt contractés à raison de l'acquisition ou la

construction de l'habitation principale prévoit que la majoration de l'avantage fiscal sera ouverte au titre de l'acquisition ou de la construction d'un logement bénéficiant du label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 ».

L'**arrêté du 8 mai 2007** relatif au contenu et aux conditions d'attribution du label « haute performance énergétique » fixe les conditions d'attribution de ce label, au regard de la consommation conventionnelle d'énergie primaire du bâtiment pour le chauffage, le refroidissement, la ventilation, la production d'eau chaude sanitaire et l'éclairage des locaux exprimée en kWh/m²/an d'énergie primaire.

L'instruction fiscale 5B-28-09 (BOI n° 92 du 10 novembre 2009) commente ces dispositions.

Dans un premier temps, elle ajoute à la liste des logements ouvrant droit au crédit d'impôt telle prévue par l'article 200 *quaterdecies* (soit les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement et les logements que le contribuable fait construire), les locaux non affectés à usage d'habitation qui sont transformés en logements.

Dans un second temps, elle détaille les conditions relatives au verdissement du dispositif. L'obligation de justifier que le logement respecte la réglementation thermique en vigueur ne vaut qu'à compter de la parution du décret. Ainsi, dans le cas où une demande de permis de construire aurait été déposée avant la date de parution du décret pour un logement achevé à la suite de cette parution, le contribuable n'aurait pas à justifier du respect de l'éco-conditionnalité pour bénéficier du crédit d'impôt.

La date à laquelle le label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 » doit être délivré pour ouvrir droit à la majoration du crédit d'impôt est, au plus tard, la date d'acquisition (signature acte authentique d'achat) ou la date d'achèvement de l'immeuble. La demande par le contribuable du bénéfice de cette majoration doit intervenir lors de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice du crédit d'impôt est demandé pour la première fois. En conséquence, les contribuables qui font construire un logement BBC peuvent bénéficier du crédit d'impôt avant l'achèvement du logement et avant la délivrance du label (au titre des intérêts intercalaires par exemple), sauf s'ils ont demandé expressément que la date de départ de la première annuité éligible soit fixée à la date d'achèvement ou de la livraison du logement.

En principe, seules l'acquisition ou la construction d'un logement neuf BBC ouvrent droit au bénéfice de la majoration d'impôt. Or, l'administration admet que celle-ci puisse s'appliquer si des travaux permettant d'obtenir le label sont réalisés concomitamment à l'acquisition du bien ou immédiatement après son achèvement (les travaux devant être achevés dans les douze mois suivant l'acquisition ou l'achèvement du logement). Cette mesure de tempérament n'a pas pour effet de proroger la durée d'application du crédit d'impôt.

Dans le cas d'une remise en cause de l'avantage procuré par la majoration du crédit d'impôt, seule la fraction du crédit d'impôt relative à la majoration fait l'objet de la reprise. Le contribuable doit alors justifier que le logement respecte la réglementation en vigueur. À défaut, la totalité du crédit d'impôt est remise en cause.

*
* *

Article 104

Éco-conditionnalité des dispositifs fiscaux en faveur des investissements locatifs

a) Contenu :

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

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

b) Application :

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

Cette obligation doit être instituée par l'article 1^{er} du projet de loi portant engagement national pour l'environnement, dit « Grenelle II », portant sur l'amélioration de l'évaluation, de la vérification et de l'information en matière de performance énergétique des bâtiments, et actuellement en cours d'examen.

Le présent article a été commenté par **l'instruction fiscale 5 D-3-09 (BOI n° 87 du 14 octobre 2009)** qui n'appelle pas de commentaire particulier.

*
* *

Article 109

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

a) Contenu :

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

Ces modifications sont :

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

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

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

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

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

b) Application :

L'arrêté du 18 juin 2009 pris pour l'application de l'article 200 *quater* du code général des impôts relatif aux dépenses d'équipements de l'habitation principale et modifiant l'article 18 *bis* de l'annexe IV à ce code fixe la liste actualisée des équipements, matériaux et appareils visés par le crédit d'impôt développement durable, ainsi que leurs caractéristiques techniques et les critères de performance minimale requis.

L'instruction fiscale 5 B-22-09 (BOI n° 65 du 30 juin 2009) commente ces dispositions.

Dans un premier temps, elle indique que la prorogation du dispositif au 31 décembre 2012 a pour conséquence l'appréciation du plafond des dépenses prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt sur une période de cinq années consécutives comprises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012.

Dans un second temps, elle précise que, dans le cadre de l'élargissement du dispositif aux propriétaires-bailleurs, l'avantage s'applique également si le bien mis en location est la propriété d'une société immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés. Les associés personnes physiques bénéficient du crédit d'impôt à hauteur de leur participation dans cette société correspondant au logement concerné.

Par ailleurs, cette mesure ne fait pas obstacle à ce qu'un même contribuable puisse bénéficier du crédit d'impôt au titre de dépenses réalisées dans sa résidence principale et au titre de celles qu'il réalise dans des logements qu'il loue ou destine à la location. Ces deux types d'investissement sont soumis à des plafonds distincts et le reliquat éventuel de plafond non utilisé pour l'un des investissements ne pourra être reporté sur l'autre.

Le plafond des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt est forfaitaire. Il est plafonné à 8 000 euros par logement loué ou destiné à être mis en location (cette limite étant appréciée pour l'ensemble des dépenses réalisées sur la période pluriannuelle 2009-2012). À ce premier plafond s'ajoute la limitation du nombre de logements concernés : au titre d'une même année d'imposition, le foyer fiscal ne peut bénéficier du crédit d'impôt que dans la limite des dépenses éligibles relatives à trois logements loués ou destinés à la location.

La location du bien doit être effective et continue. Ainsi, ne sont pas éligibles au crédit d'impôt les dépenses réalisées au titre des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, à quelque usage que ce soit, et ce, même pour une durée très courte intervenant pendant la période de location.

En cas de congé du locataire, le propriétaire dispose d'un délai de douze mois pour assurer la remise en location de son logement, sous réserve qu'il ait mené toutes les démarches nécessaires à la recherche d'un nouveau locataire pendant cette période de vacance. À défaut de relocation l'avantage fiscal est remis en cause.

Si le logement est situé dans un immeuble collectif, les dépenses éligibles peuvent également porter sur les parties communes (sauf si ces parties communes font l'objet d'une occupation privative de la part d'un tiers, à l'instar d'une loge de concierge).

Dans un troisième temps, l’instruction apporte un ensemble de précisions sur les mesures d’extension du dispositif, de suppression de certains équipements éligibles et de réduction des taux applicables dans certains cas qui ne nécessitent pas de commentaires détaillés. Elle souligne seulement que l’extension du crédit d’impôt aux dépenses de diagnostic de performance énergétique (DPE) à compter du 1^{er} janvier 2009 est réservée aux dépenses réalisées en dehors des cas où la réglementation rend ce diagnostic obligatoire. Un seul DPE ouvre droit au crédit d’impôt par logement et pour une période de cinq ans (en pratique la date d’extinction du dispositif au 31 décembre 2012 limite cette période à quatre années).

Dans un quatrième temps, elle admet qu’en tant que mesure transitoire, soient retenues, pour les dépenses engagées ou réalisées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2008 et dont le paiement intervient à compter du 1^{er} janvier 2009, les conditions qui prévalaient lors de cet engagement ou de cette réalisation (dans ce cas, le contribuable doit pouvoir justifier de l’acceptation d’un devis et du versement d’un acompte en 2008, et du solde du règlement en 2009).

*

* *

Article 110

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

a) Contenu :

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

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

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

b) Application :

L’instruction fiscale 5 G-6-09 (BOI n° 77 du 4 août 2009) précise les conditions encadrant le bénéfice de cette exonération.

Elle indique que l'exonération s'applique quel que soit le régime d'imposition de l'activité libérale (régime réel ou régime forfaitaire des micro-entreprises).

La durée de résidence d'au moins vingt-quatre heures dans un autre État est appréciée à l'exclusion des temps de transport pour s'y rendre et en revenir. Par ailleurs, pour l'application de cet article, la France s'entend des seuls départements métropolitains et d'outre-mer (les collectivités d'outre-mer, la Nouvelle-Calédonie et les Terres australes et antarctiques françaises sont donc considérées comme des États étrangers).

Chaque séjour doit donner lieu, le cas échéant, à la détermination des suppléments de rétrocession d'honoraires en préalable au départ du collaborateur (ce qui s'oppose à la mise en place d'une fixation de suppléments de rétrocession indifférenciés).

Par ailleurs, l'article ne s'oppose pas au cumul de cette exonération avec l'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 30 % de la rémunération prévue à l'article 81 C en faveur des personnes impatriées non salariées, l'exonération prévue par le présent article s'appliquant en premier.

*
* *

Article 111

Extension du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

a) Contenu :

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

b) Application :

L'instruction fiscale 4 A-10-09 (BOI n° 64 du 29 juin 2009) encadre le bénéfice du crédit d'impôt en faveur des cabinets d'avocats en rappelant que seules les dépenses ayant pour objet d'exporter des services sont éligibles. Ainsi, des opérations de recrutement de collaborateurs à l'étranger ne sont pas éligibles au crédit d'impôt. Dans le cas d'une manifestation à l'étranger, la participation du cabinet à cet événement doit être activée (participant inscrit ou organisateur). De la même façon, les dépenses relatives à la participation à une manifestation thématique (colloque juridique) sont éligibles au crédit d'impôt si dans le public figurent des clients potentiels des cabinets (entreprises, particuliers...).

Il est également précisé que, dans le cas des dépenses relatives à l'édition de catalogues par des marchands d'art, le crédit d'impôt est accordé uniquement si ces catalogues font l'objet d'une diffusion effective à l'étranger.

*
* *

Article 112

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

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Application :

Le décret n° 2009-810 du 30 juin 2009 fixant les obligations déclaratives attachées à la réduction d’impôt mentionnée à l’article 199 *decies* H du code général des impôts et les modalités d’application du contrat de gestion durable modifie l’article 46 AGH de l’annexe III du code général des impôts afin d’actualiser les obligations déclaratives incombant aux propriétaires personnes physiques, aux groupements forestiers et aux sociétés d’épargne forestières, ainsi qu’à leurs associés.

L’instruction fiscale 5 B -23-09 (BOI n° 73 du 27 juillet 2009) apporte certaines précisions pour l’application de cet article.

Dans le cadre des dépenses de travaux forestiers, elle présente quels sont les forêts et les modes de gestion considérés comme présentant des garanties de gestion durable, cette condition venant désormais remplacer celle de l’application d’un plan simple de gestion (ou assimilé) agréé par le centre régional de la propriété forestière.

Le champ de la réduction d’impôt est également étendu à la rémunération versée dans le cadre d’un contrat de gestion des bois et forêts d’une surface inférieure à 25 hectares. Un contribuable possédant plusieurs propriétés forestières distinctes, pour lesquelles des contrats distincts ont été conclus, pourra bénéficier de la réduction d’impôt au titre de chacune de ces propriétés si elles respectent la condition de surface maximale.

Par ailleurs, il est spécifié que les trois conditions prévues par le contrat de gestion et qui ouvrent droit à la réduction d’impôt (coupes, cession des coupes et commercialisation des coupes) sont cumulatives. Le contrat doit en outre être conclu avec un expert forestier.

*

* *

11-19.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 25

Régime d'imposition des artistes non résidents

a) Contenu :

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

- fixant un taux unique de retenue, égal à 15 % ;
- appliquant une déduction de 10 % pour frais professionnels ;
- rendant cette retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu pour les revenus inférieurs à 40 553 euros ;
- restituant la retenue à la source, lorsque son montant total excède le montant de l'impôt dû sur l'ensemble des revenus du contribuable.

b) Application :

Le décret n° 2009-1784 du 31 décembre 2009 pris pour l'application de l'article 182 A *bis* du code général des impôts relatif à la retenue à la source sur les revenus des artistes non domiciliés en France modifie l'article 47 de l'annexe III du code général des impôts. Il dispose que les déclarations de commissions, courtages, ristournes et honoraires ainsi que les déclarations de droits d'auteur doivent notamment indiquer, pour les paiements ayant donné lieu à l'application de la retenue à la source sur les sommes payées en contrepartie de prestations artistiques à des artistes ou des sociétés non-résidents, le montant de ces paiements et le montant des retenues effectuées. Cette disposition existait déjà, sous réserve de conditions similaires, pour les prestations de toute nature (article 182 B du même code).

L'instruction fiscale 5 B-12-10 (BOI n° 21 du 15 février 2010) précise le champ des bénéficiaires concernés par ce dispositif. Ainsi, en sont exclus les artistes plasticiens dont les œuvres sont normalement destinées à la vente, leurs revenus relevant du régime des professions libérales.

La retenue à la source ne s'applique pas non plus dans le cas où la manifestation artistique serait organisée par les artistes eux-mêmes, puisqu'il faudrait alors considérer qu'ils exploitent eux-mêmes une entreprise au sens de l'article 209-I du CGI. L'interprétation serait la même dans le cas de l'exploitation commerciale en France d'une œuvre enregistrée à l'étranger.

La définition des prestations concernées est également très encadrée. Les prestations qui ne relèvent pas strictement de la manifestation artistique (montage de scène, opérations de transport) n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source.

L'abattement pour frais proportionnel est exclusif de toute autre déduction (il n'y a donc pas d'option pour un régime de frais réels).

Dans le cas où le montant de la retenue à la source n'excéderait pas 8 euros par mois pour un même bénéficiaire, celle-ci n'est pas appliquée.

L'instruction précise également que la retenue à la source prélevée au taux de 15 % est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction n'excédant pas la limite d'application du taux de 20 % telle que prévue par l'article, soit 40 553 euros pour les revenus de 2009. Ainsi, seule la fraction de la rémunération excédentaire à cette limite est imposée au barème progressif (ainsi que, le cas échéant, les autres revenus de source française).

Si le montant de l'imposition résultant de ce calcul est supérieur au montant d'impôt calculé sur la base du taux moyen qui aurait résulté de l'application du barème à l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient de source française ou étrangère, alors une procédure de remboursement est mise en œuvre à la demande du contribuable.

*
* *

Article 37

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

a) Contenu :

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

Il est précisé :

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

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

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

b) Application :

L'instruction fiscale 5 F-6-10 (BOI n° 17 du 8 février 2010) commente ces dispositions, et propose notamment une définition plus précise de l'activité professionnelle principale.

Il est ainsi spécifié que le cumul des fonctions de salarié et de dirigeant ne s'oppose pas au bénéfice de la déduction.

Dans le cas où le contribuable exercerait plusieurs activités, l'activité principale est celle à laquelle il consacre le plus de temps effectif ou celle qui lui procure plus de 50 % de ses revenus professionnels.

Cette condition d'activité est remplie l'année de souscription ou d'acquisition des titres si l'activité exercée est l'activité principale du contribuable à partir du troisième mois suivant cette acquisition. Elle est également satisfaite pour l'année de la cession des titres si l'activité exercée dans la société est l'activité principale du contribuable jusqu'à cette cession.

La souscription doit porter sur des titres de sociétés passibles de plein droit à l'impôt sur les sociétés ou soumises sur option à cet impôt, et exerçant une activité dans l'un des secteurs visés par l'article. Par suite, sont exclues les sociétés dont l'activité est la gestion de leur patrimoine immobilier ou mobilier.

L'instruction souligne qu'il doit exister un lien direct entre la conclusion ou la poursuite du contrat de travail ou de mandat social, l'acquisition ou la souscription de titres et la souscription de l'emprunt. Ce lien résulte de l'examen de circonstances de fait et doit être établi. Un certain nombre de situations dans lesquelles cette condition est réputée remplie sont présentées (statut de certaines professions réglementées, situation de reprise ou de création d'entreprise, changement de poste au sein de l'entreprise, etc.).

Le caractère proportionnel des frais d'emprunt déduits à la rémunération annuelle est rempli si la règle pratique dite du « triple » est respectée (le montant de l'emprunt n'excède pas le triple de la rémunération allouée ou escomptée). Le montant des intérêts déductibles correspond au montant des intérêts afférents à la fraction de l'emprunt qui n'excède pas cette limite.

En cas de souscription de plusieurs emprunts au cours de différentes années, la règle de proportionnalité entre les emprunts souscrits et la rémunération annuelle perçue ou escomptée est appréciée, pour chaque emprunt, en prenant en compte le montant cumulé du capital restant dû au titre de l'ensemble des emprunts à la date de souscription du nouvel emprunt.

Dans l'hypothèse d'une souscription de titres effectuée grâce à un apport de fonds propres et à un emprunt, les intérêts déductibles correspondent à la part de l'emprunt qui n'excède pas le triple de la part de la rémunération proportionnelle à la part de l'acquisition financée par l'emprunt, ce qui revient à réduire le plafond de la rémunération prise en compte pour la règle du triple en fonction de la fraction de l'acquisition financée par l'emprunt.

La rémunération prise en compte correspond aux revenus imposables selon les règles de droit commun applicables aux traitements et salaires, avant la prise en compte des déductions pour frais professionnels et de tout élément de rémunération exonéré. Par ailleurs, il s'agit de la rémunération annuelle ou escomptée au cours de l'année au cours de laquelle est souscrit l'emprunt.

Enfin, si la souscription intervient l'année précédant la prise de fonction du salarié ou du dirigeant, la rémunération prise en compte est celle de l'année suivante. De plus, la déduction des intérêts versés avant la prise de fonction est admise et peut générer un déficit catégoriel imputable sur le revenu global.

*
* *

Article 86

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

a) Contenu :

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

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

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

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

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

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-3-10 (BOI n° 7 du 14 janvier 2010) commente les dispositions relatives à ce dispositif majoré au regard du dispositif de droit commun applicable à l'ensemble des PME.

Dans un premier temps, elle apporte des précisions relatives à la définition des PME éligibles au dispositif majoré et à l'objet des versements réalisés. Dans le cas de versements effectués au profit d'une société en phase d'amorçage, soit une société qui n'est pas encore constituée juridiquement, seuls les versements qui correspondent, au terme de la constitution de la société, à un apport au capital initial de cette société, peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt.

La notion de société en phase de croissance ou d'expansion est précisée au travers de plusieurs exemples : sont éligibles au dispositif majoré les souscriptions en faveur de sociétés qui développent une activité nouvelle, de sociétés qui investissent dans de nouveaux outils de production ou de sociétés holding animatrices de leur groupe, dès lors que les versements reçus sont utilisés pour l'acquisition de participations nouvelles.

Par ailleurs, deux types de sociétés sont exclus du dispositif : les sociétés en difficulté (telles que définies par les lignes directrices communautaires concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté) et les sociétés relevant de certains domaines d'activité (construction navale, industrie houillère, sidérurgie, sociétés exerçant exclusivement une activité d'exportation).

Dans un second temps, les règles de non cumul entre le dispositif de droit commun et le dispositif majoré sont détaillées. Le caractère exclusif de l'un et l'autre des dispositifs ne s'applique que pour un même montant investi. Par conséquent, un contribuable bénéficiant du dispositif majoré pourra également bénéficier du dispositif de droit commun au titre d'une souscription distincte, d'un versement distinct effectué au titre d'une même souscription ou de la fraction du versement ne donnant pas lieu au dispositif renforcé (le contribuable peut en effet réaliser des versements au capital des sociétés visées par le dispositif majoré, mais pour lesquels il n'entend pas disposer d'avantages supérieurs à ceux du dispositif de droit commun).

Selon son niveau d'imposition, le contribuable peut ainsi décider d'affecter l'ensemble des versements qu'il réalise au profit de ces sociétés au dispositif de droit commun de la réduction d'impôt (et bénéficier ainsi de la clause de report des versements excédentaires sur les quatre années suivantes), d'affecter l'ensemble de ces versements au dispositif renforcé (et de bénéficier des plafonds majorés) ou d'affecter une partie des versements au dispositif de droit commun et le solde desdits versements au dispositif majoré (cumul des deux avantages pour deux montants investis distincts).

Cette dernière possibilité est encadrée par la mise en place d'un plafonnement global de l'assiette de la réduction d'impôt obtenue par le contribuable qui bénéficie des deux dispositifs. Il est équivalent au plafonnement prévu par le dispositif majoré (soit 50 000 euros pour un célibataire et 100 000 euros pour un couple) et, à l'instar de ce dernier, il s'applique aux versements effectués au titre de l'ensemble des souscriptions au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés cibles, sans limitation du nombre de ces sociétés.

Le dispositif majoré s'applique aux versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2009, le cas échéant à raison de souscriptions réalisées antérieurement au capital des sociétés visées.

*

* *

Article 87

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

a) Contenu :

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

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

b) Application :

Le décret n° 2010-13 du 6 janvier 2010 pris pour l'application des articles 238 *bis* HE et 238 *bis* HG du code général des impôts et relatif au capital des sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique ou audiovisuelle a modifié l'article 46 *quindicies* B de l'annexe III du même code.

Il définit la condition d'activité exclusive dédiée au financement en capital d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (le capital souscrit doit être affecté à 90 % au minimum de son montant brut aux investissements relatifs à cette activité et ce, dans un délai de douze mois à compter de la libération du capital). Il prévoit également les conditions de placement de la fraction non affectée (dépôts à vue ou à terme auprès d'un établissement de crédit avec lequel est passée une convention écrite).

En outre, les sommes correspondant à cette dernière fraction doivent être placées de façon à respecter les trois conditions cumulatives suivantes : leur terme est inférieur ou égal à douze mois, elles peuvent être remboursées ou retirées à tout moment à la demande de la Sofica et la somme versée en réponse à une demande de remboursement, diminuée des éventuels frais ou pénalités de remboursement anticipé, et augmentée des intérêts éventuels, est au moins égale à la valeur initiale du dépôt.

*

* *

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

Article premier

Crédit d'impôt en faveur des contribuables dont le revenu imposable est inférieur à 12 475 euros par part

a) Contenu :

Le présent article prévoit l'instauration d'un crédit d'impôt sur le revenu, applicable au titre de la seule imposition des revenus de l'année 2008, assis sur l'impôt dû avant l'imputation des réductions d'impôts et autres crédits d'impôts. Son bénéfice est réservé aux contribuables dont le revenu net imposable au barème par part de quotient familial du foyer fiscal est inférieur à 12 475 euros. Afin d'assurer l'équité fiscale de cette mesure, l'article prévoit que le crédit d'impôt ne s'ouvre pas aux contribuables imputant sur leur revenu global de 2008 soit un déficit foncier supérieur à 10 700 euros, soit des charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques et assimilés, soit un déficit provenant de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés. Les contribuables dont le revenu fiscal de référence divisé par le nombre de parts servant au calcul de l'impôt excède 12 475 euros au titre de l'année 2008 ne peuvent également pas en bénéficier.

Le montant de ce crédit d'impôt exceptionnel diffère selon le montant du revenu des foyers visés par la mesure. Ainsi, pour les foyers fiscaux dont le revenu net imposable par part est inférieur ou égal à 11 673 euros, montant correspondant à la limite supérieure de la tranche marginale d'imposition à 5,5 %, le crédit d'impôt est égal aux deux tiers de l'impôt dû, calculé le cas échéant en application de la règle dite du « taux effectif » prévu à l'article 197 du code général des impôts. Pour les foyers fiscaux dont le revenu est supérieur à cette limite, le montant du crédit d'impôt est décroissant linéairement en fonction du revenu par part jusqu'à devenir nul lorsque ce revenu atteint la limite de 12 475 euros.

Ce crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôts, puis des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, une restitution est opérée.

Par ailleurs, l'article prévoit que les contribuables dont le revenu net imposable par part au titre de 2007 n'excède pas 11 344 euros sont dispensés du paiement du second acompte de leur impôt ou des prélèvements mensuels effectués à compter du mois de mai 2009.

Enfin, une mesure de coordination est prévue afin d'établir exceptionnellement le calcul des acomptes et des prélèvements mensuels de 2010 sur la base de l'impôt acquitté en 2009 et majoré du crédit d'impôt exceptionnel.

En effet, la règle générale veut que le montant de ces acomptes et prélèvements soit calculé en fonction de l'impôt établi au titre de l'avant-dernière année.

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-25-09 (BOI n° 87 du 14 octobre 2009) précise que les contribuables bénéficiant d'une suspension des acomptes ou des prélèvements mensuels dont le revenu net imposable par part aurait augmenté dans des proportions entraînant la fin de l'éligibilité au crédit d'impôt exceptionnel, bénéficient de plein droit d'un dispositif d'étalement sur six mois du paiement du solde d'imposition lorsque ce dernier est supérieur à 60 euros.

*
* *

Article 15

Alignement des conditions d'application de la réduction d'impôt pour investissements dans les anciens secteurs de la location meublée non professionnelle sur les conditions de la réduction d'impôt pour l'investissement locatif

a) Contenu :

Cet article prévoit l'alignement des conditions d'application de la réduction d'impôt en faveur des investissements locatifs non professionnels dans des résidences meublées sur celles de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif dans un logement neuf à usage de résidence principale (dite réduction d'impôt « Scellier »).

L'objectif est de maintenir l'attractivité du dispositif en faveur de l'investissement dans des résidences meublées.

Dans un premier temps, l'article introduit une borne temporelle à l'application du dispositif, alors que celui-ci avait initialement été conçu comme un dispositif pérenne. Ainsi, la réduction d'impôt s'applique aux acquisitions de logements réalisées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012. Il précise également que la réduction d'impôt s'applique à compter des revenus de l'année 2009.

Dans un second temps, le champ d'application de la réduction d'impôt est élargi aux résidences avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément qualité.

Dans un troisième temps, le montant maximal de la réduction d'impôt est majoré. Le plafond du prix de revient du logement, qui constitue la base de la réduction d'impôt, est ramené à 300 000 euros. Lorsque la réduction d'impôt est acquise au titre d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de réhabilitation, elle est calculée sur le prix d'acquisition majoré du

montant de ces travaux. Par ailleurs, il est prévu que lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient, majoré le cas échéant des dépenses de réhabilitation, qui correspond à ces droits dans l'indivision.

Le taux de la réduction d'impôt est porté à 25 % pour les logements acquis en 2009 et 2010, et à 20 % pour les logements acquis à compter de l'année 2011. Elle est répartie sur neuf années à raison d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années. Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année excède l'impôt dû, une clause de report est prévue permettant que le solde soit imputé sur l'impôt dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

Dans un quatrième temps, l'article modifie le régime de détermination des bénéfiques imposables dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux en prévoyant que les amortissements des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt ne sont admis en déduction du résultat imposable qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt.

Enfin, cet article prévoit que les loueurs en meublé non professionnels peuvent de la même réduction d'impôt. Dans ce cas, les amortissements de l'immeuble ne sont admis en déduction du résultat imposable qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt.

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-2-10 (BOI n° 6 du 13 janvier 2010), dont certains commentaires sont présentés pour l'application de l'article 90 de la loi de finances initiale pour 2009 portant sur la réforme fiscale du régime de la location meublée, apporte des précisions pour l'application des présentes dispositions.

Il est ainsi spécifié qu'au titre d'une même année d'imposition, l'acquisition de plusieurs logements peut ouvrir droit à la réduction d'impôt, sans que la base retenue pour son calcul ne puisse excéder globalement 300 000 euros au titre de cette même période. Cette règle s'applique de la même façon dans le cas d'une acquisition en indivision : les indivisaires bénéficient de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part (correspondant à leurs droits) du prix de revient du ou des logements éligibles, retenue pour sa fraction inférieure à 300 000 euros.

L'instruction fiscale 4 F-3-09 (BOI n° 76 du 30 juillet 2009), présentée également dans le commentaire de l'article 90 de la loi de finances initiale pour 2009, précise que la règle relative à la déduction de l'amortissement des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt ne s'applique que lorsque le contribuable relève d'un régime réel d'imposition et que, par conséquent, elle n'a aucune incidence pour les contribuables placés sous le régime des micro-entreprises qui sont soumis à un régime d'imposition forfaitaire.

La limitation de la déductibilité des amortissements prévue par l'article pour les loueurs en meublé non professionnels s'applique sur toute la période d'amortissement et est définitive, même dans le cas où le contribuable deviendrait un loueur en meublé professionnel. Des précisions sont également apportées sur les conséquences des différents cas de reprise de l'avantage sur le régime des amortissements.

Ce traitement particulier des amortissements dans le cas d'une location en meublé exercée à titre non professionnel a également des incidences sur le régime des plus-values. Lorsque le loueur conserve jusqu'à la cession de l'immeuble le statut de loueur en meublé non professionnel, cette règle n'a aucune incidence sur le régime applicable (soit celui des plus-values des particuliers). Au contraire, s'il a acquis le statut de loueur en meublé professionnel au moment de la cession de l'immeuble, il est tenu compte des amortissements comptabilisés mais non déduits pour le calcul de la plus-value, soumise au régime des plus-values professionnelles.

*
* *

Article 19

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

a) Contenu :

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

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

b) Application :

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

*
* *

11-21.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 19

Aménagement du régime d'imposition des revenus différés

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

b) Application :

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

*
* *

Article 25

**Exonération du revenu supplémentaire temporaire d'activité
versé dans les DOM**

a) Contenu :

L'article prévoit à compter de l'imposition des revenus de 2009 d'exonérer d'impôt sur le revenu le revenu supplémentaire temporaire d'activité mis en œuvre par le décret n° 2009-602 du 27 mai 2009 et versé dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane et de la Réunion, ainsi que dans les collectivités d'outre-mer de Saint-Barthélemy, de Saint-martin et de Saint-Pierre et Miquelon. Ce revenu constitue une aide temporaire à laquelle se substituera le revenu de solidarité active (RSA) au plus tard en janvier 2011.

Par ailleurs, sont également exonérées les primes versées en complément du RSTA par les collectivités locales des départements de la Guadeloupe et de la Martinique en vertu des accords interprofessionnels sur les salaires conclus au printemps 2009.

b) Application :

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

*
* *

Article 81

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

a) Contenu :

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

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

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

b) Application :

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

*
* *

Article 82

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

a) Contenu :

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

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

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

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

b) Application :

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

*
* *

Article 83

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

a) Contenu :

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

b) Application :

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

*
* *

Article 84

Verdissement graduel dans le logement neuf du crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt d'acquisition d'habitation principale

a) Contenu :

Le présent article prévoit le verdissement graduel du crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale prévu par l'article 200 *quaterdecies* du code général des impôts. Si les dispositions encadrant le bénéfice de cet avantage fiscal demeurent pour l'essentiel inchangées,

les taux appliqués aux logements neufs respectant la législation thermique en vigueur sont progressivement abaissés, tandis que ceux appliqués aux logements anciens ou aux logements dont le niveau de performance énergétique est supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur (soit actuellement les logements bénéficiant du label « bâtiment basse consommation énergétique ») sont maintenus.

Pour les logements acquis ou construits qui ne répondent pas à la norme BBC, les taux de 40 % pour la première annuité et de 20 % pour les quatre annuités suivantes sont respectivement abaissés à :

- 30 % et 15 % pour les logements acquis ou construits en 2010 ;
- 25 % et 10 % pour les logements acquis ou construits en 2011 ;
- 15 % et 5 % pour les logements acquis ou construits en 2012.

Par conséquent, cet article introduit une variation très sensible du montant de l'avantage fiscal en faveur des logements anciens (pour lesquels s'appliquent les taux de 40 % pour la première annuité et de 20 % pour les quatre annuités suivantes) et des logements satisfaisant la norme BBC (qui bénéficient d'un taux de 40 % sur sept ans).

b) Application :

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

*
* *

Article 85

Fiscalisation d'une partie des indemnités journalières perçues par les victimes d'accident du travail

a) Contenu :

Cet article a pour objet de soumettre partiellement à l'impôt sur le revenu les indemnités journalières versées par les caisses du régime général de la sécurité sociale, les régimes spéciaux et la mutualité agricole aux accidentés du travail. Elles demeurent exonérées à hauteur de 50 % de leur montant en vertu de l'article 81-8° du code général des impôts et sont donc soumises à l'impôt sur le revenu à due concurrence. Par ailleurs, l'article ne modifie pas le régime d'imposition des indemnités journalières complémentaires versées par l'employeur.

L'exonération totale des prestations et des rentes viagères servies aux victimes d'accident du travail ou à leurs ayants droit est quant à elle maintenue.

b) Application :

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

*
* *

Article 86

Aménagement du régime d'imposition des revenus tirés de la location d'une résidence de tourisme

a) Contenu :

Cet article a pour objet d'assurer que le caractère de revenus financiers du produit de la location d'un logement situé dans une résidence de tourisme classée en zone de revitalisation rurale ne sera pas remis en cause dans le cas de l'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires de l'exploitant. En effet, le bénéfice des réductions d'impôts en faveur de ce type d'investissement est conditionné par l'imposition des loyers perçus dans la catégorie des revenus fonciers. Or, la perception de loyers composés d'une partie indexée sur le chiffre d'affaires aurait pu conduire à la requalification de ces revenus en des bénéfices industriels et commerciaux. Au-delà de la garantie apportée au contribuable, cette mesure tend également à faciliter la recherche d'un nouvel exploitant en cas de faillite de l'exploitant précédent.

b) Application :

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

*
* *

Article 87

Modification du régime de reprise de la réduction d'impôt pour investissement dans une résidence de tourisme

a) Contenu :

L'article assouplit les conditions de reprise des réductions d'impôt sur le revenu accordées au titre d'investissements locatifs dans des résidences de tourisme classées. Ainsi, la réduction d'impôt pratiquée ne fait pas l'objet d'une

reprise si les copropriétaires substituent au gestionnaire défaillant de la résidence de tourisme une ou plusieurs entreprises qui assurent les mêmes prestations sur la période de location restant à couvrir, conformément aux dispositions légales encadrant le bénéfice de la réduction et dans le respect de conditions fixées par décret. Cette faculté leur est ouverte au bout d'une année écoulée sans qu'il ait été possible de retenir la candidature d'un autre gestionnaire pouvant reprendre l'exploitation. Pour en décider, les copropriétaires doivent néanmoins détenir au moins 50 % des appartements de l'exploitation.

b) Application :

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

*

* *

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

Article 12

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

a) Contenu :

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

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

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

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

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

b) Application :

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

*
* *

Article 18

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

a) Contenu :

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

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

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

Le délai de reprise de l'administration applicable aux activités occultes illicites en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxe professionnelle, de cotisation foncière des entreprises et de cotisation sur la valeur ajoutée est ainsi porté de trois ans à dix ans, à l'instar du délai appliqué aux activités occultes licites, et ce, pour les délais venant à expiration après

le 31 décembre 2009. En effet, auparavant la distinction établie par les juridictions administratives entre les activités occultes licites et les activités occultes illicites ne permettait pas d'appliquer les sanctions prévues pour ces premières aux secondes. Le délai de reprise était donc celui de droit commun.

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

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

b) Application :

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

*
* *

Article 19

Lutte contre les activités lucratives non déclarées

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

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

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

*
* *

Article 35

Aménagement du régime du mécénat

a) Contenu :

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

Ces organismes étrangers peuvent déposer une demande d'agrément auprès de l'administration française afin d'assurer l'éligibilité des dons qui leur sont accordés. Dans le cas où l'organisme n'a pas sollicité d'agrément, le donateur

doit produire, dans le délai légal de dépôt de déclaration, les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit ces mêmes objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes français éligibles. En l'absence de ces documents, la réduction d'impôt fera l'objet d'une reprise.

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

b) Application :

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

*
* *

Article 39

Extension de la réduction d'impôt « Malraux » aux souscriptions de parts de SCPI

a) Contenu :

Cet article étend le bénéfice de la réduction d'impôt Malraux aux souscriptions par les contribuables de parts de sociétés civiles de placement immobilier, effectuées dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, et dont la quote-part de revenu est soumise en leur nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Il précise que la réduction d'impôt, qui ne s'applique pas aux titres dont le droit de propriété est démembré, est accordée à la condition que 65 % au minimum du montant de la souscription servent exclusivement à financer des opérations de restauration d'un immeuble bâti et que 30 % au minimum servent exclusivement à financer l'acquisition d'immeubles ouvrant droit à l'avantage fiscal. Par ailleurs, le produit de la souscription doit être intégralement affecté dans les dix-huit mois qui suivent sa clôture.

La réduction d'impôt est alors égale à 30 % du montant de la souscription affectée au financement des dépenses destinées à la restauration d'un immeuble situé dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager, retenu dans la limite de 100 000 euros. Ce taux est porté à 40 % lorsque les dépenses de restauration s'appliquent à un immeuble situé dans un secteur sauvegardé ou dans un quartier ancien dégradé.

L'article précise également que la société doit prendre l'engagement de louer l'immeuble au titre duquel les dépenses ont été engagées pendant neuf ans, la location devant prendre effet dans les douze mois suivant l'achèvement des

travaux. L'associé de la SCPI, qui a bénéficié de la réduction d'impôt, doit conserver ses titres jusqu'au terme de l'engagement de location souscrit par la société.

Seuls les immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée à compter du 1^{er} janvier 2009 ouvrent droit au bénéfice de la réduction d'impôt.

Enfin, le plafonnement du montant de la souscription affectée au financement des dépenses est précisé : il ne peut excéder globalement 100 000 euros par contribuable et par année d'imposition. Ce plafonnement est le même lorsque, au titre d'une même année, un contribuable réalise des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt (directement ou par l'intermédiaire d'une société) et souscrit des parts de SCPI ouvrant également droit à la réduction.

Parallèlement à la présentation de ce dispositif, l'article exclut du bénéfice de la réduction d'impôt les immeubles détenus par des fonds de placement immobilier.

b) Application :

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

*
* *

Article 58

Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable » et report de l'éco-conditionnalité de certains avantages fiscaux

a) Contenu :

L'article tend à adapter la liste et les caractéristiques des équipements et des travaux éligibles au crédit d'impôt « développement durable », ainsi que les taux qui leur sont applicables.

Dans un premier temps, il prévoit d'élargir le champ d'application du dispositif à partir du 1^{er} janvier 2010 en faveur :

– des travaux de pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermique (taux fixé à 40 %) ;

– des pompes à chaleur thermodynamiques, autres que air/air, produisant exclusivement de l'eau chaude sanitaire (taux fixé à 40 % également).

Dans un second temps, des baisses de taux sont opérées :

– le taux appliqué aux dépenses d’acquisition de parois vitrées et de chaudières à condensation est abaissé de 25 % à 15 % ;

– le taux appliqué aux pompes à chaleur, à l’exception des pompes à chaleur géothermiques (qui conservent un taux à 40 %, identique à celui des travaux de pose relatifs à l’échangeur de chaleur qui leur est rattaché), est abaissé de 40 % à 25 % ;

– le taux appliqué aux chaudières et équipements de chauffage ou de production d’eau chaude fonctionnant au bois ou autres biomasses passe de 40 % à 25 % dans le cas général (maintien du taux à 40 % en cas de remplacement des mêmes matériels à la condition que soit présentée une facture portant mention de la reprise, par l’entreprise qui a réalisé les travaux, de l’ancien matériel et les coordonnées de l’entreprise qui procède à sa destruction).

Dans un troisième temps, le taux majoré à 40 % au titre des travaux effectués dans un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977 et au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de son acquisition, est supprimé.

Dans un quatrième temps, l’article prévoit une clause de non cumul des dispositions de l’article 200 *quater* avec les dispositions de l’article 199 *sexdecies* du code général des impôts au titre d’une même dépense.

b) Application :

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 :

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

*
* *

11-23.– Première loi de finances rectificative pour 2010

Article 15

Aménagement du crédit d'impôt « Développement durable »

a) Contenu :

Dans un premier temps, cet article tend à ouvrir à deux nouvelles catégories d'équipements le bénéfice de l'article 200 *quater* relatif au crédit d'impôt « développement durable » et à préciser le taux qui leur est applicable.

Ainsi, les volets isolants et les portes d'entrée donnant sur l'extérieur bénéficient d'un taux de 15 %, tandis que les matériaux de calorifugeage de tout ou partie d'une installation de production ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire ouvrent droit à l'avantage fiscal au taux de 25 %.

Dans un second temps, l'article précise la disposition adoptée en troisième loi de finances rectificative pour 2009 (*cf.* article 58 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) qui étendait l'application du crédit d'impôt au coût d'installation des pompes à chaleur thermodynamiques, en limitant son bénéfice aux seules pompes dédiées à la production d'eau chaude sanitaire.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2010.

b) Application :

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

*
* *

12.– REVENUS MOBILIERS

12-01.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 104

Ouverture du PEA aux titres de SIIC et SCR étrangères

a) Contenu :

Cet article étend aux titres de SIIC et SCR établies dans les autres États de l'Espace économique européen l'éligibilité aux PEA.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*
* *

13.– REVENUS FONCIERS

13-10.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 66

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

a) Contenu :

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

b) Application :

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

*
* *

13-11.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 85

**Plafonnement des charges imputables en cas de
démembrements de propriété**

a) Contenu :

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

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

– lui substitue la possibilité d'imputer les mêmes dépenses directement sur le revenu global, dans la limite annuelle de 25 000 euros. La fraction des dépenses excédant cette limite peut être déduite, dans les mêmes conditions, au titre des dix années suivantes.

b) Application :

L'instruction fiscale 5 B-27-09 (BOI n° 91 du 27 octobre 2009) rappelle que, si l'application de ce régime dérogatoire est en principe réservée aux charges relatives aux immeubles bâtis, il est admis qu'il soit étendu aux charges relatives aux immeubles non bâtis.

Il est également précisé que la déduction d'une charge sur le revenu global, sans référence à la notion de déficit foncier, conduit à supprimer la condition relative à la location de l'immeuble, auparavant exigée pour l'application de l'ancien régime dérogatoire. Par conséquent, la déduction reste possible alors même que l'immeuble est occupé par le nu-propiétaire ou l'usufruitier, ou qu'il est laissé à la jouissance d'un tiers à titre gratuit. Dans le cas où l'usufruitier donnerait l'immeuble en location à titre onéreux et que les revenus correspondant soient imposés à l'impôt sur le revenu en son nom dans la catégorie des revenus fonciers, le nu-propiétaire pourrait opter pour le régime de déduction des dépenses qu'il supporte pour la détermination de ses propres revenus fonciers.

L'option irrévocable pour l'un ou l'autre régime est exercée par immeuble.

En plus du plafonnement annuel de déduction fixé à 25 000 euros, il est précisé que la charge ne pouvant donner lieu à la constatation d'un déficit global, lorsque le revenu global est lui-même inférieur à 25 000 euros, seule la quote-part des dépenses, non imputée faute d'un revenu global suffisant, qui excède cette limite est reportable, tandis que celle lui étant inférieure est en principe perdue.

Dans un souci d'équité, l'administration admet néanmoins que soit pris en compte l'ensemble de la fraction des dépenses qui n'a pu être imputée au titre d'une année faute de revenu global suffisant.

*
* *

13-12.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 23

Aménagement du délai de reprise de la réduction d'impôt pour l'investissement dans les résidences de tourisme

a) Contenu :

Cet article introduit une dérogation au régime de reprise des réductions d'impôts accordées au titre d'un investissement dans une résidence de tourisme prévues aux articles 199 *decies* E et 199 *decies* F. Il prévoit que, dans l'hypothèse d'une rupture de l'engagement de location pendant une durée supérieure à douze mois en cas de liquidation judiciaire de l'exploitant, de résiliation ou de cession du bail commercial par l'exploitant, ou de mise en œuvre par les propriétaires du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer par l'exploitant, la réduction d'impôt n'est reprise qu'à hauteur d'un tiers de son montant au titre de l'année de rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes. Cette disposition s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.

b) Application :

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

*
* *

Article 109

Aménagement des conditions d'imputation sur le revenu global du déficit foncier issu d'un monument historique

a) Contenu :

Cet article tend à élargir le bénéfice du régime des monuments historiques aux personnes physiques qui acquièrent des parts sociales d'une société agréée (ce qui constitue une exception au principe de détention directe en vigueur, à l'instar de celle existant pour les sociétés familiales) dont les associés à l'initiative de sa création sont des personnes de droit public ou des sociétés d'économie mixte. L'objectif est de faciliter le financement de projets de rénovation de monuments détenus par les collectivités publiques.

Par dérogation aux règles générales de déduction des charges selon lesquelles le contribuable ne peut déduire que les charges payées au cours de l'année par la société dont il détient des parts, l'article permet aux nouveaux bénéficiaires du dispositif de déduire les dépenses acquittées par la société entre la date de déclaration d'ouverture de chantier et celle de l'acquisition de leurs parts à la double condition que les parts sociales aient été acquises au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de la déclaration d'ouverture de chantier et que les charges aient été intégralement remboursées à la société agréée, à proportion de leurs parts, par les associés personnes physiques.

b) Application :

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

*

* *

14.- PLUS-VALUES DES PARTICULIERS

14-01.- Loi de finances rectificative pour 2005

Article 28

Régime fiscal des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

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

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

S'agissant des entreprises, pour celles soumises à l'impôt sur le revenu, les distributions sont comprises dans le résultat imposable et les profits ou pertes sur cession ou rachat de parts de fonds seront imposées selon le régime des plus-values à long terme au-delà de deux ans de détention (16 %). Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les distributions, comme les profits ou pertes sur cession ou rachat de parts, sont comprises dans le résultat imposable (33 1/3 %), le régime des plus-values à long terme ne s'appliquant pas.

• Les SPPICAV sont des sociétés qui bénéficient d'un régime fiscal comparable aux SIIC. L'exonération d'impôt sur les sociétés a pour contrepartie une obligation de distribution : 85 % des revenus locatifs, 50 % des plus-values sur actifs immobiliers sur deux exercices, 100 % des dividendes distribués par les filiales exonérées d'impôt sur les sociétés.

S'agissant des particuliers, pour les revenus et plus-values distribués, ils sont imposés sur les distributions dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers après application de l'abattement de 40 % prévu pour les distributions passibles de l'impôt sur les sociétés. Les plus-values de cessions et rachats d'actions de SPPICAV sont imposées selon le régime des plus-values mobilières (pas d'application de l'abattement pour durée de détention).

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu intègrent les distributions dans leur résultat imposable et les profits ou pertes pour cession ou rachat d'actions de SPPICAV sont imposées selon le régime des plus-values à long terme au-delà de deux ans de détention. Les entreprises soumises à l'impôt sur les

sociétés intègrent dans leur résultat imposable les distributions et les profits ou pertes sur cession ou rachat d'actions (pas de régime des plus-values à long terme).

b) Application :

Cet article a donné lieu à la publication de deux décrets : **décret n° 2007-1481 du 16 octobre 2007** (effet de la souscription de chaque action de l'OPCI sur les comptes de régularisation et définition des frais de gestion et autres frais et charges) et **décret n° 2007-561 du 16 avril 2007** insérant l'article 46 *quater-0 ZZ bis C* dans l'annexe III au code général des impôts (obligations déclaratives pour le bénéfice du taux réduit sur les plus-values de cession de biens ou droits immobiliers à des SIIC ou SPPICAV). Le **décret n° 2008-293 du 31 mars 2008** a modifié l'article 46 *quater-0 ZZ bis C* précité par suite de l'adoption de l'article 29 de la loi de finances pour 2008 ayant étendu le bénéfice du taux réduit aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière.

En revanche, l'instruction commentant le régime applicable aux OPCIs n'a toujours pas paru.

*
* *

14-02.– Loi de finances rectificative pour 2006

Article 140

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

a) Contenu :

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

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

– dans des sociétés de personnes qui ont principalement à leur actif des immeubles ou des participations dans d'autres sociétés à prépondérance immobilière ayant la même forme juridique et la même composition d'actif ;

– dans des sociétés de capitaux non cotées qui ont principalement à leur actif des immeubles ou des participations dans d'autres sociétés non cotées à prépondérance immobilière, quelle que soit leur forme juridique.

Pour le calcul du quota d'investissement immobilier de 60 % des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) et des fonds de placement immobilier (FPI), cet article permet également, que soient pris en compte les organismes de placement collectif immobilier français ou étranger dans lesquels les OPCI sont autorisés à investir. En contrepartie, les OPCI doivent distribuer les revenus et plus-values reçus d'autres OPCI dans les mêmes conditions que s'ils les avaient perçus directement.

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

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

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

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

b) Application :

L'instruction n° 8-M-1-07 du 18 mai 2007 (BOI n° 72) relative à l'exonération des cessions réalisées au profit d'organismes en charge du logement social, ou au profit de collectivités territoriales en vue de leur cession à l'un de ces organismes, fait état de l'extension de cette exonération opérée par le présent article aux plus-values réalisées par les contribuables fiscalement domiciliés hors de France soumis à l'impôt sur le revenu et assujettis à la retenue à la source (transparence des plus-values réalisées par l'intermédiaire de sociétés de personnes et fonds à prépondérance immobilière).

S'agissant du régime fiscal des OPCI (article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005 et aménagements opérés par le présent article), l'instruction n'a toujours pas paru.

*

* *

14-03.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 27

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

a) Contenu :

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

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

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

– les fonds de placement immobilier (FPI) étrangers ;

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

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

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

(1) *Biens situés en France, sociétés de personnes françaises quand le sous-jacent est français, parts de FPI ou actions de SIIC, SPPICAV, sociétés cotées et organismes à prépondérance immobilière, qu'ils soient français ou étranger dès lors que le sous-jacent est français.*

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

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

b) Application :

L'instruction est en cours de préparation. Elle constituera une opportunité de consolider la doctrine relative à l'article 244 *bis* A et intégrera les modifications apportées par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2009 (personnes établies ou domiciliées dans des États ou territoires non coopératifs).

*

* *

14-04.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 15

Modification du régime fiscal des *carried interests*

a) Contenu :

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

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

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

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

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

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

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

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

– elles représentent au moins 1 % du montant total des souscriptions dans le fonds ou la société ou un pourcentage inférieur fixé par décret, après avis de l’Autorité des marchés financiers. Cette souplesse permet d’adapter ce critère aux spécificités de certains segments du capital-investissement qui ne peuvent être caractérisés juridiquement dans la loi ;

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

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

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

Le dispositif entre pour l’essentiel en vigueur à la date de publication du décret relatif au seuil de 1 % et au plus tard le 30 juin 2009. Le nouveau régime fiscal s’applique ainsi aux FCPR créés à compter de cette date et aux parts ou actions des autres structures d’investissement de capital risque européennes émises à compter de cette date.

b) Application :

La date du 30 juin 2009 pour la publication du décret n’a pas été respectée, compte tenu de la difficulté à définir des critères objectifs en l’absence de règles et pratiques uniformes dans ce secteur. Toutefois, au dernier trimestre 2009, l’ensemble des mesures d’application ont été prises, à savoir le **décret n° 2009-1248 du 16 octobre 2009 et les deux instructions 5 C-1-10 et 5 C-2-10 du 29 décembre 2009**, publiées respectivement dans les BOI n° 5 du 12 janvier 2010 et BOI n° 6 du 13 janvier 2010.

• S’agissant du décret, il insère un article 41 DGA dans l’annexe III du code général des impôts. Cet article comprend quatre titres. Son I fixe le pourcentage dérogatoire à 0,25 % du montant total des souscriptions :

– dans un fonds, une société ou une entité lorsque son objet principal est d’investir, directement ou indirectement dans des sociétés innovantes ou des PME (dans les conditions prévues par le droit communautaire), dont les titres ne sont admis aux négociations ni sur un marché réglementé d’instruments financiers français ou étranger, ni sur un marché non réglementé d’instruments financiers d’un État qui n’est pas partie à l’EEE ;

– dans un FCPI ou dans un FIP.

Le taux dérogatoire ne s'applique pas lorsque les parts, actions ou droits donnent droit à un pourcentage supérieur à 20 % des plus-values et produits réalisés par le fonds, la société ou l'entité au-delà des souscriptions reçues. Cette restriction s'inscrit tout à fait dans l'intention du législateur.

Le II du nouvel article 41 DGA prévoit une minoration des taux de 1 % et 0,25 % dans la proportion existant entre le pourcentage des plus-values et produits réalisés par le fonds lorsqu'il est inférieur à 20 % et ce pourcentage de 20 %. Cette disposition vise avant tout les fonds de fonds. Mais en introduisant une proportionnalité sans considération de la nature ou de l'objet spécifique de la structure, elle peut être assimilée à une dérogation de portée générale. L'instruction 5 C-1-10 ci-après présentée donne un exemple parlant : *« lorsque les parts ou actions de « carried interest » ne donnent droit qu'à 10 % des produits et plus-values de la structure d'investissement, le pourcentage minimum d'investissement est réduit de moitié, soit au moins 0,5 % ou au moins 0,125 %, selon l'orientation de gestion de cette structure »* (§ 36).

Or, le législateur aurait pu choisir de limiter l'application du régime des plus-values mobilières à la fraction correspondant aux gains perçus par les autres porteurs ou actionnaires. Mais il a choisi de réserver le régime aux membres des sociétés de gestion détenant un certain pourcentage du fonds ou de la société, sans considération du niveau du pourcentage des plus-values et produits réalisés au-delà des souscriptions reçues auquel les droits ou parts donnent droit. Il a ouvert la voie à la possibilité, pour des investissements présentant un risque particulier, de fixer un pourcentage inférieur. La rédaction initiale du sous-amendement du Gouvernement (I-22) présenté au Sénat n'avait en effet pas été retenue car elle faisait référence aux usages de la profession, ce qui avait conduit à une rectification visant d'ailleurs uniquement les FIP et les FCPI. Quand bien même la rédaction issue de la CMP permettait de viser d'autres sociétés et fonds, eu égard à leur nature, elle ne prévoyait pas de dérogation sur le fondement du pourcentage de plus-values et produits. Que les usages de la profession soient, ce qui resterait à démontrer, un pourcentage de 20 %, peut légitimer une condition au bénéfice de la dérogation au seuil de 0,5 %, mais ne devrait pas avoir pour effet de déroger au seuil de 1 %. **Le principe de proportionnalité introduit par le décret pourrait donc être jugé contraire à l'intention du législateur.**

Le III du nouvel article 41 DGA prévoit qu'au-delà des cas visés au I, le ministre chargé de l'économie peut fixer par arrêté d'autres dérogations après avis d'un comité de capital investissement, crée par le IV.

Certes, il s'agit de permettre une certaine souplesse face à des cas particuliers susceptibles de se présenter, notamment des fonds constitués aux fins d'une opération particulière. De même, un plancher de 0,5 % d'investissement est fixé pour ces cas de figure. Toutefois, l'amendement adopté par le Sénat et modifié en CMP n'autorisait la fixation d'un pourcentage inférieur à 1 % par

décret que pour les seuls FIP et FCPI. La CMP a modifié cette rédaction afin d'adapter le critère d'investissement aux spécificités de certains segments du capital-investissement qui ne peuvent être caractérisés juridiquement, en particulier les fonds de capital-risque investis dans des PME, les fonds de fonds et les gros fonds de LBO dont les participations peuvent atteindre plusieurs milliards d'euros. L'avis préalable de l'AMF, seule instance à connaître réellement les pratiques du secteur, était requis afin de garantir le respect de l'objectif de la mesure. Dans ces conditions, le fait que le décret lui-même ouvre une fenêtre de dérogation par arrêté est contestable.

• Deux instructions ont été publiées : les **instructions 5 C-1-10 et 5 C-2-10 du 29 décembre 2009 (BOI n°5 du 12 janvier 2010 et n°6 du 13 janvier 2010)**.

L'instruction 5 C-1-10 commente les conditions d'application du régime fiscal dérogatoire d'imposition des « *carried interest* ». Elle contient peu d'éléments interprétatifs autres que liés à des doctrines d'usage. Quelques précisions peuvent être évoquées :

– les conditions portant sur les parts et actions de *carried interest* s'appliquent normalement à toutes celles émises par la structure d'investissement et non aux seules acquises par les membres des équipes de gestion, mais il est admis que la condition de non distribution avant cinq ans après l'émission ne s'applique qu'aux salariés et dirigeants susceptibles de bénéficier du régime dérogatoire des *carried interest* ;

– les parts ou actions de *carried interest* doivent être identifiées comme telles dans les documents constitutifs de la structure, qui doivent notamment préciser le montant des souscriptions, les droits spécifiques attachés, l'ordre de priorité des distributions et remboursements entre les différentes catégories de parts ou actions de la structure. Ces parts ou actions doivent aussi être distinguées des autres titres émis dans les documents d'information sur la composition du capital de la structure ;

– les droits à *carried interest* des salariés de la société de gestion de certaines structures d'investissement (*limited partnership*) ou d'une société réalisant des prestations de service liées à la gestion de ces structures, qui ne sont pas des titres, peuvent être éligibles si l'investissement des équipes de gestion est obligatoire et s'effectue dans les mêmes conditions que les autres investisseurs en vertu du contrat d'investissement et que les salariés aient investi en application de cette obligation. Ces souscriptions sont prises en compte pour l'appréciation du seuil de 1 % ;

– le seuil de 1 %, ou de 0,25 %, doit être atteint à la fin de chaque période de souscription et le cas échéant calculé au vu des engagements de souscription, les parts ou actions de *carried interest* devant être libérées au même rythme que les parts ou actions ordinaires.

L'instruction 5 C-2-10 commente la légalisation de la doctrine relative à la définition de l'assiette imposable selon le régime des gains nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, ainsi que les précisions apportées par la loi. Elle contient un exemple utile. Elle précise aussi que les dispositions sont applicables aux distributions d'actifs reçues à compter du 1^{er} janvier 2009 et qu'il est admis qu'elles s'appliquent en cas d'acquisition de parts de FCPR avant le 1^{er} janvier 2009.

Enfin, il convient d'indiquer que l'article 21 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2010 a institué, à compter du 1^{er} janvier 2010, une contribution sociale libératoire au taux de 30 %, soit un niveau identique aux cotisations sociales, assise sur les distributions et gains nets imposables à l'impôt sur le revenu au nom des salariés et dirigeants bénéficiaires selon les règles applicables aux traitements et salaires. Cette contribution est affectée aux régimes obligatoires d'assurance maladie dont ils relèvent.

*
* *

14-05.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 43

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

a) Contenu :

Cet article institue un dispositif d'exonération d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux, pour les gains réalisés par les associés personnes physiques dits « passifs » de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu lors de la cession de leurs parts ou droits dans ces sociétés.

Ces associés ne bénéficiaient d'aucun mécanisme d'atténuation de l'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession de leur participation dans des sociétés de personnes, contrairement aux associés qui exercent leur activité professionnelle dans ces sociétés ou aux associés de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés qui bénéficieront d'un abattement pour durée de détention et d'une exonération au terme de huit ans, applicable en pratique à compter du 1^{er} janvier 2012.

Le dispositif d'exonération institué pour les associés « passifs » de sociétés de personnes est proche de celui prévu pour les associés professionnels. L'exonération s'applique en effet aux plus-values de cession en fonction d'un montant de recettes déterminé au niveau, d'une part, de l'associé et, d'autre part, de la société. Elle est totale lorsque ces recettes n'excèdent pas 250 000 euros pour les entreprises d'achat-revente ou 90 000 euros pour les autres activités et devient dégressive lorsque les recettes n'excèdent pas, selon le cas, 350 000 euros ou 126 000 euros.

Pour autant, s'agissant d'associés passifs, des conditions prévues pour le bénéfice de l'abattement pour durée de détention applicable aux associés de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont transposées. L'exonération ne s'applique que si les titres ou droits sont détenus depuis plus de huit ans et le dispositif s'applique aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014.

b) Application :

La publication de l'instruction est imminente.

*

* *

II.- FISCALITÉ DES ENTREPRISES

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

22-14.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 21

Régime fiscal des « parachutes dorés »

a) Contenu :

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

b) Application :

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

Il importe qu'elle soit publiée rapidement dans la mesure où le champ d'application de la mesure peut donner lieu à des interprétations divergentes. Une interprétation souple de la loi conduirait, en effet, à n'appliquer celle-ci qu'aux seules rémunérations différées directement versées par l'entreprise à ses dirigeants et anciens dirigeants à l'exclusion donc des primes, cotisations et versements de toute nature de l'entreprise à un tiers (par exemple un assureur).

*

* *

Article 131

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

a) Contenu :

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

b) Application :

Cet article a fait l'objet de deux décrets d'application et d'une instruction.

Le **décret n° 2009-1464 du 30 novembre 2009** précise l'assiette des dépenses éligibles au crédit d'impôt et n'appelle pas de commentaire particulier.

Le **décret n° 2009-1465 du 30 novembre 2009** apporte trois séries de précisions. Les deux premières, qui sont respectivement relatives aux entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt et à la procédure d'agrément des oeuvres par le Centre national de la cinématographie, n'appellent pas de commentaire particulier.

Il convient, en revanche, d'évoquer les dispositions de ce décret déterminant les oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles dont la réalisation ouvre droit au crédit d'impôt.

La loi conditionne notamment le bénéfice du crédit d'impôt au fait que les oeuvres « *comportent, dans leur contenu dramatique, des éléments rattachés à la culture, au patrimoine ou au territoire français* » et précise que le respect de cette condition est « *vérifié au moyen d'un barème de points dont le contenu est fixé par décret.* ».

Deux barèmes, l'un applicable aux oeuvres de fiction et l'autre aux oeuvres d'animation, sont annexés au décret n° 2009-1465. Leur conformité à la lettre de la loi, rappelée ci-dessus, et à son esprit, qui était d'encourager la diffusion de la culture française ou la valorisation du patrimoine ou du territoire français notamment dans une perspective de promotion de son attractivité touristique, semble pour le moins incertaine.

Des oeuvres de fiction sont ainsi considérées comme « *comportant dans leur contenu dramatique, des éléments rattachés à la culture, au patrimoine ou au territoire français* » lorsqu'elles réunissent 18 points, dont sept au titre du contenu dramatique. Le décret prévoit donc qu'une condition légale portant sur le contenu dramatique est appréciée au regard d'un barème où celui-ci n'est qu'un élément d'appréciation parmi d'autres et, au surplus, un élément minoritaire. On ne pourra ensuite que s'interroger sur le rapport à la condition légale de critères tels que :

– le fait qu'une version de l'oeuvre soit doublée ou sous-titrée en français (critère qui sera, en pratique, systématiquement rempli par toute oeuvre diffusée en France),

– le fait que le sujet ou l'histoire soit inspiré ou adapté d'une oeuvre préexistante (laquelle peut n'avoir strictement aucun lien avec la culture française ou européenne), y compris un jeu vidéo,

– la nationalité française ou la qualité de ressortissant d'un État européen d'au moins l'un des producteurs ou compositeurs de la musique, du chef costumier ou d'au moins un acteur interprétant un second rôle.

Le barème applicable aux oeuvres de fiction constitue toutefois un modèle de respect rigoureux de la lettre de la loi au regard de celui applicable aux oeuvres d'animation qui valorise notamment le fait :

– qu'au moins l'un des lieux principaux de l'action soit situé dans « *un lieu d'esthétique européenne* » (3 points) ou qu'« *au moins 50 % de l'action se déroule dans un lieu indéterminable* » (2 points),

– qu'au moins un personnage principal est « *français, issu d'un pays francophone ou d'un pays européen ou de nationalité indéterminable* » (3 points),

– que le sujet soit destiné ou adapté à un public jeune (3 points ; à défaut de percevoir son lien avec la condition légale, on mesure la rigueur du critère pour la plupart des oeuvres d'animation).

Il apparaît donc que le décret a privé cette mesure de sa portée. Il est toutefois vrai que l'application concrète de la loi pouvait laisser perplexe : s'il est bien clair que l'adaptation pour des enfants d'un jeu vidéo mettant en scène un personnage de nationalité indéterminable dans un lieu indéterminé ne comporte pas nécessairement « *des éléments rattachés à la culture, au patrimoine ou au territoire français* », il est bien difficile de dire précisément ce que sont ces éléments.

Néanmoins, il faut probablement sortir de l'ambiguïté : ce dispositif ne présente pas de dimension culturelle à proprement parler, et il n'est qu'une mesure d'attractivité du territoire par la subvention des tournages en France dont il conviendrait de mieux évaluer l'efficacité au regard du coût de l'avantage fiscal, lequel n'est pas négligeable (15 millions d'euros selon le fascicule Voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2010).

L'**instruction 4-A-1-10** (BOI n° 15 du 2 février 2010) commente le dispositif.

*

* *

23.— PLUS-VALUES ET PATRIMOINE PROFESSIONNELS

23-05.— Loi de finances initiale pour 2005

Article 26

Aménagement du régime de faveur applicable aux sociétés d'investissements immobiliers cotées

a) Contenu :

Cet article aménage le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) sur trois points.

En premier lieu, il en étend le bénéfice au crédit-bail (opérations de sous-location d'immeubles pris en crédit bail et cession de droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier).

Ensuite, il met en place un régime de neutralité pour les opérations de restructuration patrimoniale des SIIC et de leurs filiales intervenant à compter du 1^{er} janvier 2005. À cet effet, d'une part, une fusion de deux SIIC n'entraîne pas la sortie du régime lorsqu'il y a reprise des obligations de distribution par l'absorbante. D'autre part, cet article autorise le bénéfice du régime spécial des fusions et opérations assimilées (scissions et apports partiels d'actifs) pour les SIIC et leurs filiales, dès lors que la société absorbante s'engage à se substituer à la société absorbée dans ses obligations de distribution. En cas de scission, ces obligations sont reprises au prorata du montant de l'actif net réel apporté. En outre, en cas de fusion entre deux SIIC, le boni de fusion est exonéré sous condition de distribution de 50 % de son montant avant la fin du deuxième exercice qui suit celui de sa réalisation. La plus-value dégagée sur les immeubles dans une opération de fusion ou assimilée, réintégrée dans les bénéfices imposables de l'absorbante, doit en revanche satisfaire à une obligation de distribution de 85 % et non 50 %.

Enfin, cet article instaure une taxation spécifique des plus-values latentes sur les immeubles, droits afférents à un contrat de crédit-bail et participations dans des sociétés ayant une activité ouvrant droit au régime, qui deviennent éligibles à l'exonération. Il s'agit donc d'encadrer la réévaluation de bilan après exercice de l'option. La société doit alors réintégrer au résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés la somme correspondant à la plus-value déterminée par rapport à la valeur fiscale des biens. La réintégration est effectuée à parts égales sur quatre ans. La cession des biens entraîne l'imposition immédiate de la plus-value non réintégrée. Cette disposition s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

b) Application :

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation. L'instruction devrait apporter quelques précisions d'ordre technique, mais aussi et surtout procéder à une mise à jour de l'instruction antérieure relative au SIIC. Priorité a été donnée au commentaire de certaines dispositions de l'article 138 de la loi de finances rectificative pour 2006 et de l'article 24 de la loi de finances initiale pour 2009 (l'article 28 de la loi de finances initiale pour 2008 n'ayant quant à lui pas été commenté).

À noter que l'**instruction 4 H-1-09 (BOI n° 34 du 30 mars 2009)** commentant l'article 210 E du code général des impôts précise, dans l'attente de la parution des instructions relatives aux régimes des SIIC et des SPPICAV, que les filiales de SIIC ou de SPPICAV peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt à l'occasion d'une première acquisition rendant effectif leur objet social lorsque la cession intervient dans le premier exercice suivant l'option pour le régime d'exonération.

*

* *

23-06.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 34

Pérennisation, élargissement et renforcement du dispositif d'exonération des transmissions de petites entreprises individuelles

a) Contenu :

Cet article pérennise et modifie le régime d'exonération des plus-values de cession de branches complète d'activité, prévu antérieurement à l'article 238 *quaterdecies* du code général des impôts, applicable lorsque la valeur du fonds ou de la branche cédée n'excède pas 300 000 euros.

Par rapport au dispositif antérieur, en premier lieu, il est institué une exonération dégressive entre 300 000 euros et 500 000 euros. En second lieu, le dispositif est applicable à l'ensemble des transmissions d'entités ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, mais aussi agricole et il est étendu aux droits ou parts de sociétés de personnes cédés dans leur intégralité, ainsi qu'aux activités qui font l'objet d'un contrat de location-gérance ou un contrat comparable si la transmission est réalisée au profit du locataire. Enfin, l'exonération est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans.

Il convient de souligner que certaines limites encadrent l'exonération. D'une part, pendant les trois années suivant la transmission, aucune fonction de direction de droit ou de fait ne doit être exercée dans l'entreprise cessionnaire, la situation des associés étant également prise en compte. En outre, les droits détenus dans celle-ci sont limités à 50 % pour une entreprise ou une branche et exclus pour les sociétés de personnes. D'autre part, sont exclues les plus-values portant sur des biens immobiliers bâtis ou non bâtis, celles portant sur des droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière, sauf si les biens immobiliers sont affectés à sa propre exploitation, et celles portant sur les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier. Enfin est interdit le cumul avec les autres régimes de faveur, à l'exception de ceux prévus aux articles 151 *septies* A et 151 *septies* B du code général des impôts.

b) Application :

L'instruction, dont la parution était prévue pour 2007, a enfin été publiée : il s'agit de l'**instruction 4 B-1-10 du 29 décembre 2009 (BOI n° 6 du 13 janvier 2010)**. Si elle reproduit souvent une doctrine figurant déjà dans des instructions antérieures afférentes à des exonérations de plus-values professionnelles, elle apporte quelques précisions sur le dispositif même :

– elle admet que les plus-values résultant d'opérations de portage d'actifs d'une société ou entité puissent bénéficier du dispositif si ces opérations donnent lieu à l'attribution d'une branche d'activité à un associé, pour les plus-values afférentes ;

– elle précise que la date de début d'activité faisant courir le délai de 5 ans doit s'entendre de la date de début de l'exercice effectif, que le délai s'apprécie branche par branche et qu'il prend fin lors du transfert de propriété, qui correspond en cas de mutation à titre gratuit à l'acte de donation ou à la date du décès ;

– elle rappelle que les indemnités versées par une compagnie d'assurance aux agents généraux d'assurance au moment de la cessation du mandat n'entrent pas dans le champ d'application du dispositif ;

– elle rappelle les éléments à retenir pour l'appréciation de seuils s'agissant des entreprises agricoles ;

– elle précise que les seuils doivent être appréciés en tenant compte des éléments retenus pour la liquidation des droits d'enregistrement. La cession d'une branche comportant un fonds dont la valeur servant d'assiette à ces droits excède 500 000 euros n'est pas éligible à l'exonération, même si la valeur de la clientèle respecte les seuils ;

– elle explicite le cas particulier du transfert dans le patrimoine privé des droits ou parts d’une société de personnes, qui a cédé une branche d’activité emportant exonération, pour l’associé qui y cesse son activité. La plus ou moins-value constatée à cette occasion est soumise au régime des plus-values professionnelles et son montant est déterminé à partir du prix de revient fiscal. Il convient de tenir compte d’une plus-value exonérée au titre de l’article 238 *quindecies* et donc de majorer le prix d’acquisition des parts ou droits de son montant. Il en est de même en cas de cession des droits ou parts d’une société dans laquelle l’associé exerçait son activité ;

– l’instruction précise enfin que les plus-values en report, contrairement aux dispositifs d’exonération pour départ à la retraite, ne bénéficient pas de l’exonération et sont donc immédiatement exigibles sauf disposition particulière autorisant le maintien du report.

*
* *

Article 37

Simplification du dispositif d’exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises individuelles

a) Contenu :

Cet article modifie l'article 151 *septies* du code général des impôts relatif aux exonérations d'impôt sur le revenu des plus-values professionnelles pour les petites entreprises (exonération lorsque les recettes n'excèdent pas 250 000 euros pour les entreprises d'achat-revente ou 90 000 euros pour les autres activités et exonération dégressive lorsqu'elles n'excèdent pas, respectivement, 350 000 euros et 126 000 euros), en simplifiant et uniformisant les conditions ouvrant droit à cette exonération. L'article 202 *bis* du même code, relatif aux modalités particulières pour l'imposition des plus-values réalisées dans le secteur agricole, devenu sans objet, est supprimé.

Le nouveau dispositif modifie l’appréciation des seuils de recettes en prévoyant que leur montant s’entend hors taxes, qu’il est déterminé par la moyenne des recettes réalisées les deux années précédentes et, dans le cas d’une société de personnes ou d’un groupement soumis à l’impôt sur le revenu, s’apprécie au niveau de l’associé ou du membre à proportion de ses droits, sauf si la plus-value est réalisée par la société ou le groupement. Il précise que l’exonération s’applique aux activités exercées à titre professionnel, excluant la location-gérance de son champ d’application.

b) Application :

L'instruction, dont la parution était prévue pour 2007, a enfin été publiée : il s'agit de l'**instruction 5 K-1-09 du 13 mai 2009 (BOI n° 55 du 2 juin 2009)**. Elle apporte de très nombreuses précisions qu'on ne saurait toutes reproduire ici. On relèvera notamment :

– une définition très étayée de ce qui peut être considéré comme une activité exercée à titre professionnel (actes nécessaires, participation continue, personnelle et directe, activités exercées en sociétés de personnes etc.) ;

– des modalités détaillées d'appréciation du délai de cinq ans durant lequel l'activité doit avoir été exercée : le délai s'apprécie activité par activité, en tenant compte des seules périodes d'exercice à titre professionnel de l'activité, sans cumul des périodes en cas de changement ou de cessation d'activité ou d'activités distinctes sauf si elles sont exercées au sein du même fond ou établissement, en cumulant *a contrario* les périodes d'exercice d'une même activité dans divers fonds, établissements ou exploitations ou sous une forme sociétale et individuelle et en tenant compte de l'activité du conjoint en fonction du régime matrimonial mais aussi des conditions effectives d'exploitation ;

– la prise en compte, pour l'appréciation des seuils de recettes, des recettes de l'ensemble des activités de la catégorie d'imposition, y compris le cas échéant du conjoint, et de la quote-part de recettes dans les sociétés de personnes et groupements à proportion des droits de l'associé, et le cas échéant du conjoint, la quote-part étant déterminée proportionnellement aux droits dans les bénéfices comptables tels qu'ils résultent du pacte social conclus sauf dispositions abusives tendant à éluder l'impôt (abus de droit) ;

– la prise en compte de la plus-value exonérée pour fixer le prix de revient fiscal qui détermine la plus ou moins-value constatée à l'occasion du transfert dans le patrimoine privé des droits ou parts d'une société de personnes, soumise au régime des plus-values professionnelles ;

– la suggestion de la méthode à utiliser lorsque l'exonération obtenue au titre de l'article 151 *septies* n'est que partielle et qu'elle peut se cumuler avec celles des articles 151 *septies* B (abattement sur les biens et droits immobiliers), à appliquer en premier, et 151 *septies* A (départ à la retraite), à appliquer en deuxième. L'exemple très complet, qui illustre l'ordre d'application des trois dispositifs et l'articulation qui en résulte, atteste aussi de la complexité du droit fiscal en matière d'exonération des plus-values professionnelles ;

– les nombreuses tolérances en faveur des activités agricoles. On notera, d'une part, qu'est traité le cas particulier des biens et stocks de vins cédés après la vente de l'exploitation, le cédant étant réputé poursuivre son activité professionnelle jusqu'à la liquidation de son stock de vins, emportant application de l'exonération aux biens cédés entre temps. Ces cas de figure avaient suscité

plusieurs interrogations. D'autre part, l'instruction reprend la doctrine antérieure favorable sur les recettes des activités agricoles retenues pour apprécier le franchissement des seuils (type de recettes, redevances, recettes accessoires, corrections liées à certaines recettes particulières, subventions et primes non prises en compte, comptabilisation partielle des indemnités, non prise en compte des apports de stock aux GAEC etc.). Enfin, l'article 41-0 A de l'annexe III au code général des impôts relatif aux travaux agricoles et forestiers, qui sont assimilés à des entreprises d'achat-revente pour les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de matériels agricoles ou forestier, est inchangé.

*

* *

23-07.— Loi de finances rectificative pour 2006

Article 138

Aménagements apportés au régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées

a) Contenu :

Cet article modifie sur plusieurs points le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées :

– il instaure un régime de faveur des apports d'immeubles aux SIIC et aux SPPICAV (sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable) pour les entreprises du secteur des hôtels, cafés et restaurants pendant deux ans (du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009). Ce régime se traduit par un sursis d'imposition au-delà de cinq ans de détention (imposition au taux de 16,5 %) avec exonération au terme de quinze ans (décompté en tenant compte des périodes antérieures et postérieures à l'apport), sous réserve de la poursuite de l'exploitation postérieurement à l'apport et de la conclusion d'un bail à long terme ;

– il abaisse l'obligation de distribution des bénéfices exonérés provenant des opérations de location du secteur des hôtels, cafés et restaurants de 85 % à 50 % ;

– il institue à compter du 1^{er} janvier 2009 une condition de détention maximale du capital par un actionnaire ou plusieurs actionnaires agissant de concert de 60 % ;

– il instaure un volant minimal de flottant, puisque 15 % du capital doit être détenu par des actionnaires possédant chacun moins de 2 % de celui-ci, cette condition devant être remplie lors de l'exercice de l'option ;

– il étend l'exonération d'imposition à certains droits réels immobiliers, par analogie avec les organismes de placement collectif immobilier (OPCI), excluant notamment les concessions ;

– il ouvre la possibilité pour les SIIC de détenir des filiales ensemble pour le calcul du seuil de 95 % et que ces filiales optent pour le régime SIIC ;

– il prévoit la neutralisation des restructurations entre SIIC pour l'imposition des plus-values ;

– il ouvre l'exonération des plus-values de cession de titres aux titres de SIIC détenus par une autre SIIC lorsque cette dernière est détenue à au moins 5 % par la première, pour les titres détenus depuis au moins deux ans ;

– il institue un prélèvement de 20 % des produits distribués ou réputés distribués par la SIIC sur des produits exonérés à un associé personne morale détenant directement ou indirectement 10 % du capital de la SIIC lorsque ces produits ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent.

b) Application :

S'agissant du prélèvement de 20 %, le **décret n° 2009-1528 du 9 décembre 2009** fixe les obligations déclaratives des sociétés d'investissements immobiliers cotées afférentes à son versement.

L'instruction 4 B-2-08 du 18 avril 2008 (BOI n° 45) commente quant à elle le régime de faveur des apports d'immeubles aux SIIC et aux SPPICAV dont bénéficie le secteur des hôtels, cafés, restaurants. Le **décret n° 2007-1179 du 3 août 2007** en avait explicité les obligations déclaratives ayant trait au suivi des plus-values en report, tout à fait classiques. L'instruction détaille le régime de report institué, reprenant la doctrine qui s'est affirmée sur les biens et droits de nature immobilière dans le patrimoine d'entreprise (nature des biens, conditions d'affectation, biens migrants, etc.) en cohérence notamment avec les conditions d'application de l'article 151 *septies* A du code général des impôts. Outre cette maturité de la doctrine qui résulte aujourd'hui des développements législatifs de ces dernières années en matière de plus-values professionnelles, on peut relever que l'instruction admet l'application du régime de faveur institué aux entreprises exerçant seulement leur activité principale dans le secteur des HCR.

L'instruction 4 H-3-10 du 20 janvier 2010 (BOI n° 14 du 1^{er} février 2010) commente les dispositions afférentes au volant minimal de flottant et au seuil maximal de détention de 60 %, ainsi que celles de l'article 24 de la loi de finances pour 2009 reportant l'entrée en vigueur de ce dernier seuil, précisant les conséquences de dépassement et le complétant par une pénalisation en cas de sortie du régime. Elle précise notamment que la condition de 60 % s'applique également aux personnes qui ne sont pas actionnaires directs de la SIIC mais qui détiennent, de manière seulement indirecte, 60 % ou plus du capital ou des droits de vote. Il est tenu compte de toutes les participations détenues dans la SIIC via des personnes interposées si elles sont elles-mêmes contrôlées par l'actionnaire

indirect, comme si elles étaient détenues par ce dernier. Par ailleurs, dans le cas où deux personnes agissent de concert, leurs participations sont également considérées comme détenues par une seule personne. L'instruction illustre ces configurations par un exemple.

Les autres dispositions n'ont pas encore été commentées par instruction (y compris le prélèvement de 20 %).

*
* *

23-10.— Loi de finances initiale pour 2007

Article 60

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

a) Contenu :

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

S'agissant de l'exonération des produits issus d'une entité intermédiée, cet article s'inscrit dans le prolongement de l'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2005 qui a institué un principe de transparence pour le calcul du quota de 60 % d'actifs éligibles. Ce principe de transparence est étendu au régime d'imposition des plus-values par le présent article. Concernant l'extension du régime des plus-values à long terme dont bénéficient les SCR aux titres non éligibles qu'elles détiennent, il s'agit d'une mise en cohérence avec le régime applicable aux FCPR.

b) Application :

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

*
* *

23-11.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 26

**Aménagement du régime des plus ou moins-values
sur titres de sociétés à prépondérance immobilière
pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés**

a) Contenu :

Le présent article exclut du bénéfice du régime des plus et moins-values à long terme des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, à compter du 26 septembre 2007, les titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, qui auparavant bénéficiaient du taux réduit d'imposition de 15 %. Pour les plus-values à long terme sur titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées, un taux spécifique de 16,5 % est institué pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.

b) Application :

• L'instruction **4 B-4-09 du 29 juillet 2009 (BOI n° 76 du 30 juillet 2009)** apporte plusieurs précisions.

En premier lieu, elle explicite la date à retenir pour apprécier le caractère immobilier prépondérant en présence de provisions pour dépréciation, à savoir : un caractère prépondérant à la date de cession des titres ou à la clôture du dernier exercice en cas de reprise faisant suite à une cession ; la date de clôture de l'exercice en cas de reprise pour un autre motif.

L'instruction précise également les modalités d'imposition des plus-values en sursis d'imposition en prévoyant qu'elles doivent être comprises dans le résultat imposable dans les conditions et au taux de droit commun dès lors que l'évènement mettant fin au sursis est postérieur au 25 septembre 2007.

Concernant les provisions pour dépréciation sur les titres désormais exclus du long terme, les reprises constituent un produit imposable dans les conditions de droit commun, quelle qu'ait été la date des dotations. Toutefois l'instruction apporte une tolérance bienvenue pour les dotations reprises au titre du premier exercice clos à compter du 26 septembre 2007 mais par suite d'une cession intervenue avant cette date. Dans ce cas il est admis que la fraction de provision reprise relève du régime des plus-values à long terme.

Concernant les modalités d'imputation des moins-values en report, l'instruction précise les modalités de ventilation (tunnellisation), qui s'applique au niveau de chaque société dans les groupes. Ces modalités sont celles qui avaient été définies pour les titres dont le prix de revient est au moins égal à 22,8 millions d'euros, eux aussi exclus du régime du long terme. Il convient d'opérer en premier

lieu une compensation des plus et moins-values afférentes à chacune des deux catégories de titres (titres de SPI exclus du long terme et autres actifs) pour chacun des exercices ayant donné lieu à constatation d'une moins-value nette à long terme reportable à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 26 septembre 2007. Est imputable, sur le segment à 15 ou 16,5 % et pour le solde sur le bénéfice au taux normal pour les 15/33,33^{ème} de son montant, à raison de chaque exercice :

– la totalité de la moins-value nette globale lorsque les autres actifs présentent une plus-value nette, mais aucune fraction de cette moins-value si la situation est inverse (titres de SPI en plus-value),

– en présence de moins-value nette dans les deux catégories, la moins-value nette afférente à la catégorie des titres de SPI avec présomption que les imputations partielles antérieures ont porté sur la fraction afférente aux autres actifs, ce qui est une solution favorable.

L'instruction ajoute que le montant net de la plus-value à long terme restant à reporter a pu être déjà affecté aux titres dont le prix de revient est au moins égal à 22,8 millions d'euros lorsqu'ils ont été exclus du régime du long terme. Elle autorise donc les entreprises détenant des titres de cette nature ainsi que des titres de SPI à recalculer les fractions afférentes à ces deux catégories jusqu'à la date de prescription d'imputation des moins-values à long terme existantes à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 26 septembre 2007 ou réalisées au cours du même exercice.

L'instruction rappelle que l'imputation sur le bénéfice au taux normal n'est possible que dans la limite du bénéfice imposable et sous le plafond constitué par le montant des gains net de cession de titres de SPI non cotées (ou pour les groupes la sommes des gains nets de cession de titres de SPI réalisés par les filiales). Le solde est reportable sur les dix exercices suivants celui où ont été constatées les moins-values.

S'agissant du taux de 16,5 %, relevé à 19 % par l'article 25 de la loi de finances pour 2009, l'instruction indique clairement qu'il n'a pas pour conséquence d'instaurer un nouveau secteur d'imposition au sein du régime du long terme. Les titres de SPI cotées appartiennent donc au même segment que les titres soumis au taux de 15 % : aucun suivi distinct n'est requis et il y a bien compensation dans un même segment entre :

– le montant net de plus-values à long terme sur titres de SPI cotées sur des moins-values de titres du taux à 15 % de l'exercice et en report (ce montant peut aussi s'imputer sur le déficit de l'exercice et les déficits en report) ;

– et le montant net des moins-values à long terme sur titres de SPI cotées sur des plus-values de titres du taux de 15 % de l'exercice ou sur des plus-values en report des taux de 15 %, 16,5 % ou 19 %.

La moins-value nette à long terme peut aussi venir s'ajouter à la moins-value nette du taux de 15 %.

• Les conséquences en matière de plafonnement des provisions pour dépréciation compte tenu de l'existence de trois taux (15 %, 16,5 % devenu 19 % et 33,33 %) avaient déjà fait l'objet d'une instruction spécifique : **l'instruction 4 E-2-08 (BOI n° 107 du 24 décembre 2008)**. En effet, l'article 26 a légalisé et généralisé à toutes les entreprises la non application du dispositif de plafonnement aux titres de participation autres que les titres de SPI et introduit une application distincte du plafonnement aux titres de SPI cotées et aux titres de SPI non cotées (à noter qu'il est renvoyé à la future instruction commentant l'article 26 pour la définition de la cotation). Pour les premières, les dotations et reprises sont soumises au régime du long terme au taux de 15 %, 16,5 % ou 19 % après application du mécanisme du plafonnement, les secondes étant intégrées au résultat imposable au taux normal après application du mécanisme de plafonnement.

L'instruction explicite la « tunellisation » à opérer pour pouvoir minorer les plus-values latentes du montant des provisions pour dépréciation non admises en déduction au titre des exercices précédents et non encore rapportées au résultat. Elle indique également que les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés doivent distinguer les titres de SPI cotées et ceux de SPI non cotées dans l'état de suivi n° 2027 H-SD.

*

* *

Article 28

Produits des participations distribuées par les SIIC étrangères ou par les SPPICAV

a) Contenu :

Cet article exonère, sous condition de redistribution, les produits des participations distribués à des sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) par des sociétés étrangères de même nature que les SIIC et exonérées dans leur État de résidence ou par des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV). Les conditions de redistribution à respecter sont les mêmes que celles applicables aux SIIC et aux SPPICAV (85 % sur les revenus des immeubles, 50 % sur les cessions) Cette exonération est conditionnée par la détention de 5 % du capital et des droits de vote de la société étrangère ou de la SPPICAV et par la détention des titres pendant aux moins deux ans.

b) Application :

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation. Priorité a été donnée au commentaire de certaines dispositions de l'article 138 de la loi de finances rectificative pour 2006 et de l'article 24 de la loi de finances initiale pour 2009.

*

* *

23-12.- Loi de finances rectificative pour 2007

Article 35

Extension aux SPPICAV des dispositions applicables aux SIIC

a) Contenu :

Cet article étend aux sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) certaines dispositions de faveur applicables aux sociétés d'investissement immobilier cotées, compte tenu de leur nature similaire :

– la dérogation à la disposition prévoyant que, lorsqu'une société cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés, ce qui est le cas de la transformation en SIIC ou SPPICAV, les bénéfices et réserves sont réputés distribués ;

– le taux de 16,5 % (« *exit tax* ») sur les plus-values latentes lors d'une transformation en SPPICAV et l'étalement sur quatre ans du paiement de cet impôt (le 15 décembre de l'année de l'option et les trois années suivantes au plus tard le 15 décembre) ;

– l'exonération de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés.

b) Application :

Les mesures d'application devront être commentées dans l'instruction à paraître relative aux OPCV. Toutefois le **décret n° 2009-683 du 12 juin 2009** est venu fixer les obligations déclaratives des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable et de leurs filiales eu égard aux nouvelles dispositions favorables dont elles sont susceptibles de bénéficier.

À noter que l'**instruction 4 H-1-09 (BOI n° 34 du 30 mars 2009)** commentant l'article 210 E du code général des impôts précise, dans l'attente de la parution des instructions relatives aux régimes des SIIC et des SPPICAV, que les filiales de SIIC ou de SPPICAV peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt à l'occasion d'une première acquisition rendant effectif leur objet social lorsque la cession intervient dans le premier exercice suivant l'option pour le régime d'exonération.

*

* *

23-13.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 24

Modification du régime des SIIC

a) Contenu :

Cet article apporte les aménagements suivants au régime des SIIC :

– l'entrée en vigueur de la condition pour les sociétés de ne pas être détenues à plus de 60 % par un même actionnaire est reportée d'un an, au 1^{er} janvier 2010 ;

– le régime est étendu à certains droits réels immobiliers, pour l'essentiel les concessions ;

– les conditions de sortie du régime sont précisées. D'une part, une tolérance introduite pour maintenir le régime un an en cas de non respect provisoire des conditions du régime, comme cela existe pour d'autres régimes. Les plus-values réalisées pendant cette période sont exonérées également. D'autre part et à l'inverse, l'imposition est majorée en cas de sortie du régime par la prise en compte des plus-values latentes et de celles qui auraient été imposées en cas de maintien dans le régime. Cet article ne s'applique pas aux sorties du régime des SIIC intervenant avant le 2 janvier 2009.

b) Application :

Le **décret n° 2009-683 du 12 juin 2009** fixe les obligations déclaratives des sociétés d'investissements immobiliers cotées et de leurs filiales pour l'application de la majoration introduite en cas de sortie du régime.

L'**instruction 4 H-3-10 du 20 janvier 2010** (BOI n° 14 du 1^{er} février 2010) commente les dispositions de l'article. Elle apporte les précisions suivantes :

– elle précise que lors de la sortie du régime d'exonération, il n'y a pas lieu d'établir un bilan d'entrée en fiscalité ni d'opérer de retraitements fiscaux particuliers. En revanche, le retour dans un régime d'exonération après un exercice d'imposition entraîne les conséquences de la cessation d'entreprise, notamment l'imposition, au taux de 19 % des plus-values latentes nettes attachées aux actifs du secteur à nouveau exonérées et acquises au cours de la période de suspension. L'impôt est immédiatement exigible. Cette fraction déjà imposée est neutralisée pour la suite ;

– l'instruction admet de ne pas imposer immédiatement les plus-values latentes nettes attachées aux titres des filiales qui sont elles-mêmes soumises aux conséquences de la cessation d'entreprise lors du retour de la SIIC dans le régime d'exonération, ce qui est cohérent avec la doctrine antérieure sur l'option initiale ;

– elle prévoit que les plus-values de cession d'immeubles réalisées pendant la période de suspension sont diminuées du montant cumulé des amortissements déduits antérieurement des résultats exonérés. Cette modalité particulière s'applique aux seuls immeubles du secteur exonéré, pour autant que les amortissements aient été régulièrement déduits du résultat fiscal ;

– elle rappelle que si la SIIC n'est pas tenue de distribuer les bénéfices qu'elle réaliserait durant l'exercice de suspension, l'obligation de distribution portant sur les résultats antérieurement exonérés doit être respectée par la SIIC, y compris après que cette dernière est devenue imposable. Il en est de même s'agissant de la sortie du régime ;

– elle énonce que les éventuels déficits dégagés par la SIIC pendant la période de suspension du régime d'exonération peuvent s'imputer sur le résultat de cessation dégagé lors du retour dans le régime d'exonération SIIC. En revanche, le solde non imputé est définitivement perdu ;

– elle précise les modalités de détermination des plus-values latentes soumises au taux de 25 % en cas de sortie du régime.

*
* *

23-16.– Deuxième loi de finances rectificative pour 2009

Article 2

Étalement du profit constaté à l'occasion d'un rachat de créances

a) Contenu :

Cet article autorise l'étalement du profit constaté à l'occasion d'un rachat de créances liées à une dette à moyen et long terme auprès d'un établissement de crédit. Ce dispositif s'applique à la fraction du profit correspondant à la différence entre l'actualisation de la somme du capital et des intérêts actualisés restant dus à la date du rachat et le prix de rachat de la créance. L'étalement se fait sur cinq exercices à compter du second exercice suivant celui au cours duquel intervient le rachat. La fraction prise en compte dans le résultat imposable est majorée d'une fois et demi le taux de l'intérêt de retard.

Il ne s'applique pas aux établissements de crédit et aux rachats auprès d'une société liée.

L'étalement est autorisé à une double condition, visant à garantir l'amélioration des fonds propres de la débitrice :

– que le capital social de la société à la clôture de l'exercice soit supérieur à celui à l'ouverture, ce qui exclut les cas où la société s'endette pour racheter sa créance ;

– que le rapport entre le montant des dettes à moyen et long terme et le montant formé par le total de l'actif brut à la clôture de l'exercice soit inférieur d'au moins 10 % à celui existant à l'ouverture de l'exercice du rachat.

Il est remis en cause lorsque le rapport précité est supérieur à celui constaté à l'ouverture de l'exercice de rachat, entraînant la réintégration des fractions de profit non encore imposées.

Le dispositif s'applique aux rachats intervenant entre l'entrée en vigueur de la loi et le 31 décembre 2010.

b) Application :

L'instruction 4 A-2-10 du 12 février 2010 (BOI n° 26 du 23 février 2010) commente ces dispositions. Elle précise les modalités pratiques de la déduction extracomptable induite par l'étalement. Surtout, elle propose en annexe un exemple détaillé très utile.

*
* *

Article 3

Étalement de la plus-value en cas de cession à une société de crédit-bail

a) Contenu :

Cet article autorise l'étalement de la plus-value constatée lors de la cession d'un bien immobilier immédiatement repris en jouissance par crédit-bail (« lease-back »). Le montant de la plus-value est réparti par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail, étant précisé que cet étalement ne peut excéder quinze ans. Lorsque l'immeuble est acquis par l'entreprise ou que le contrat de crédit-bail est résilié, le solde est immédiatement imposé. Ce dispositif s'applique aux cessions d'immeubles réalisées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi jusqu'au 31 décembre 2010.

b) Application :

L'instruction 4 B-5-09 du 1^{er} décembre 2009 (BOI n° 98 du 9 décembre 2009) apporte plusieurs précisions utiles :

– le fait que le cédant devenu crédit-preneur sous-loue l'immeuble ne porte pas atteinte en soi au respect de la condition de jouissance continue de l'immeuble ;

– l’option porte sur l’ensemble de la plus-value afférente à l’immeuble, ce qui ne permet pas d’étaler la seule plus-value à court ou à long terme ;

– la fraction rattachée sur chacun des exercices est égale au montant de la plus-value réalisée divisée par le nombre d’exercices devant être clos jusqu’au terme du contrat de crédit-bail ou jusqu’au terme de quinze ans suivant la signature du contrat. En cas de changement de la date de clôture ou de signature d’un avenant entraînant une modification du nombre d’exercices clos avant l’une ou l’autre de ces dates, l’entreprise doit recalculer.

*

* *

23-17.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 12

Aménagement du régime fiscal applicable en cas de cessation ou cession totale de l’activité agricole

a) Contenu :

Cet article précise que l’apport en société de l’entreprise individuelle agricole ne peut être assimilée à une cessation ou une cession totale de l’exploitation agricole emportant application de l’article 75-0 B du code général des impôts. Ce dernier article prévoit que l’excédent de bénéfice agricole sur la moyenne triennale est imposé au taux marginal d’imposition applicable au revenu global du contribuable déterminé compte tenu de cette moyenne.

Il fait suite à un arrêt du 12 novembre 2007 de la Cour administrative d’appel de Nantes venu contredire la doctrine administrative.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*

* *

Article 31

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

a) Contenu :

Cet article insère un article 151-0 *octies* dans le code général des impôts afin de prévoir que les reports de plus-values professionnelles sont maintenus lorsqu'un évènement donne lui-même lieu à report ou sursis. Les plus-values antérieurement en report seront imposées lorsque le dernier report ou sursis prend fin, ou lorsque des évènements mettant fin au report en vertu de dispositions expresses interviennent sans pouvoir eux-mêmes donner lieu à sursis ou report.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*
* *

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

Article 34

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

a) Contenu :

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

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

– un relèvement du niveau d'imposition de 0 à 15 % pour les autres dividendes de source française perçus par un OSBL français ;

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

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

Le nouveau taux s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

b) Application :

Parallèlement à l'adoption du présent article, une **instruction du 29 décembre 2009 (4 B-1-10, BOI n° 6 du 13 janvier 2010)** est venue tirer les conséquences de la décision du Conseil d'État du 13 février 2009 et prévoir, d'une part, les documents à fournir par les OSBL dont le siège est situé dans un autre État membre de l'UE ou de l'EEE pour obtenir l'alignement de leur régime fiscal sur celui applicable à ceux dont le siège est en France, d'autre part, que les OSBL puissent solliciter jusqu'au 31 décembre 2011, sur présentation de ces mêmes documents, la restitution du trop perçu de retenue à la source ou de prélèvement acquitté depuis le 1^{er} janvier 2006.

Ces documents tendent notamment à démontrer le caractère désintéressé de la gestion et le caractère significativement prépondérant des activités non lucratives. Ces documents comprennent un questionnaire extrêmement détaillé figurant en annexe de l'instruction, les statuts, ainsi que les procès-verbaux des assemblées générales, les budgets et, le cas échéant, les bulletins de salaires des dirigeants pour les trois derniers exercices. L'administration peut également exiger des justificatifs sur la localisation du siège. La DRESG délivre sur cette base une attestation valable deux années civiles dont la présentation permet d'appliquer les taux prévus pour les OSBL français.

S'agissant de l'application des nouvelles dispositions, une instruction est en cours de préparation.

*

* *

Article 41

Option pour le régime SIIC des sociétés détenues conjointement

a) Contenu :

Cet article étend l'option pour le régime des SIIC, jusqu'alors ouvert aux filiales détenues à au moins 95 % par plusieurs SIIC, aux filiales détenues conjointement à hauteur de 95 % :

- par une ou plusieurs SPPICAV,
- par une ou plusieurs SIIC et une ou plusieurs SPPICAV.

b) Application :

L'instruction à venir sur le régime des SIIC devrait intégrer le commentaire de cet article.

*
* *

Article 42

Neutralité des opérations de fusion de SCPI et de SPPICAV

a) Contenu :

Cet article permet de considérer comme intercalaires les fusions de SCPI et les fusions de SPPICAV pour permettre à la société absorbante de se substituer à la société absorbée dans l'engagement de conservation des immeubles. En présence d'une telle fusion, cet engagement, consistant en une obligation de conserver les immeubles ou droits 5 ans sous peine d'une pénalité égale à 25 % de la valeur d'achat des immeubles, n'est pas considéré comme rompu.

b) Application :

La publication de l'instruction est imminente.

*
* *

24.- RÉGIME DE GROUPE

24-01.- Loi de finances rectificative pour 2007

Article 53

**Aménagement du régime fiscal des groupes de sociétés
en faveur des scissions partielles**

a) Contenu :

Cet article facilite les opérations de restructurations effectuées sous la forme d'une scission partielle d'un groupe (apport de titres de filiales intégrées par la société mère à une société tierce, suivi du désengagement de la société mère du capital de la société bénéficiaire des apports).

Les dispositions antérieures prévoyaient que, contrairement aux fusions, scissions et apports partiels d'actifs, ces scissions partielles se traduisaient par la sortie du groupe des filiales ainsi cédées dès le premier jour de l'exercice au cours duquel intervient l'opération, sans permettre la constitution immédiate d'un nouveau groupe intégré par la société bénéficiaire des apports. En outre, les déficits réalisés par les filiales au cours de la période d'appartenance au groupe demeuraient dans le groupe cédant et ne pouvaient donc être transmis au groupe cessionnaire dont elles pouvaient ultérieurement devenir membres.

Cet article autorise la constitution immédiate d'un nouveau groupe intégrant des filiales cédées par un autre groupe, sous réserve du respect des critères posés pour le bénéfice du régime de l'intégration fiscale et dans les mêmes conditions d'application, y compris le transfert des déficits y afférents sur agrément.

Par ailleurs, la définition des distributions intra-groupe qui font l'objet d'un retraitement pour la détermination du résultat imposable est alignée sur celle retenue dans le régime des sociétés mères et filiales, plus large.

Enfin, cet article apporte un ajustement technique au régime de groupe en neutralisant les provisions pour dépréciation de titres qu'une société du groupe détient dans d'autres sociétés du même groupe, lorsque ces titres sont exclus du régime des plus ou moins-values à long terme défini à l'article 219 du code général des impôts. Le montant de ces provisions vient donc désormais majorer le résultat d'ensemble.

b) Application :

Le décret n° 2008-683 du 8 juillet 2008 commente les aménagements opérés par le présent article ainsi que l'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2006 (périmètre spécifique de groupe pour les sociétés et organismes du secteur de l'assurance, avec pour tête une entité combinante). S'agissant du présent article, il procède aux coordinations nécessaires dans l'annexe III au code général des impôts.

L'instruction 4 H-6-10 du 12 février 2010 (BOI n° 26 du 23 février 2010) apporte plusieurs précisions. Elle déduit de la condition d'agrément que les déficits afférents à des sociétés apportées au titre desquelles l'imputation sur base élargie n'est pas demandée ne peuvent être transférés. Elle rappelle les modalités applicables aux scissions, notamment s'agissant de cette dernière procédure d'imputation. Elle précise les obligations déclaratives. Enfin, elle fournit deux exemples de scissions partielles en détaillant leurs conséquences au regard du nouveau dispositif, s'agissant respectivement de la possibilité de constituer un nouveau groupe et de transférer les déficits (avec le calcul du montant des déficits transférés à la société bénéficiaire de l'apport).

*

* *

24-02.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 22

Imputation des déficits des filiales étrangères d'une PME

a) Contenu :

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

b) Application :

Le **décret n° 2009-417 du 15 avril 2009** fixe les obligations déclaratives et de suivi. Il définit également les notions de détention d'un pourcentage du capital d'une société, en visant la détention en pleine propriété du pourcentage des droits à dividendes et des droits de vote attachés aux titres, et la détention indirecte s'entendant de la détention par l'intermédiaire d'une chaîne de participation, conduisant à apprécier le pourcentage en multipliant entre eux les taux de détention successifs.

L'instruction 4 H-4-10 du 20 janvier 2010 (BOI n° 13 du 29 janvier 2010) commente le nouveau régime. Elle reproduit la doctrine habituelle s'agissant de l'appréciation du nombre de salariés : appréciation au titre de chaque exercice d'application du régime, par période de douze mois, nombre défini comme unités de travail par année appréciées le cas échéant au prorata du temps de présence en excluant l'interim et les non salariés, appréciation au niveau du groupe fiscal intégré si la PME est membre d'un tel groupe. Il en est de même pour les droits détenus par les personnes morales qui emploient 2 000 salariés, en agrégeant les pourcentages en cas de détention conjointe et, en cas de participation indirecte, en multipliant successivement les pourcentages détenus par chaque société mère, les deux pouvant être combinés dans un schéma de détention complexe. Les ratios doivent être satisfaits aussi bien en ce qui concerne la répartition des titres de capital que pour la répartition des droits financiers ou des droits de vote.

L'instruction apporte également diverses précisions, notamment :

– seuls sont concernés par le régime les déficits subis à l'étranger, à l'exclusion des déficits déduits en France, par exemple, par des établissements stables français de filiales étrangères au titre de pertes d'origine française ou étrangère dans le cas où la réglementation applicable aux filiales étrangères leur permettrait d'appréhender les pertes de leurs propres succursales françaises ;

– lorsque le pourcentage de détention du capital d'une filiale fait l'objet d'une limitation légale dans l'État d'implantation, la déduction des déficits subis par la filiale est limitée à la quote-part de ce déficit calculée à proportion du taux de détention de la PME dans le capital de sa filiale (dans le cas d'une détention à 95 % l'imputation porte sur 100 % du déficit) ;

– si la PME devient déficitaire du fait de l'imputation des déficits étrangers, ce déficit est reportable en France dans les conditions de droit commun, en avant ou en arrière ;

– en cas d'imputation en France d'un déficit subi par une succursale ou une filiale étrangère résultant d'un choix de gestion, la PME peut, pour une même entité, choisir d'imputer le déficit subi au titre d'un exercice, sans pour autant être tenue d'imputer les déficits subis au titre des exercices ultérieurs ;

– les déficits rapportés au résultat de l'exercice sont taxés au taux d'imposition applicable durant cet exercice, quel que soit le taux d'imposition applicable durant leur exercice d'imputation ;

– les plafonds du *de minimis* s'apprécient en ajoutant au montant de l'avantage en matière d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles un taux d'intérêt de marché sur la période débutant à la date limite de paiement de l'impôt dû au titre de l'exercice de déduction et s'achevant à la date limite de paiement de l'impôt dû au titre des exercices de reprise. Ce taux représente l'avantage de trésorerie, dont il n'est toutefois pas tenu compte dans le cas d'une PME déficitaire *ab initio*, sauf remboursement anticipé de la créance de report en arrière liée à l'imputation.

*

* *

24-03.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 28

Récupération des déficits par les filiales après disparition du groupe suite à une procédure judiciaire

a) Contenu :

Cet article institue une dérogation au régime de l'intégration fiscale pour permettre aux filiales de récupérer leurs déficits après disparition du groupe auquel elles appartiennent par suite d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire. Il permet de faire « redescendre » les déficits ou moins values dans la filiale, uniquement pour la fraction du déficit ou de la plus-value d'ensemble correspondant à ses propres déficits ou moins-values, pour qu'elle puisse les imputer sur ses bénéfices ou plus-values. La société mère conserve le déficit ou la moins-value à concurrence de la fraction restante. Cet article prévoit également les modalités de reconstitution d'un groupe avec pour société mère une filiale de l'ancien groupe.

b) Application :

Le **décret n° 2009-811 du 30 juin 2009** modifie l'annexe III du code général des impôts pour prévoir les obligations de suivi des fractions transférées et définir le montant que la société peut imputer, à savoir :

– dans le cas où le résultat d'ensemble du groupe est déficitaire, le montant du déficit de la société pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice, est multiplié par le rapport entre, au numérateur, le déficit d'ensemble de l'exercice et, au dénominateur, la somme des déficits des sociétés du groupe pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice, auquel s'ajoute le montant qu'elle aurait pu imputer sur son bénéfice en sortant du groupe au cours de l'exercice précédent ;

– dans le cas où le résultat d'ensemble du groupe est nul, la proportion des déficits d'ensemble reportables est égale à celle qu'elle aurait obtenue en sortant du groupe au cours de l'exercice précédent.

La loi prévoyant que les nouvelles dispositions ne s'appliquent pas à la fraction du déficit d'ensemble susceptible d'être imputée par le mécanisme du report en arrière (*carry-back*), le décret en déduit que le montant une fois déterminé selon la méthode précédemment présentée est ensuite réduit dans le rapport entre la fraction du déficit d'ensemble susceptible d'être imputé par report en arrière et le montant global du déficit d'ensemble encore reportable à la clôture de l'exercice du groupe précédant celui au cours duquel intervient la sortie de la société.

L'instruction **4 H-1-10 du 29 décembre 2009** (BOI n° 7 du 14 janvier 2010) commente le nouveau dispositif et l'illustre au moyen de divers exemples très utiles, particulièrement l'exemple de « synthèse » qui est très détaillé. L'instruction précise notamment :

– que le dispositif ne trouve à s'appliquer qu'en présence d'un changement de propriété des titres, qu'il résulte d'une cession ou de toute autre opération (apport, échange) ;

– que les entités dénuées de capital incluses dans un groupe intégré ne peuvent en bénéficier ;

– qu'il n'est pas nécessaire que l'intégralité des titres détenus par la mère soient cédés ;

– que si les titres doivent avoir été transférés après l'ouverture de la procédure collective et ce sans délai ;

– que la diminution du montant transférable de fraction susceptible de bénéficier du report en arrière est opérée quand bien même l'option pour ce report n'est pas exercée ;

– que le mode de détermination du montant transférable prévu par le décret implique normalement de remonter jusqu'au premier exercice où la société était entrée dans le groupe ou jusqu'au premier où le résultat d'ensemble était bénéficiaire après prise en compte des déficits d'ensemble reportables. Toutefois, l'instruction autorise d'interrompre ce calcul itératif l'année choisie d'un commun accord entre la mère et la filiale en réputant que le montant du déficit subi que la filiale aurait pu imputer ou la proportion des déficits d'ensemble reportables qu'elle aurait obtenue en cas de sortie du groupe aurait été nul.

*

* *

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

Article 22

Mesures de lutte contre les États ou territoires non coopératifs et fixant des obligations documentaires relatives à la politique des prix de transfert

a) Contenu :

Cet article propose quatre types de mesures.

- La création d'une liste noire :

L'article introduit une liste française d'États ou territoires non coopératifs (ETNC), à laquelle un certain nombre de mesures fiscales, voire non fiscales, pourront désormais se référer. Il définit les critères de définition de la liste à la date du 1^{er} janvier 2010, qui renvient en pratique aux États figurant sur la liste

noire de l'OCDE et n'ayant pas signé avec la France de convention permettant l'échange effectif de renseignements, et les conditions de sa mise à jour au 1^{er} janvier des années suivantes, reposant en priorité sur la conclusion et l'application d'une convention avec la France et, en l'absence d'une telle convention, dans le cas de figure où elle n'aurait pas été demandée par la France avant le 1^{er} janvier de l'année précédente, aux positions qui seront celles du Forum mondial créées par la décision de l'OCDE du 17 septembre 2009. Les dispositions du code général des impôts relatives aux ETNC cessent de s'appliquer à ceux qui sont retirés chaque année de la liste et s'appliquent à ceux qui sont ajoutés à la liste à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

● L'introduction ou l'alourdissement d'une fiscalité pénalisante pour les flux en provenance ou en direction des ETNC :

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

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

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

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

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

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

– un taux de retenue à la source de 50 % sur certaines rémunérations payées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC : les sommes versées en rémunération des activités professionnelles relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux, les produits des droits d'auteur et de la propriété industrielle, commerciale et assimilés, les sommes payées à raison des prestations sportives ou artistiques fournies ou utilisées en France non compris les salaires, les sommes payées en rémunérations de prestations de toute nature (prestations de service) fournies ou utilisées en France. Pour les deux dernières catégories, la

majoration de taux ne s'applique pas si la preuve est apportée qu'il s'agit d'opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif ;

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

• Le renforcement des dispositifs anti-abus existants en direction des régimes fiscaux privilégiés :

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

– une application du dispositif de l'article 123 *bis* (imposition en France des revenus acquis à une personne physique au titre de ses droits sur les bénéficiaires ou les résultats non distribués par des entités juridiques) lorsque l'entité est établie dans un ETNC, le seuil de détention de 10 % étant présumé franchi.

• Les prix de transfert :

Cet article institue une obligation de documentation des prix de transfert. A cet effet, il insère deux nouveaux articles, respectivement L. 13 AA et L. 13 AB, dans le livre des procédures fiscales, instituant une obligation nouvelle de documentation des prix de transfert pour les personnes morales répondant à certaines conditions fixées en référence aux critères établis pour relever de la Direction des grandes entreprises. Sont concernées les transactions de toute nature réalisées avec des entreprises liées. Le contenu de cette documentation est défini et comprend à la fois des informations générales sur le groupe d'entreprises liées et des informations spécifiques à l'entreprise vérifiée.

L'article L. 13 AB prévoit une documentation complémentaire pour chaque entreprise liée établie dans un État ou territoire non coopératif, qui comprend l'ensemble des documents comptables qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat.

Il est prévu une procédure de mise en demeure en cas de non respect de l'obligation. Par ailleurs, l'article modifie également l'article 1735 *ter* du code général des impôts pour instituer une amende en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à la mise en demeure. Cette amende peut atteindre compte tenu de la gravité des manquements, pour chaque exercice vérifié, 5 % des bénéfices transférés, avec un plancher de 10 000 euros.

● Par ailleurs, cet article conforte le principe d'imposition en France des revenus et plus-values perçus par une société implantée dans un État non conventionné au titre d'immeubles situés en France ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière françaises sont imposables en France. C'est une clarification rendue utile à la suite de la jurisprudence « Overseas » du Conseil d'État du 31 juillet 2009. Il précise la restituabilité et l'imputabilité de l'excédent d'impôt acquitté en France par la personne morale étrangère selon qu'elle est ou non résidente d'un État européen et coopératif. Il prévoit également de mettre en conformité avec le droit communautaire le prélèvement sur certains revenus immobiliers réalisés par des non-résidents avec un alignement sur le taux de l'impôt applicable à une société résidente, soit 33,33 %, sauf pour les résidents d'un ETNC.

b) Application :

L'arrêté comportant la liste des ETNC a été publié : il s'agit de **l'arrêté du 12 février 2010 publié au JO du 17 février 2010**. Les États et territoires figurant dans la liste sont sans surprise les 18 suivants : Anguilla, Belize, Brunei, Costa Rica, Dominique, Grenade, Guatemala, Iles Cook, Iles Marshall, Liberia, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Philippines, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie et Saint-Vincent et les Grenadines. Les accords en passe d'être signés l'ont donc été et on notera que le Chili, par suite de la modification de sa législation interne le 5 décembre dernier, n'y figure pas.

En revanche, les autres dispositions n'ont pas encore fait l'objet d'instructions fiscales, dont la parution serait souhaitable avant la fin de l'année.

Toutefois, deux rescrits ont été publiés sur l'application des retenues à la source : le **rescrit n° 2010/11 du 22 février 2010** sur les produits de placement à revenu fixe et le **rescrit n° 2010/30 du 4 mai 2010** sur les revenus distribués.

Ces deux rescrits précisent la notion de paiement hors de France dans un ETNC. Le paiement s'entend ainsi du transfert ou du paiement des revenus et produits :

– sur un compte ouvert dans les livres d'un établissement situé dans un ETNC, quel que soit le lieu du domicile ou de siège du bénéficiaire effectif, ce qui exclut *a contrario* les revenus et produits inscrits au compte d'une personne domiciliée ou établie dans un ETNC lorsque le compte est ouvert dans les livres d'un établissement situé en France,

– ou, en l'absence d'une inscription en compte (paiement par chèque, espèces ou autre), à une personne domiciliée ou établie dans un ETNC.

Surtout, le rescrit n° 2010/11 du 22 février 2010 interprète de façon très favorable la clause de sauvegarde applicable aux produits de placement, et étend cette interprétation à la non déductibilité des revenus et produits payés (article 238 A du code général des impôts). Pour mémoire, la clause de sauvegarde

prévoit que le taux de 50 % n'est pas applicable si le débiteur apporte la preuve que l'opération a un objet et un effet principalement autres que de permettre la localisation des revenus et produits dans un ETNC. Le rescrit en déduit que le débiteur n'a pas besoin d'apporter de preuve pour trois catégories de titres, *de facto* bénéficiaires de la clause de sauvegarde :

– les titres offerts dans le cadre d'une offre au public de titres financiers ou d'une offre équivalente (enregistrement ou dépôt d'un document d'information obligatoire auprès d'une autorité de marché étrangère) réalisée dans un État autre qu'un ETNC ;

– les titres admis aux négociations sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation d'instruments financiers français ou étranger, sous réserve que ce marché ou système ne soit pas situé dans un ETNC, et que le fonctionnement du marché soit assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de service d'investissement ou tout autre organisme similaire étranger, sous réserve que cette entreprise, prestataire ou organisme ne soit pas situé dans un ETNC ;

– les titres admis, lors de leur émission, aux opérations d'un dépositaire central ou à celles d'un gestionnaire de systèmes de règlement et de livraison d'instruments financiers, ou d'un ou plusieurs dépositaires ou gestionnaires similaires étrangers, sous réserve que le dépositaire ou gestionnaire ne soit pas situé dans un ETNC.

La probabilité que la retenue à la source soit en pratique appliquée en est très fortement réduite car, non seulement les débiteurs n'auront pas apporté de preuve dans la quasi-totalité des cas de figure, mais en outre il ne s'agira pas d'une simple présomption.

S'agissant de l'application de cette tolérance à la clause de sauvegarde figurant à l'article 238 A, le rescrit précise que la déductibilité sera acquise pour les trois catégories de titres précités si le débiteur apporte les autres preuves exigées à cet article, à savoir que les dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. Le relevé détaillé institué par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2009 ne sera donc pas exigé.

Le fait que le débiteur ait déjà à produire une preuve atteste qu'il n'aurait pas été impensable d'appliquer la lettre de la loi et d'exiger que le débiteur apporte celle relative à l'objet et l'effet de la localisation des revenus et produits.

Enfin, le rescrit prévoit que la qualification d'ETNC s'apprécie à la date d'émission des titres ou à leur date d'admission aux négociations. Cela exclut toute application de la retenue à la source en cas de « changement de main », si les revenus et produits venaient à être payés à une personne établie ou domiciliée

dans un ETNC. Mais cela implique aussi de ne pas tenir compte du changement de statut d'un État ou territoire où est établi ou domicilié le bénéficiaire des revenus et produits, c'est-à-dire si l'État venait à figurer dans la liste ou à l'inverse venait à en sortir alors qu'il y figurait à la date de l'émission ou de l'admission aux négociations.

*
* *

Article 33

Aménagement du régime de l'intégration fiscale

a) Contenu :

Cet article fait suite à l'arrêt « Papillon » de la Cour de justice des communautés européennes en date du 27 novembre 2008. Il procède à deux types de modifications :

- La définition du périmètre du groupe et les formalités d'entrée dans le groupe : elles sont modifiées pour permettre l'entrée de sociétés détenues via des sociétés établies dans les autres États membres ou l'EEE, désignées par l'expression « sociétés intermédiaires », qui s'entendent des sociétés ou établissements stables détenus à 95 %, avec neutralisation de certaines participations salariées, de manière directe, indirecte par des sociétés du groupe ou indirecte par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires.

- Les règles de retraitement intragroupe : elles sont adaptées aux groupes « Papillon » pour isoler au sein des sociétés intermédiaires les opérations assimilables à des opérations intragroupes. L'ensemble des retraitements « Papillon » doit faire l'objet d'un suivi.

Ces retraitements concernent d'abord les produits des participations, les provisions constituées par une société sur les créances, titres et risques qu'elle détient sur une autre société du groupe, les subventions ou abandons de créances à une société intermédiaire ou consentis à société du groupe par une société intermédiaire, et les règles dérogatoires pour l'imputation des intérêts différés des entreprises appartenant à un groupe de sociétés au titre du mécanisme de lutte contre la sous-capitalisation. Ils ne sont autorisés que si la mère apporte un certain nombre de justifications.

Les règles de neutralisation et « déneutralisation » des plus-values sont également adaptées. Il en est de même du mécanisme d'imputation des déficits sur une base élargie.

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

L'article 33 prévoit également diverses mesures sans lien avec l'arrêt Papillon :

- l'instauration d'un suivi des plus-values intragroupe ;
- la possibilité pour une société d'être mère lorsqu'elle est détenue à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés ou en application des articles 214 et 217 *bis*, si c'est par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales et que leur capital n'est pas détenu directement ou indirectement à 95 % au moins par l'autre personne morale qui détient la société à au moins 95 % ;
- le maintien du mécanisme de l'imputation sur base élargie en cas de fusion ou opération assimilée de la société titulaire du déficit imputable ;
- la limitation de la neutralisation des produits n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères et filiales à ceux provenant de sociétés membres du groupe depuis plus d'un exercice ;
- la réintégration du montant des jetons de présence et tantièmes déduits du résultat par les sociétés filiales du groupe, et non plus l'intégralité du montant distribué ;
- la réduction des acomptes d'IS dus par une société bénéficiaire qui intègre un groupe déficitaire, au titre de l'exercice d'entrée dans le groupe ;
- un alignement du régime applicable aux groupes d'assurances mutuelles sur celui des banques mutualistes, en permettant l'absence de cessation d'un groupe lorsqu'à la suite de son option pour ce dispositif, une société mère ne crée pas de nouveau groupe mais élargit son groupe préexistant.

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

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

b) Application :

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

S'agissant des autres dispositions, une instruction devrait être prochainement publiée.

*
* *

25.– AUTRES IMPOSITIONS DIRECTES SUR LES ENTREPRISES

25-01.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 89

Modification de la taxe sur la publicité des chaînes de télévision

a) Contenu :

L'article 32 de la loi n° 2009-258 du 5 mars 2009 relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision institue une nouvelle taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision, due par les éditeurs de services de télévision établis en France et assise sur le montant des sommes versées par les annonceurs, pour la diffusion de leurs messages publicitaires pour sa fraction excédant 11 millions d'euros.

Le taux de la taxe est fixé à 3 %, ce taux n'étant applicable qu'à compter de 2012 pour les éditeurs de services de télévision autres que ceux diffusés par voie hertzienne terrestre en mode analogique pour lesquels le taux est fixé à 1,5 % en 2009, 2 % en 2010 et 2,5 % en 2011.

Le présent article modifie les règles applicables au calcul de la taxe au titre de 2009 en prévoyant :

– d’une part, que le taux est fixé à 0,75 % au titre de 2009 en cas de baisse de l’assiette,

– d’autre part, que le taux applicable aux éditeurs de services de télévision autres que ceux diffusés par voie hertzienne terrestre en mode analogique au titre de 2009 est fixé à 0,5 %.

b) Application :

L’**instruction 3 P-2-10** (BOI n° 46 du 28 avril 2010) apporte diverses prévisions. Elle prévoit, en particulier, la déduction de l’assiette de la taxe du montant de la taxe due par les redevables au titre de l’article L. 115-9 du code du cinéma et de l’image animée, dont l’assiette est identique.

*
* *

25-02.– Première loi de finances rectificative pour 2010

Article 2

Taxe exceptionnelle sur les bonus

a) Contenu :

Le présent article établit une taxe exceptionnelle due par les établissements de crédit et les entreprises d’investissement mentionnés aux articles L. 511-1 et L. 531-4 du code monétaire et financier qui exploitent une entreprise en France au 11 mars 2010 (date d’entrée en vigueur de la première loi de finances rectificative pour 2010).

Cette taxe exceptionnelle est assise sur la part variable des rémunérations (« bonus ») attribuées en considération des résultats individuels ou collectifs obtenus en 2009 par les redevables à ceux de leurs salariés qui sont des professionnels des marchés financiers et dont les activités sont susceptibles d’avoir une incidence significative sur l’exposition aux risques de l’entreprise, ainsi qu’aux professionnels de marché sous le contrôle desquels ces salariés opèrent.

Le « bonus » est retenu pour son montant brut, c'est-à-dire en tenant compte de la part salariale des cotisations et contributions d'origine légale et conventionnelle. Seule la fraction du bonus individuel qui excède 27 500 euros est prise en compte dans l'assiette de la taxe.

Le taux de la taxe exceptionnelle sur les bonus est de 50 %. Elle est exigible au 1^{er} avril 2010 ou, pour les bonus attribués après cette date, au premier jour du mois suivant la décision d'attribution. Elle est déclarée et liquidée dans les vingt-cinq jours de son exigibilité.

Enfin, elle est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

b) Application :

Les dispositions de cet article sont commentées par l'**instruction 4 L-2-10** (BOI n° 51 du 30 avril 2010) qui apporte deux précisions importantes.

En premier lieu, elle précise que les sociétés de gestion de portefeuille sont exclues du champ d'application de la taxe.

Cette exclusion ne ressort pas de manière manifeste de la lettre de la loi qui dispose que les redevables de la taxe sont les établissements de crédit et les entreprises d'investissement, catégorie qui inclut les sociétés de gestion de portefeuille. Elle peut néanmoins s'appuyer sur l'intention du législateur telle qu'elle ressort des débats du Sénat au cours desquels M. Philippe Dominati a retiré un amendement tendant à exclure les sociétés de gestion de portefeuille du champ des redevables de la taxe, la Commission et le Gouvernement l'ayant estimé satisfait.

En second lieu, l'instruction précise également l'assiette de la taxe. La loi dispose que celle-ci est constituée par la fraction excédant 27 500 euros du montant brut de l'ensemble des éléments de rémunération attribués à certains salariés et mandataires sociaux des entreprises redevables au titre de l'année 2009 et en considération de leurs performances individuelles ou collectives, y compris lorsque leur versement et leur acquisition définitive sont sous condition, à l'exception des sommes leur revenant au titre de l'intéressement ou de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise.

Cette définition légale de l'assiette méritait d'être approfondie pour déterminer selon quels critères une rémunération variable doit être considérée comme attribuée au titre de l'année 2009. L'instruction indique que l'assiette de la taxe comprend les « *bonus attribués en considération des résultats du salarié ou de ceux de l'entreprise de l'année 2009 ou qui présentent un lien avec l'activité du salarié ou celle de l'entreprise en 2009, quelle que soit la date de clôture de l'exercice comptable de l'entreprise* ». Elle précise que ces bonus « *peuvent être attribués en considération d'un événement ou d'une opération précise intervenue*

*en 2009 ou en fonction des résultats sur tout ou partie de l'année» et que l'assiette peut également comprendre une fraction « d'un bonus attribué au titre d'une durée plus longue que l'année 2009 ou soumis à condition dès lors que l'attribution présente un lien avec l'activité du salarié ou de l'entreprise en 2009 ». Elle prévoit que « lorsque le bonus est attribué au titre d'une période qui commence avant le 1^{er} janvier 2009 ou qui s'achève après le 31 décembre 2009, il entre dans l'assiette de la taxe en fonction du nombre de jours écoulés en 2009 » selon une règle de *prorata temporis*. L'instruction illustre cette règle par un exemple en précisant qu'« un bonus annuel, attribué au titre d'une période allant du 1^{er} juillet 2008 au 31 juin 2009, est pris en compte pour un prorata représentatif des jours écoulés en 2009, soit 181 jours sur 365 ».*

*

* *

III.- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

31.– CHAMP D'APPLICATION

31-02.– Première loi de finances rectificative pour 2010

Article 16

Aménagement du régime de la TVA immobilière

a) Contenu :

Afin de mettre le droit français en conformité avec la directive 2006/11/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le présent article aménage le régime de la TVA immobilière sur les cinq points suivants :

- la définition du terrain à bâtir ;
- le redevable de la TVA sur les ventes de terrain à bâtir ;
- l'exonération de TVA en faveur des terrains à bâtir ;
- le régime des marchands de biens ;
- l'exigibilité de la TVA s'agissant des ventes en état futur d'achèvement.

b) Application :

L'instruction 3 A-3-10 du 15 mars 2010 a fixé les règles transitoires dont pourront se prévaloir les redevables pour les opérations en cours.

En effet, les cessions de biens immobiliers sont le plus souvent précédées d'un avant-contrat (promesse unilatérale ou synallagmatique de vente, vente sous seing privé) par lequel les parties conviennent d'un prix de cession qui tient compte de la fiscalité applicable à l'opération, qu'il en soit fait explicitement mention, ou non, dans l'avant-contrat.

Dès lors que les règles applicables en matière de TVA sont celles en vigueur à la date du transfert du pouvoir de disposer de la chose comme un propriétaire, soit généralement au moment de l'acte notarié, les changements des règles fiscales applicables à l'opération entre la date de conclusion de l'avant-contrat et celle à laquelle est dressé l'acte authentique peuvent emporter une modification des coûts supportés par les parties.

Afin de ne pas remettre en cause l'équilibre économique résultant de ces avant-contrats, l'instruction admet que lorsque la cession doit être réalisée par acte authentique, l'opération puisse demeurer soumise aux règles applicables à la date de conclusion de l'avant-contrat si celle-ci est antérieure à l'entrée en vigueur du texte, quand bien même d'éventuelles conditions suspensives sont levées après cette entrée en vigueur

Il en est de même pour les opérations réalisées en matière de logement social. Ainsi :

– s’agissant des contrats de location-accession signés avant l’entrée en vigueur du présent article 16, l’instruction admet que le bénéfice des dispositions antérieures s’applique au prix de vente du logement quand celui-ci a été fixé dans le contrat et que la cession intervient dans les cinq ans qui suivent l’achèvement ;

– s’agissant des opérations d’accession à la propriété assortie d’un prêt à remboursement différé, l’instruction admet qu’elles puissent demeurer sous le bénéfice des dispositions de l’article 52 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement qui prévoit l’application du taux réduit aux travaux de construction de logements réalisés dans le cadre de l’aide *Pass Foncier*, à condition que la décision d’octroi du *Pass Foncier* établie par l’associé collecteur de l’Union d’économie sociale pour le logement (UESL) ait été signée par l’accédant avant l’entrée en vigueur du présent article 16.

L’instruction fiscale a également précisé les règles applicables aux opérations de cession de terrain à bâtir dans le cas de terrains acquis sous le régime révolu de la TVA immobilière par un acquéreur ayant exercé la déduction de la TVA autoliquidée et revendus à un particulier après le 10 mars 2010.

Deux autres instructions, l’une relative à la TVA, l’autre aux droits de mutation à titre onéreux, seront publiées ultérieurement pour commenter l’ensemble du nouveau dispositif.

*

* *

32.– TAUX

32-01.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 16

Suppression du taux réduit de TVA sur les équipements de climatisation

a) Contenu :

Le présent article exclut la fourniture d’équipements de climatisation du bénéfice du taux réduit de TVA prévu à l’article 279-0 *bis* du code général des impôts pour les travaux dans les locaux à usage d’habitation.

b) Application :

L’instruction 8 A-1-10 du 9 février 2010 a précisé les modalités d’application de ces dispositions, en particulier la définition des équipements de climatisation concernés.

Elle précise également que le taux normal est applicable aux prestations de services dont le fait générateur, c'est-à-dire l'exécution complète du service, est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2010, quelle que soit la date à laquelle le client acquitte le prix ou les acomptes relatifs aux prestations en cause. Ainsi, quelle que soit la date de paiement, la part correspondant à la fourniture d'un système de climatisation incluse dans une prestation de travaux achevée avant le 1^{er} janvier 2010 est soumise au taux réduit. En revanche, la part correspondant à la fourniture d'un même système qui serait incluse dans une prestation de travaux achevée à compter de cette même date est soumise au taux normal.

Toutefois, dans ce dernier cas, l'instruction admet que le taux réduit s'applique à la fourniture d'un système de climatisation, à la double condition qu'avant le 31 décembre 2009 le devis correspondant à la prestation ait été accepté par le preneur des travaux et qu'un acompte ait été versé à l'entreprise prestataire avant cette même date.

*
* *

Article 17

Application du taux réduit de TVA au logement et à la nourriture fournis dans les lieux de vie et d'accueil

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'appliquer le taux réduit de TVA au logement et à la nourriture fournis dans les « Lieux de vie et d'accueil ».

b) Application :

L'instruction 3 C-1-10 du 4 février 2010 précise que le taux réduit de TVA est applicable dès lors que la fourniture de logement et de nourriture constitue les prestations principales couvertes par le forfait journalier versé par les collectivités territoriales compétentes.

*
* *

33.— OBLIGATIONS DES REDEVABLES - RECOUVREMENT

33-01.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 102

Transposition de directives relatives à la territorialité des prestations de services soumises à la TVA et au remboursement aux assujettis communautaires par un autre État membre

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de transposer en droit français les directives 2008/8/CE du 12 février 2008 et 2008/117/CE du 16 décembre 2008, modifiant la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur la territorialité des prestations de services ainsi que la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 définissant les modalités de remboursement de la TVA en faveur des assujettis établis dans un autre État membre.

b) Application :

Le **décret n° 2010-413 du 27 avril 2010** a fixé les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis établis dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou dans un État tiers ainsi que celles relatives à la mise en œuvre des dispositions concernant le lieu des prestations de services en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

*

* *

IV.- ENREGISTREMENT – IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

41.– MUTATIONS À TITRE GRATUIT

41-10.– Loi de finances rectificative pour 2005

Article 21

Prise en compte des holdings de reprise dans les engagements collectifs de conservation en matière de donations et de successions

a) Contenu :

Cet article ouvre droit à l'abattement de 75 % sur les droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission de titres de société avec pacte de conservation de six ans, lorsque les bénéficiaires ont préalablement constitué une holding ayant vocation à détenir ces titres. Le bénéfice de cette disposition est soumis à deux conditions devant être respectées pendant toute la durée de l'engagement de conservation : les héritiers ou donataires doivent individuellement poursuivre cet engagement et aucun actionnaire extérieur ne doit entrer dans la holding.

b) Application :

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Cette instruction est attendue depuis plusieurs années mais ce régime est complexe et ne cesse d'être modifié.

*

* *

41-14.– Loi de finances initiale pour 2008

Article 21

Assimilation à des mutations par décès des réversions d'usufruit

a) Contenu :

Cet article prévoit que les réversions d'usufruit sont assimilées à des mutations par décès quel qu'en soit le bénéficiaire. L'article 8 de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat avait réservé cette disposition nouvelle aux réversions d'usufruit réalisées au profit du conjoint.

b) Application :

L'**instruction 7 G-7-09 du 10 juillet 2009 (BOI n° 70 du 16 juillet 2009)**, qui commente les articles 17, 19, 21, 30, 23, 37 et 44 de la loi de finances initiale pour 2008 et 82 de la loi de finances pour 2009 prévoit que les clauses de réversion d'usufruit sont toutes soumises aux seuls droits de mutation par décès à compter du 22 août 2007, même si l'acte instituant la clause est antérieur.

*

* *

41-15.– Loi de finances rectificative pour 2007

Article 31

Maintien de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit accordée dans le cadre d'un engagement collectif de conservation en cas de donation

a) Contenu :

Cet article maintient le bénéfice de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit obtenue dans le cadre du dispositif d'engagement collectif de conservation, lorsque les parts ou titres sont transmis à titre gratuit par l'héritier, légataire ou donataire à un ou des descendants qui poursuivent l'engagement jusqu'à son terme.

b) Application :

Le **décret n° 2009-1092 du 3 septembre 2009** fait application de cet article, ainsi que de l'article 15 de la loi de finances initiale pour 2008. Il fixe dans l'annexe II au code général des impôts les obligations déclaratives qui incombent aux descendants s'engageant à poursuivre l'engagement de conservation, afférentes aux conditions du pacte, une attestation de la société certifiant l'existence du pacte.

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Cette instruction est attendue depuis plusieurs années mais ce régime est complexe et ne cesse d'être modifié.

*

* *

Article 32

**Minoration des droits de mutation à titre gratuit
en cas de clause de retour conventionnel ou légal**

a) Contenu :

Cet article prévoit l'imputation des droits payés sur une première donation en ligne directe sur ceux dus lors d'une seconde donation, toujours en ligne directe, des mêmes biens ayant réintégré le patrimoine du donateur après la première donation par suite d'une clause de retour conventionnel ou du retour conventionnel (donataire prédécédé).

b) Application :

L'**instruction 7 G-7-09 du 10 juillet 2009 (BOI n° 70 du 16 juillet 2009)** précise que ces dispositions s'appliquent aux donations consenties à compter du 29 décembre 2007 y compris lorsqu'elles portent sur des biens qui ont fait retour dans le patrimoine du donateur avant cette date. Surtout, elle admet l'imputation de l'intégralité des droits acquittés lors de la première donation lorsque la seconde donation ne porte que sur une partie des biens ayant fait retour dans le patrimoine du donateur. Cette interprétation est contestable, puisqu'il s'agit de biens qui ont fait retour et pour lesquels il n'y a donc pas impossibilité à transmettre. L'annexe 3 de l'instruction donne un exemple dans lequel un homme a transmis les parts de sa société à une de ses filles, qui meure prématurément. La clause de retour est appliquée et l'homme récupère les parts. Deux ans plus tard, il transmet la moitié seulement de ses parts à sa deuxième fille. La valeur des parts a doublé entre temps mais, en imputant les droits dus sur la première donation, la seconde est effectuée en franchise de droits.

*

* *

41-16.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 12

**Assouplissement de l'exonération partielle de DMTG liées
à un pacte de conservation**

a) Contenu :

Cet article permet que l'apport par les héritiers ou donataires des titres reçus à une holding de gestion sans remise en cause de l'exonération partielle de droits de mutations à titre gratuit lié à un pacte de conservation puisse être pur et simple ou partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage.

De plus, il améliore la rédaction de la disposition permettant à la holding de gérer également des titres d'autres sociétés du groupe, en substituant à la condition que ces sociétés aient une activité similaire, connexe ou complémentaire, celle qu'elles aient une activité soit similaire, soit connexe et complémentaire.

b) Application :

Les mesures d'application sont toujours en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Cette instruction est attendue depuis plusieurs années mais ce régime est complexe et ne cesse d'être modifié.

*
* *

Article 82

Application de l'abattement de DMTG entre frères et sœurs aux neveux et nièces venant en représentation

a) Contenu :

Cet article autorise l'application de l'abattement prévu au profit des frères et sœurs (15 195 euros en 2008) aux neveux et nièces qui viennent à la succession par représentation de leur auteur.

b) Application :

L'**instruction 7 G-7-09 du 10 juillet 2009 (BOI n° 70 du 16 juillet 2009)** prévoit une application aux successions ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2007, compte tenu du fait que l'auteur prédécédé aurait bénéficié de l'abattement.

*
* *

41-17.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 28

Exonération de droits de mutation par décès des successions des militaires décédés en opérations extérieures

a) Contenu :

Cet article crée une nouvelle exonération de droits de mutation à titre gratuit à l'article 796 du code général des impôts en faveur des successions des militaires décédés pendant une opération extérieure (OPEX) ou des suites de leur

participation à une telle opération dans les trois années suivantes, ainsi que des successions des policiers, gendarmes et agents des douanes décédés dans l'accomplissement de leur mission et cités, à ce titre, à l'ordre de la Nation.

Conformément aux dispositions de l'article 796, l'exonération ne profite qu'à la part nette recueillie par les ascendants, les descendants, les frères et sœurs ou leurs descendants. En outre, elle n'entraîne pas la dispense de la déclaration de succession qui doit être accompagnée, selon le cas, d'un certificat de l'autorité militaire ou civile compétente.

b) Application :

Une instruction commentant les diverses mesures de droits de mutation à titre gratuit de la loi de finances pour 2010 est en cours de préparation.

*
* *

Article 33

Ouverture aux tontiniers de la possibilité d'opter pour le régime des droits de mutation à titre gratuit

a) Contenu :

Cet article prévoit que le conjoint ou le partenaire survivant partie à un pacte de tontine relatif à une habitation principale dont la valeur est inférieure à 76 000 euros puisse opter pour l'imposition de l'accroissement résultant du pacte entre le régime des droits de mutation à titre onéreux et celui des droits de mutation à titre gratuit. Jusqu'alors, en deçà de ce seuil et pour la seule résidence principale, la mutation était considérée comme effectuée à titre onéreux.

b) Application :

Une instruction commentant les diverses mesures de droits de mutation à titre gratuit de la loi de finances pour 2010 est en cours de préparation.

*
* *

Article 34

Aménagement du régime des pactes d'actionnaires ouvrant droit à une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit

a) Contenu :

Cet article autorise le maintien de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit ouverte par un pacte d'actionnaires lorsque la participation des sociétés intermédiaires augmente. En effet, le seuil de 20 % de droits

permettant de bénéficier du régime est apprécié en tenant compte des participations des sociétés intermédiaires. Jusqu'alors, la loi prévoyait que les participations devaient rester inchangées afin de ne pas autoriser une diminution de la participation. Le fait qu'une augmentation était possible avait été toléré par doctrine.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Cette instruction est attendue depuis plusieurs années mais ce régime est complexe et ne cesse d'être modifié.

*
* *

Article 35

Relèvement de la limite d'âge applicable à l'exonération des dons manuels

a) Contenu :

Cet article relève de 65 à 80 ans la limite d'âge du donateur pour le bénéfice de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 30 000 euros des sommes d'argent consenties en pleine propriété aux descendants (article 790 A *bis* du code général des impôts) lorsque le don bénéficie aux petits enfants, arrière petits-enfants, petits neveux, arrière petits neveux.

b) Application :

Une instruction commentant les diverses mesures de droits de mutation à titre gratuit de la loi de finances pour 2010 est en cours de préparation.

*
* *

Article 36

Restitution en cas de clause de retour conventionnel

a) Contenu :

Cet article prévoit la restitution des droits d'enregistrement acquittés lors d'une donation si le donataire vient à décéder prématurément, avant le donateur (clause de retour conventionnel).

b) Application :

Une instruction commentant les diverses mesures de droits de mutation à titre gratuit de la loi de finances pour 2010 est en cours de préparation.

*
* *

44.– ENREGISTREMENT, DROITS DE TIMBRE – DROITS DIVERS

44-07.– Loi de finances initiale pour 2007

Article 25

**Allègement de la taxation des jeux automatiques
installés dans les lieux publics**

a) Contenu :

Le présent article institue au profit de l'État une nouvelle taxe forfaitaire d'un montant unique pour tous les appareils de jeux automatiques fixé à 5 euros par an et par appareil qui se substitue à l'impôt sur les spectacles perçu par les communes.

b) Application :

Cet article n'a toujours pas fait l'objet de mesures d'application. Trois arrêtés prévus par l'article sont en attente de publication. L'article 25 dispose en effet que les appareils automatiques mis en service à partir du 1^{er} juillet 1987 doivent être munis d'un compteur de recettes dont les caractéristiques et les modalités de fonctionnement sont fixées par arrêté. Il dispose par ailleurs que lors de l'installation d'un appareil automatique chez un tiers, l'exploitant est tenu de déclarer à l'administration la part des recettes revenant à ce tiers. Le modèle de cette déclaration doit être fixé par arrêté. Enfin, un arrêté du ministre chargé du budget doit déterminer le modèle et les modalités de dépôt de la déclaration à l'administration. En revanche, les mécanismes de compensation ont été mis en place fin 2007.

*
* *

44-09.– Loi de finances rectificative pour 2008

Article 39

Droits d'enregistrement applicables aux réductions de capital

a) Contenu :

Cet article, tirant les conséquences de l'arrêt Dray n° 07/12493 de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 23 septembre 2008, institue un droit fixe d'enregistrement pour les opérations de réduction de capital des sociétés. Ce droit de 375 euros est porté à 500 euros pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 euros.

b) Application :

L'instruction 7 H-3-09 du 29 décembre 2009 (BOI n° 3 du 7 janvier 2010), si elle n'appelle pas de commentaire particulier sur la description du dispositif institué, dresse un panorama des droits applicables à chacune des hypothèses de réduction et d'amortissement de capital.

*

* *

44-10.– Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 54

**Volet fiscal de la réforme portant fusion des professions
d'avocats et d'avoués**

a) Contenu :

Cet article, d'une part, crée, à compter du 1^{er} janvier 2011 et jusqu'au 31 décembre 2018, un droit de 150 euros dû en appel lorsque le ministère d'avocat est obligatoire, acquitté par toutes les parties de l'appel, et affecte le produit de ce droit au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel. D'autre part, il prévoit une exonération des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du salaire du conservateur pour les opérations de restructuration liées à la suppression de la profession d'avoué.

Enfin, l'article admet le bénéfice de l'article 151 *septies* A du code général des impôts ouvrant droit à une exonération de plus-values de cession à l'occasion d'un départ à la retraite, normalement conditionnée à la reprise de l'activité, pour la plus-value réalisée au titre de la cession d'une charge par les avoués faisant valoir leurs droits à la retraite dans l'année suivant l'entrée en vigueur de la réforme, c'est-à-dire à compter de celle de loi portant réforme de la représentation devant les cours d'appel.

b) Application :

Les mesures d'application qui seraient le cas échéant nécessaires sont suspendues au vote de la loi portant fusion des professions d'avocat et d'avoué près les cours d'appel.

*

* *

45.— IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

45-02.— Loi de finances initiale pour 2008

Article 15

Assouplissement des dispositifs existant en matière de mutation à titre gratuit et d'impôt de solidarité sur la fortune en faveur des entreprises

a) Contenu :

Cet article contient plusieurs dispositions tendant à faciliter la mise en œuvre durable des engagements de conservation ouvrant droit à un abattement de 75 % sur la valeur des entreprises ou des droits sociaux de sociétés, soit transmis à titre gratuit, soit, s'agissant de droits sociaux, entrant dans la détermination de l'impôt de solidarité sur la fortune. Cet article s'applique à compter du 26 septembre 2007 non seulement aux pactes conclus à partir de cette date, mais aussi aux engagements, collectifs ou individuels, alors en cours.

En premier lieu, cet article assouplit les conditions ouvrant droit au bénéfice de l'exonération partielle pour les transmissions impréparées de droits sociaux, notamment en ouvrant aux héritiers la possibilité de conclure entre eux ou avec d'autres associés un engagement collectif de conservation dans les six mois qui suivent un décès.

Ensuite, il harmonise les conditions de durée des engagements, prévoyant :

– un engagement collectif d'une durée minimale de deux ans, remplacé dans le cadre de la transmission d'une entreprise individuelle par une condition de détention de deux ans, suivie d'un engagement individuel de conservation de quatre ans. Pour l'ISF, l'engagement individuel débute à l'expiration de l'engagement collectif ; pour les mutations, il débute à compter de la transmission ;

– l'exercice par un des signataires du pacte collectif d'une fonction de direction ou, s'agissant des sociétés de personnes, d'une activité professionnelle principale, pendant une durée minimale de cinq ans démarrant à compter de la conclusion de l'engagement collectif pour les sociétés et de trois ans à compter de la transmission pour les entreprises individuelles.

Par ailleurs, s'agissant des pactes en matière d'ISF, certaines dispositions supplémentaires doivent être soulignées : la dérogation à la condition de conservation attachée aux opérations de restructuration, prévue pendant la période d'engagement collectif, est transposée à la période d'engagement individuel ; l'exonération n'est pas remise en cause non plus après deux ans d'engagement collectif quand bien même ce dernier aurait une durée plus longue si l'engagement individuel est respecté ; enfin, l'exonération est acquise au terme d'un délai global de six ans et sa remise en cause ne peut plus porter que sur l'année au cours de laquelle les conditions de son application ne sont plus réunies.

Cet article ouvre également la possibilité pour les titres de sociétés faisant l'objet d'un pacte de mutation à titre gratuit, sous condition, d'être apportés à une holding dont l'unique objet est la gestion de son propre patrimoine mobilier, aux holdings dont le patrimoine est constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe ayant une activité similaire, connexe ou complémentaire, dont les parts ou actions ont été transmises

b) Application :

Le décret n° 2009-1092 du 3 septembre 2009 s'agissant des mutations à titre gratuit et le décret n° 2010-423 du 28 avril 2010 s'agissant de l'ISF modifient l'annexe II au code général des impôts pour prévoir notamment les obligations déclaratives qui incombent aux descendants s'engageant à poursuivre l'engagement de conservation, afférentes aux conditions du pacte.

Les instructions commentant les exonérations partielles sont toujours en cours de préparation, compte tenu de la complexité des dispositifs mais aussi des aménagements successifs dont ils ont fait l'objet.

*

* *

45-03.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 41

Maintien de l'abattement de 75 % sur l'impôt de solidarité sur la fortune en présence d'un pacte d'actionnaires en cas de donation ou de cession de titres de sociétés interposées entre associés

a) Contenu :

Cet article autorise, sans remise en cause de l'abattement d'ISF lié à un pacte d'actionnaires, les cessions ou donations entre actionnaires des sociétés interposées qui détiennent la participation dans la société dont les titres font l'objet du pacte. La faculté de cession ou de donation ne concerne que les cessions entre associés d'une même société interposée bénéficiaires du régime d'exonération partielle présents à la date de signature du pacte et pour les seules actions qu'ils détenaient à cette date.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation dans le cadre de l'instruction à paraître commentant le régime d'exonération partielle d'ISF, qui ne cesse d'être modifié.

*
* *

45-04.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 40

Exonération de la valeur de capitalisation des rentes viagères

a) Contenu :

Cet article proroge de deux ans la dérogation dont bénéficient les PERP, PERCO et PERE pour l'exonération de la valeur de capitalisation des rentes de l'épargne retraite au titre de l'ISF. L'article 885 J du code général des impôts prévoit une exonération de la valeur de capitalisation des rentes de l'épargne retraite lorsque les conditions de constitution de celles-ci peuvent être apparentées à celles applicables dans le cadre d'un régime d'assurance vieillesse, notamment une durée minimale de quinze ans. L'article 8 de la loi de finances pour 2007 avait autorisé une dérogation pour les PERP, PERCO et PERE jusqu'au 31 décembre 2008. Cette date est repoussée au 31 décembre 2010.

b) Application :

Une instruction est en cours de préparation.

*
* *

Article 105

**Éligibilité à la réduction d'ISF des dons aux groupements d'employeurs
pour l'insertion et la qualification**

a) Contenu :

Cet article rend éligibles à la réduction « ISF dons » les dons effectués à compter du 1^{er} janvier 2010 au profit des groupements d'employeurs organisant des parcours d'insertion et de qualification.

b) Application :

L'instruction 7 S-1-10 du 29 décembre 2009 (BOI n° 5 du 12 janvier 2010) rappelle la législation applicable aux GEIQ et notamment la procédure de labellisation applicable depuis le décret n° 2009-1740 du 17 novembre 2009. Dans le cadre de celle-ci, le label est délivré pour une durée d'un an. Le don effectué au profit d'un GEIQ n'est donc éligible à la réduction d'ISF que si le GEIQ bénéficiait de ce label à la date du don.

*
* *

Article 106

Encadrement de l'éligibilité des holdings à la réduction d'ISF

a) Contenu :

Cet article encadre, pour les versements effectués à compter de la date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'année 2009 (15 juin 2009 dans l'essentiel des cas), l'éligibilité à la réduction d'ISF pour investissements dans les PME des souscriptions au capital de sociétés holdings en posant les conditions suivantes :

- la société ne compte pas plus de cinquante associés ou actionnaires ;
- la société a exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques ;

– la société n'accorde aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions, ni aucun mécanisme automatique de sortie au terme de cinq ans.

b) Application :

L'instruction 7 S-2-10 du 29 décembre 2009 (BOI n° 6 du 13 janvier 2010) est venue apporter les précisions suivantes.

S'agissant du seuil d'associés, elle rappelle clairement que les schémas d'investissement affectant des fonds à des sociétés *ad hoc* juridiquement distinctes mais identiques par leur objet ne sont pas valables. Elle ajoute surtout que l'intention du législateur au travers de la nouvelle condition ne peut être détournée par la constitution de plusieurs holdings. Si la condition en nombre d'associés ne s'oppose pas à la constitution par un même opérateur de plusieurs sociétés holdings respectant la condition, chaque société de l'opérateur ainsi constituée ne peut affecter les fonds levés qu'au capital de sociétés cibles distinctes et relevant de pôles d'activités différents de celle comprise dans le portefeuille d'investissements d'une autre holding de l'opérateur.

Par ailleurs, l'instruction admet le non respect de la condition relative au nombre d'associés lorsque cela résulte de la cession de ses titres par l'un d'eux ou de la représentation des ayants droits à la suite du décès de l'un d'eux.

S'agissant des interdictions de garantie en capital et des mécanismes de sortie automatique, l'instruction confirme qu'ils sont généraux, quelles que soient la forme et la date, et, à l'inverse, précise que les mécanismes de liquidité n'annulant pas le risque en capital sont autorisés.

Enfin, l'instruction précise, ce que l'article 27 de la loi de finances pour 2010 légalise, que les versements effectués à compter du 16 juin 2009 mais se rapportant à des souscriptions antérieures ne sont pas soumis aux nouvelles dispositions.

*

* *

45-05.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 20

Aménagement de la réduction d'ISF en faveur des investissements dans les PME

a) Contenu :

Cet article accélère l'investissement des fonds d'investissement permettant à leurs souscripteurs de bénéficier d'une réduction de 25 % sur l'impôt sur le revenu ou de 50 % sur l'impôt de solidarité sur la fortune pour investissement dans les PME. Les fonds doivent atteindre 50 % du quota d'investissement au terme d'une période de huit mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds et 100 % au plus tard le dernier jour du huitième mois suivant. La période de souscription ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds, ou huit mois après la promulgation de la loi de finances pour 2010.

Ces obligations sont assorties d'une pénalité de 20 % des montants des investissements qui auraient permis d'atteindre 50 % du quota intermédiaire ou 100 % du quota final aux dates fixées.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux fonds ayant pour objet d'investir plus de 50 % de leur actif au capital de jeunes entreprises innovantes.

L'article impose également aux holdings éligibles aux dispositifs de réduction d'impôt une obligation d'information complète des investisseurs ou porteurs (période de conservation des titres, modalités prévues pour assurer la liquidité, méthodologie, prestataires de services d'investissement incluant les modalités de calcul et décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects).

Enfin, l'article prévoit une régulation des frais et commissions des fonds et holdings. Il est renvoyé à un décret le soin de fixer les conditions dans lesquelles les investisseurs ou porteurs sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions. Ce décret prévoira également l'encadrement des frais relatifs à la commercialisation et au placement des actions de la société ou des parts du fonds. Le non respect de ces obligations est assorti d'une pénalité de 1 % du montant de la souscription qui a ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt pour l'exercice concerné, plafonnée à la moitié du montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

b) Application :

Ni le décret ni l'instruction n'ont été publiés. La parution du décret est envisagée pour le mois de juin.

En revanche, le **rescrit 2010/22 du 6 avril 2010 est venu apporter de nombreuses précisions**. Il énonce que la date de constitution du fonds s'entend de la date de dépôt des fonds figurant sur l'attestation adressée par le dépositaire. Il précise dès lors les modalités de décompte des délais d'investissement pour les différents cas de figure, schémas à l'appui, ci-après résumés. Il en ressort que l'intention du législateur d'appliquer la mesure aux fonds déjà constitués est tout à fait respectée, avec le souci d'appliquer de façon relativement stricte les nouveaux délais, tout en assurant la plus grande égalité de traitement possible des fonds en fonction de leurs dates de constitution, d'agrément et de clôture de la période de souscription.

1) Le fonds est constitué après le 1^{er} janvier 2010.

Cas de figure n°1 : Le fonds est constitué et agréé après le 1^{er} janvier 2010 :

Les délais s'appliquent sans exception, ce qui implique notamment que la période de souscription ne peut excéder huit mois, mais peut être allongée jusqu'à huit mois par avenant, et le délai de six mois supplémentaire (« joker ») prévu par le code monétaire et financier n'est pas applicable.

Cas de figure n°2 : Le fonds est constitué après le 1^{er} janvier 2010 mais a été agréé avant le 1^{er} janvier 2010 :

Si son règlement prévoyait une durée de souscription supérieure à 8 mois, la période d'investissement débute à compter du premier jour du neuvième mois suivant celui de la constitution du fonds. Il est donc admis que la période de souscription et la période d'investissement puissent se superposer. Les pourcentages de 50 % et 100 % du quota sont toutefois bien calculés sur la totalité des souscriptions ;

2) Le fonds a été constitué avant le 1^{er} janvier 2010.

Il peut dans certains cas (*cf. infra*) avoir superposition de la période d'investissement et de la période de souscription. Les pourcentages de 50 % et 100 % du quota sont alors calculés sur la totalité des souscriptions. Par ailleurs, l'application des nouvelles dispositions ne peut avoir pour effet de porter la fin de la période d'investissement au-delà de la date de clôture du deuxième exercice du fonds. Le décompte de la période d'investissement diffère selon que la période de souscription était close ou non au 1^{er} janvier 2010.

Cas de figure n°3 : Le fonds a été constitué avant le 1^{er} janvier 2010 et la période souscription est en cours depuis moins de huit mois :

La solution retenue est la même que dans le cas de figure n°2, ce qui permet d'assurer une certaine égalité de traitement entre les nouveaux fonds déjà agréés au 1^{er} janvier 2010 et les fonds déjà constitués dont la période de souscription n'a pas déjà excédé huit mois.

La période d'investissement démarre une fois un délai de huit mois écoulé à compter de la constitution du fonds, même si le règlement prévoit une durée supérieure. La période de souscription et celle d'investissement se superposent donc le cas échéant à compter de ce moment. Les deux périodes de huit mois ne connaissent pas de tolérance et le « joker » de six mois supplémentaire ne peut être utilisé.

Cas de figure n°4 : Le fonds a été constitué avant le 1^{er} janvier 2010, la période souscription est en cours et il s'est déjà écoulé au moins huit mois :

La période d'investissement démarre au 1^{er} janvier 2010 avec deux délais de huit mois. Cela signifie qu'il n'y a pas entrée en vigueur « rétroactive » des délais d'investissement au premier jour du neuvième mois si cette date est antérieure au 1^{er} janvier 2010. En revanche, il n'y a pas de délai supplémentaire accordé à compter du 1^{er} janvier 2010 pour respecter le quota dans les seize mois. La période de souscription et celle d'investissements se superposent.

Toutefois, si la clôture du deuxième exercice intervient avant le 31 août 2010, c'est-à-dire avant un délai de huit mois, le fonds n'est pas tenu d'atteindre un quota intermédiaire de 50 %, ce qui est tout à fait logique. Par ailleurs, il peut utiliser son « joker » de six mois pour atteindre le quota de 100 % à condition que le terme de la période d'investissement ne soit pas porté à une date postérieure au 30 avril 2011, c'est-à-dire 16 mois à compter du 1^{er} janvier 2010. Cette tolérance ne vaut cependant que pour le quota à respecter pour les réductions d'impôt sur le revenu, à l'exclusion donc du quota à respecter pour la réduction d'ISF.

Cas de figure n°5 : Le fonds a été constitué avant le 1^{er} janvier 2010 et la période souscription est close :

Les décomptes sont les mêmes que dans le cas de figure n°4, ce qui permet d'assurer une certaine égalité de traitement selon que la période est close ou a déjà eu cours sur au moins huit mois.

La période d'investissement démarre au 1^{er} janvier 2010 avec les deux délais de huit mois. Toutefois, si la clôture du deuxième exercice intervient avant le 31 août 2010, c'est-à-dire avant un délai de huit mois, le fonds n'est pas tenu d'atteindre un quota intermédiaire de 50 %. Le fonds peut dans ce cas, pour atteindre le quota de 100 %, mais pour les réductions d'IR seulement, utiliser son « joker » de six mois, à condition que le terme de la période d'investissement ne soit pas porté à une date postérieure au 30 avril 2011.

*

* *

V.- FISCALITÉ LOCALE

51.– TAXES FONCIÈRES

51-01.– Loi de finances initiale pour 2009

Article 113

Exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des terrains agricoles exploités selon le mode de production biologique

a) Contenu :

Le présent article permet aux communes et EPCI d'exonérer totalement pour 5 ans la taxe foncière sur les propriétés non bâties agricoles exploitées selon le mode biologique. Ce dispositif est adossé à la définition communautaire du mode de production biologique (règlement CE n° 834/2007 du Conseil), elle-même mise en œuvre par des organismes certificateurs agréés.

L'exonération est possible à compter des impositions établies au titre de 2010, mais réservée aux parcelles qui deviendraient exploitées en mode biologique à compter du 1^{er} janvier 2009 (à l'exclusion de celles déjà labellisées auparavant).

Le nouvel article 1395 G du code général des impôts prévoit également les articulations de cette nouvelle mesure facultative avec les nombreuses possibilités d'exonération déjà ouvertes en faveur des terres agricoles. Il précise notamment, comme c'est le cas pour l'exonération générale de 20 %, que l'avantage est rétrocédé le cas échéant au preneur à bail des parcelles, en cas de fermage.

b) Application :

Cet article, qui ne nécessite pas de décret d'application, a été commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la circulaire « budgétaire » du ministre de l'intérieur pour 2009. En revanche, son application n'a pas encore été commentée par une instruction fiscale, ce qui est pourtant indispensable.

En effet, cette instruction doit préciser notamment les conditions du cumul, prévu par le présent article, de la nouvelle mesure avec les exonérations partielles ou temporaires, selon le type de culture. Le Rapporteur général rappelle à cet égard que, pour que l'exonération ait trouvé à s'appliquer à compter des impositions établies au titre de 2010, les communes et EPCI auraient dû délibérer avant le 1^{er} octobre 2009. Selon les dernières informations qu'il a pu recueillir, cette instruction serait toujours en cours de préparation, de sorte qu'il n'est pas certain que la mesure adoptée à l'automne 2008 puisse être appliquée en 2011 (délibérations avant le 1^{er} octobre 2010).

*

* *

52.— TAXE D'HABITATION

52-03.— Loi de finances initiale pour 2006

Article 92

Résidences mobiles terrestres

a) Contenu :

Le présent article institue une taxe annuelle représentative de la taxe d'habitation à la charge des personnes dont la résidence principale est constituée à titre principal d'une résidence mobile terrestre.

Compte tenu des difficultés de mise en œuvre de cette taxe, l'article 80 de la loi de finances pour 2007 (n° 2006-1666 du 21 décembre 2006) a reporté au premier janvier 2008 la date de son entrée en vigueur.

Par la suite, l'article 77 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007), compte tenu de l'impossibilité de l'administration à mettre en œuvre la taxe, a reporté son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010.

Enfin, il convient de signaler que le Gouvernement a présenté, au cours de la discussion du troisième projet de loi de finances rectificative pour 2009, un amendement repoussant une troisième fois l'entrée en vigueur de cette taxe. Cet amendement, adopté par l'Assemblée nationale, a été supprimé par le Sénat, suppression qui a ensuite été confirmée en commission mixte paritaire. Le Parlement s'est également opposé à son rétablissement lors de la lecture des conclusions de la CMP, marquant ainsi sa ferme volonté que l'article 1595 *quater* du code général des impôts et la taxe sur les résidences mobiles terrestres entrent en vigueur en 2010.

b) Application :

Cet article n'a fait l'objet d'aucune mesure d'application. Les modalités de liquidation et de recouvrement de la taxe doivent être précisées par un décret en Conseil d'État en attente de publication.

Jusqu'en 2009, le décret n'avait jamais été préparé par les ministères concernés par cette taxe, l'administration alléguant que le recouvrement de ce droit de timbre poserait des problèmes concrets majeurs. En outre, il semblait acquis que l'entrée en vigueur de la taxe pourrait être repoussée d'année en année.

Selon les informations recueillies par le Rapporteur général, le décret serait désormais en cours de préparation, bien qu'aucune démarche de consultation n'ait encore été amorcée. Il est à redouter, malheureusement, qu'après avoir été repoussée par voie législative de trois années, l'entrée en vigueur de la taxe sur les résidences mobiles terrestres soit dorénavant repoussée faute de texte d'application.

*
* *

52-04.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 102

Dégrèvement partiel et temporaire de taxe d'habitation en cas de relogement dans le cadre d'une démolition en zone ANRU

a) Contenu :

Le présent article accorde un dégrèvement de taxe d'habitation aux contribuables concernés par une opération de démolition de leur logement réalisée dans le cadre du programme national de rénovation urbaine (opérations « ANRU » prévues par la loi 2003-710 du 1^{er} août 2003).

Le dégrèvement est égal à la différence entre le montant de la taxe d'habitation due pour le nouveau logement et le montant acquitté au titre de l'ancien logement. Ceci revient à neutraliser l'opération de relogement pour les redevables de la taxe d'habitation dans les cas où cette taxe est plus élevée en raison de l'augmentation de la valeur locative du logement.

Le dégrèvement n'est accordé que pendant une période de trois ans. À l'issue de celle-ci, la taxe est due dans les conditions de droit commun.

b) Application :

Cet article, qui n'a pas encore été commenté, nécessite la publication d'une instruction fiscale actuellement en cours de préparation.

En effet, le principe simple posé par le législateur pour le calcul du dégrèvement se heurte en pratique à de nombreuses questions d'application : la neutralisation ou non des effets du plafonnement de la taxe en fonction du revenu, la neutralisation ou non des revalorisations de valeurs locatives, etc.

Bien que le présent article s'applique théoriquement aux redevables relogés au 1^{er} janvier 2010⁽¹⁾, donc aux rôles émis à l'été 2010, son entrée en vigueur et sa mise en œuvre par les services fiscaux nécessitent donc la publication rapide de l'instruction ministérielle.

*
* *

54.— TAXE PROFESSIONNELLE, CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE ET IMPOSITIONS FORFAITAIRES SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAU

54-12.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 100

Valeur locative des immeubles acquis par levée d'option d'un crédit bail

a) Contenu :

Le présent article neutralise l'effet de la conclusion d'un crédit-bail, ou de la levée d'option au terme d'un crédit-bail, sur la valeur locative des biens immobiliers assujettis aux impositions locales (taxe foncière et taxe professionnelle).

En effet, les immobilisations des établissements industriels passibles de la taxe foncière sont évaluées de manière comptable, par leur prix de revient inscrit au bilan. Ce prix étant égal au prix d'acquisition, les levées d'option à prix symbolique, au terme d'un crédit-bail, pouvaient conduire à des diminutions brutales de la base d'imposition des entreprises concernées. De façon symétrique à la clause de non-baisse instaurée pour les EBM pris en crédit-bail, le présent article dispose que la valeur des immeubles concernés ne peut diminuer après levée de l'option, ou conclusion d'un crédit-bail.

Cette mesure, qui peut conduire à des réévaluations substantielles, s'applique, pour les impositions établies à compter de 2009, aux opérations postérieures au 31 décembre 2006 et à celles à venir. Les contribuables ayant cédé ou acquis des biens concernés en 2007 et 2008 doivent le déclarer avant le 1^{er} mai 2009.

(1) En pratique, le dégrèvement bénéficiera aux redevables relogés à compter du 1^{er} janvier 2010, c'est-à-dire dont la nouvelle taxe d'habitation sera liquidée en 2011. En effet, la taxe est due par l'occupant d'un logement au 1^{er} janvier. Le redevable relogé par l'ANRU dès le 2 janvier 2010 ne bénéficiera donc du dégrèvement qu'à compter de l'automne 2011, lors de la liquidation pour la première fois de sa nouvelle taxe d'habitation.

b) Application :

Cet article, qui ne nécessite pas de décret d'application, a été commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la circulaire « budgétaire » du ministre de l'intérieur pour 2009.

Il devrait également être précisé par une instruction fiscale en cours de préparation.

*
* *

Article 101

Évaluation des établissements industriels pour l'établissement des impositions directes locales

a) Contenu :

Le présent article réaffirme le sens qu'il convient d'accorder aux dispositions de l'article 1500 du code général des impôts, l'interprétation qu'en donnait et l'application qu'en faisait habituellement la doctrine fiscale ayant été contredites par une décision du Conseil d'État statuant au contentieux.

L'article 1500 du CGI fixe la ligne de partage entre les immeubles industriels qui doivent être évalués en fonction de leur valeur comptable inscrite au bilan de l'entreprise, et ceux qui, à défaut de présentation d'un bilan, doivent être évalués selon la méthode dite « par comparaison » utilisée pour les locaux commerciaux.

L'administration fiscale, ayant toujours légitimement cherché à faire prévaloir chaque fois que possible une évaluation comptable plus fiable et représentative qu'une évaluation administrée, analysait l'article 1500 comme justifiant la méthode comptable sitôt que le bien est inscrit à un bilan présenté par celui qui l'exploite. La juridiction administrative a estimé, pour sa part, que l'article 1500 restreignait l'usage de la méthode comptable aux seuls cas où le bien est inscrit au bilan de son propriétaire qui l'exploite, en dépit du fait que le redevable des impositions locales assises sur cette valeur locative n'est pas systématiquement ledit propriétaire.

Le présent article fixe une nouvelle rédaction de l'article 1500, à droit constant, dans le but de faire prévaloir à nouveau l'approche défendue par l'administration fiscale.

b) Application :

Compte tenu du contexte entourant l'adoption du présent article, qui ne nécessite pas en tant que tel de modifier la documentation fiscale de base, une instruction devrait commenter à nouveau les cas d'évaluation des immeubles industriels par la méthode comptable. Cette instruction est en cours de préparation.

*
* *

Article 109

Exonération de la taxe professionnelle pour les filiales des éditeurs de presse périodique écrite

a) Contenu :

Le présent article étend, par coordination, le champ d'application de l'exonération de taxe professionnelle dont bénéficient les filiales assurant le groupage et la distribution des journaux.

En effet, l'instruction 6 E-3-08 commentant la précédente extension de cette exonération, par l'article 122 de la loi de finances rectificative pour 2006, aux filiales des sociétés coopératives de messageries de presse a été publiée le 4 août 2008. Elle a fait apparaître une restriction du champ de l'exonération étrangère à l'intention du législateur, mais qui découle d'une lecture littérale de la loi :

– Antérieurement à 2006, les éditeurs de feuilles périodiques étaient exonérés de taxe professionnelle, en vertu de l'article 1458 du code général des impôts. Symétriquement, les sociétés coopératives de messageries de presse bénéficiaient d'une réduction de base à due concurrence de la détention de leur capital par lesdits éditeurs.

– L'article 122 de la loi de finances rectificative pour 2006 a étendu le bénéfice de cette exonération aux filiales assurant uniquement le groupage et la distribution, si elles sont détenues majoritairement par des sociétés coopératives de messageries de presse.

– Demeuraient donc isolées hors du champ de l'exonération, et sans motif réel, les filiales détenues majoritairement par des éditeurs de feuilles périodiques.

Le présent article gomme cette distorsion en étendant le bénéfice de l'exonération à ces filiales.

b) Application :

Cet article, qui ne nécessite pas de décret d'application, a été commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la circulaire « budgétaire » du ministre de l'intérieur pour 2009.

En revanche, son application n'a pas encore été commentée par une instruction fiscale, qui devrait pourtant être publiée prochainement, afin de préciser la condition de détention du capital fixée par le présent article.

*
* *

Article 110

Réduction de la valeur locative pour les immeubles de logements issus de la transformation de locaux industriels

a) Contenu :

Le présent article permet aux collectivités territoriales et à leurs groupements d'appliquer un abattement de 30 % sur la valeur locative des logements issus de la transformation de locaux industriels, lorsque le territoire de la commune compte une ou plusieurs ZUS.

Cet abattement facultatif requiert une délibération concordante des collectivités locales et EPCI percevant une fiscalité assise sur ces valeurs locatives. La condition tenant à la transformation de locaux industriels est réunie lorsque l'immeuble a été précédemment évalué en application des articles 1498 à 1500 du code général des impôts, fixant les règles applicables aux locaux industriels.

Enfin, le présent article prévoit que l'abattement, applicable à compter de 2010, peut aussi être consenti dès 2009, sous forme de dégrèvement à leur charge, par les collectivités qui délibéreraient en ce sens avant le 1^{er} février 2009.

b) Application :

Cet article, qui ne nécessite pas de décret d'application, a été commenté à l'intention des services déconcentrés et des exécutifs locaux par la circulaire « budgétaire » précitée du ministre de l'intérieur pour 2009. Celle-ci indique notamment :

– que rien n'impose que l'immeuble soit situé en ZUS, mais que la commune d'implantation doit en compter au moins une ;

– que si les collectivités locales et EPCI ont délibéré dans le délai pour appliquer cet abattement dès 2009, le dégrèvement correspondant s'impute sur les douzièmes de fiscalité qui leur sont versés mensuellement.

Le présent article devrait également être commenté par une instruction fiscale en cours de préparation, afin de préciser les types de locaux pouvant bénéficier de l'abattement et l'application du critère tenant à la reconversion d'un site industriel.

*

* *

54-13.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 2

Suppression de la taxe professionnelle et réforme de la fiscalité locale

a) Contenu :

L'article 2 de la loi de finances pour 2010, dont le présent rapport ne commente que les mesures fiscales, substitue à la taxe professionnelle, qu'il abroge, plusieurs nouveaux impôts locaux.

Le premier de ces impôts est la **cotisation foncière des entreprises (CFE)** dont les règles sont, pour l'essentiel, identiques à celles applicables à la taxe professionnelle mais dont l'assiette ne comprend plus ni les équipements et biens mobiliers ni, compte tenu de la décision du Conseil constitutionnel, la fraction des recettes qui était imposée à la taxe professionnelle pour certains contribuables.

Outre cette modification fondamentale de l'assiette, l'abrogation de diverses dispositions obsolètes et la légalisation de nombreuses solutions doctrinales dégagées en matière de taxe professionnelle, la CFE se distingue également de la taxe professionnelle sur les points suivants :

– l'application à la valeur locative des établissements industriels d'un abattement de 30 % ;

– l'assujettissement à la CFE de l'activité de location nue d'immeubles autres qu'à usage d'habitation lorsqu'elle procure des recettes brutes supérieures à 100 000 euros par an, qui n'était pas redevable de la TP ;

– l'assimilation des transmissions universelles de patrimoine aux cessions pour la définition d'une valeur locative minimum ;

– la suppression de l'abattement général de 16 %, neutralisé par une minoration légale à due concurrence des taux ;

– la suppression des dégrèvements (en dehors du cas particulier du plafonnement à la valeur ajoutée, présenté ci-après) ;

– la fixation du montant de la cotisation minimum par le conseil municipal dans une fourchette définie par la loi (200 à 2 000 euros) et l’assujettissement des sociétés domiciliées à cette cotisation minimum.

Le second impôt créé par la réforme est la **cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)**.

Théoriquement due par les redevables de la CFE dont le chiffre d’affaires excède 152 500 euros, la CVAE est assise sur une valeur ajoutée dont la définition dépend du type d’entreprise. Le taux de la CFE est, en principe, de 1,5 % mais est, en pratique, progressif en fonction du chiffre d’affaires compte tenu d’un dégrèvement intégré au calcul de l’impôt. Compte tenu de ce dégrèvement, la CVAE est :

– nulle pour les redevables dont le chiffre d’affaires est inférieur à 500 000 euros,

– payée à un taux compris entre 0 et 1,5 % pour les entreprises dont le chiffre d’affaires est supérieur (le taux plein étant atteint pour un chiffre d’affaires supérieur à 50 millions d’euros) avec un montant minimum de 250 euros.

Il convient de noter qu’un dispositif anti-abus vise à prévenir la diminution de plus de 10 % du montant de CVAE dû par des opérations d’apport, de cession d’activité ou de scission d’entreprise.

La valeur ajoutée est imposée dans la commune où le contribuable la produisant dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois. Lorsqu’un contribuable dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois dans plusieurs communes, la valeur ajoutée qu’il produit est imposée dans chacune de ces communes et répartie entre elles au prorata de l’effectif qui y est employé. Une règle de répartition spécifique est applicable pour la valeur ajoutée de certains contribuables exploitant des installations de production d’électricité.

Des acomptes de CVAE doivent être versés lorsque la cotisation de l’année précédant celle de l’imposition excède 3 000 euros, cette condition ne s’appliquant toutefois pas au titre de 2010. Deux acomptes sont prévus, chacun d’un montant égal à 50 % de la cotisation complémentaire, au 15 juin et au 15 septembre. Le règlement de l’éventuel solde intervient à l’occasion de la déclaration, en mai suivant.

La somme de la CFE et de la CVAE dues est, sur demande des redevables, **plafonnée à 3 % de la valeur ajoutée**.

Une série de nouveaux impôts forfaitaires et assis sur la détention de certains équipements, dénommée **imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux**, est créée par le présent article. Il s'agit :

– de l'IFER sur les installations terrestres de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent ou l'énergie mécanique hydraulique des courants (éoliennes et « hydroliennes ») dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 kilowatts, due par l'exploitant au tarif annuel de 2,913 euros par kilowatt de puissance installée,

– de l'IFER sur les installations terrestres de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 kilowatts, due par l'exploitant au tarif annuel de 2,913 euros par kilowatt de puissance installée,

– de l'IFER sur les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme dont la puissance électrique est supérieure ou égale à 50 mégawatts, due par l'exploitant au tarif annuel de 2 913 euros par mégawatt de puissance installée,

– de l'IFER sur les transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité, due par leurs propriétaires à un tarif variant selon la tension en amont et compris entre 13 500 et 138 500 euros,

– de l'IFER sur certaines stations radioélectriques due par les personnes en disposant pour les besoins de leur activité professionnelle et dont le tarif est de 220 ou de 1 530 euros par station,

– de l'IFER sur le matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs due par les entreprises en disposant à un tarif fixé selon la nature du matériel,

– de l'IFER sur les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre due par leur propriétaire au tarif de 12 euros par ligne en service.

À l'occasion de la réforme, il a également été procédé :

– au relèvement de 2 118 914,54 à 3 583 390 euros du tarif de la **taxe sur les installations nucléaires de base due par les réacteurs de production**,

– à la création d'une taxe additionnelle à la **taxe sur les installations nucléaires de base, dite "de stockage"**,

– à la suppression de l'abattement du tiers de la **valeur locative des usines nucléaires**.

La réforme modifie également le régime de **taxes additionnelles à la taxe professionnelle**.

S'agissant des taxes spéciales d'équipement, un basculement de la charge fiscale est organisé sur la CFE. A cette fin, les produits de taxes spéciales d'équipement sont répartis entre les taxes foncières, la taxe d'habitation et la cotisation foncière des entreprises proportionnellement aux recettes que les taxes foncières, la taxe d'habitation et la taxe professionnelle ont procurées l'année précédente à l'ensemble des communes et de leurs groupements situés dans le ressort de chaque établissement public foncier. Le taux de la taxe additionnelle de cotisation foncière des entreprises est obtenu en divisant le produit de la taxe additionnelle concernant la taxe professionnelle par les bases afférentes à la cotisation foncière des entreprises.

S'agissant de la taxe additionnelle pour frais de chambre de commerce et d'industrie, il n'est prévu qu'un régime transitoire pour 2010 reposant sur la création d'une taxe additionnelle à la CFE égale à une fraction comprise entre 95 et 98 % de la taxe additionnelle à la TP acquittée au titre de l'année 2009.

Enfin, il est prévu un mécanisme transitoire de **dégrèvement en faveur des contribuables subissant un accroissement de leur impôt local du fait de la réforme**. La somme de la CFE, de la CVAE, des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat et de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux due par une entreprise au titre des années 2010 à 2013 peut ainsi, à sa demande, faire l'objet d'un dégrèvement lorsque cette somme, due au titre de l'année 2010, est supérieure de 500 euros et de 10 % à la somme des cotisations de taxe professionnelle et des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat qui auraient été dues au titre de 2010 sous l'état antérieur du droit. Le dégrèvement est, pour les impositions établies au titre de 2010, égal à la fraction excédant 10 % de la différence entre ces deux sommes puis, pour les impositions établies au titre de 2011, 2012 et 2013, respectivement à 75 %, 50 % et 25 % de cette fraction.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

*

* *

54-14.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 15

Exonération de CFE et de CVAE au bénéfice des organismes HLM

a) Contenu :

Le présent article étend aux structures de coopération réunissant des organismes d'HLM l'exonération dont bénéficient directement ces organismes en matière de cotisation foncière des entreprises et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Il légalise ainsi une solution dégagée par la doctrine en matière de taxe professionnelle.

b) Application :

Les mesures d'application sont en cours de préparation.

*

* *

Article 50

Régime d'exonération de cotisation foncière des entreprises des établissements de spectacles cinématographiques

a) Contenu :

Le présent article modifie, à compter des impositions établies au titre de 2011, les exonérations facultatives de cotisation foncière des entreprises pouvant être décidées par les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre en faveur des établissements de spectacles cinématographiques.

En l'état du droit, l'exonération peut être décidée :

– dans la limite de 66 %, au profit des établissements de spectacles cinématographiques situés dans les communes de moins de 100 000 habitants qui, quel que soit le nombre de leurs salles, réalisent en moyenne hebdomadaire moins de 2 000 entrées ;

– dans la limite de 33 %, au profit des autres établissements de spectacles cinématographiques ;

– dans la limite de 100 %, au profit des établissements de spectacles cinématographiques qui, quel que soit le nombre de leurs salles, réalisent en moyenne hebdomadaire moins de 7 500 entrées et bénéficient d'un classement "art et essai" au titre de l'année de référence.

Le présent article autorise l'exonération :

– dans la limite de 100 %, au profit des établissements de spectacles cinématographiques qui ont réalisé un nombre d'entrées inférieur à 450 000 au cours de l'année précédant celle de l'imposition ou au profit des établissements ayant réalisé un nombre d'entrées inférieur au même seuil et qui bénéficient d'un classement " art et essai " au titre de l'année de référence ;

– dans la limite de 33 %, au profit des autres établissements de spectacles cinématographiques.

b) Application :

Les mesures d'application sont 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 dans un établissement social, médico-social ou de santé, les allègements de fiscalité locale dont elles bénéficiaient précédemment au titre de leur résidence principale. Ceci concerne les logements dont la personne âgée conserve la jouissance exclusive, et qui sont libres de toute occupation.

S'agissant de la taxe d'habitation, cet article maintient pour ces contribuables le bénéfice soit de l'exonération totale de taxe (CGI art. 1414), soit du plafonnement en fonction du revenu (dégrèvement prévu par l'art. 1414 A du CGI), sous les mêmes conditions d'éligibilité et de calcul.

S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés bâties, cet article maintient également le bénéfice soit des exonérations totales réservées aux personnes âgées (CGI art. 1390 et 1391), soit du dégrèvement forfaitaire de 100 euros (CGI art. 1391 B), sous les mêmes conditions d'éligibilité et de calcul (à l'exception, bien sûr, de la condition d'occupation effective du logement).

b) Application :

Le présent article n'a toujours pas fait l'objet d'une mesure d'application, mais il a été commenté par **la circulaire du ministre de l'intérieur du 28 février 2008 (N° INT/B/08/00048/C)**. Toutefois, celle-ci ne peut se substituer à une nécessaire instruction fiscale précisant les établissements d'accueil des personnes âgées visés par le présent article, ainsi que les conditions d'appréciation tant de la « jouissance exclusive » du logement que de son absence d'occupation.

Selon les informations recueillies par le Rapporteur général, cette instruction serait en cours de préparation depuis plus de deux années. Ce retard ne priverait cependant pas les redevables concernés du bénéfice du présent article, puisque celui-ci se bornait à « légaliser » une pratique courante de l'administration fiscale. Dans l'attente de la publication de l'instruction, les services fiscaux continuent donc d'alléger la fiscalité locale sans base réglementaire. Le Rapporteur général relève que ce pragmatisme souple est favorable aux redevables âgés concernés par le présent article, mais qu'il ne peut être regardé comme satisfaisant, et souhaite que l'instruction soit désormais rapidement publiée.

*

* *

Article 71

Corrections au régime de la taxe pour la collecte, le transport, le stockage et le traitement des eaux pluviales

a) Contenu :

Le présent article modifie le régime de la taxe pour le traitement des eaux pluviales, elle-même instaurée par l'article 48 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, qui a créé une nouvelle section comprenant cinq nouveaux articles dans le code général des collectivités territoriales.

Cette taxe, affectée au service public de traitement des eaux pluviales, due par les propriétaires se raccordant à un réseau de collecte et de traitement et assise sur la surface des immeubles raccordés, peut être instituée par toute commune ou EPCI exerçant la compétence afférente. Le cas échéant, la faculté d'instituer la taxe peut être déléguée à un groupement ou à une commune appartenant à un groupement, lorsque la compétence est exercée en commun par un EPCI ou un syndicat mixte.

Le présent article modifie le régime de la taxe sur plusieurs points :

– il dispose que la collectivité instituant la taxe assurera l’assiette, la liquidation et l’émission des titres de recettes afférents, tandis que le recouvrement sera assuré par son comptable, comme en matière d’impôts directs, ceci afin de respecter la séparation entre l’ordonnateur et le comptable ;

– il permet à une commune, un EPCI ou un syndicat mixte qui exercerait partiellement les missions afférentes aux eaux pluviales, mais ne percevrait pas la taxe, de bénéficier d’un reversement partiel de son produit, sauf délibération contraire ;

– enfin il précise que la taxe n’est pas recouvrée lorsque la superficie des immeubles assujettis est inférieure à une superficie minimale, qui peut être au plus égale à 600 m².

b) Application :

Un décret en Conseil d’État est indispensable à l’entrée en vigueur de la section du code général des collectivités territoriales consacrée à la taxe pour le traitement des eaux pluviales. Ce décret, prévu explicitement par l’article L. 2333-100, doit notamment définir les réseaux de collecte des eaux pluviales, les modalités de contrôle des dispositifs de raccordement et de limitation des déversements des eaux pluviales des immeubles raccordés ainsi que les modalités de calcul des abattements auxquels donnent droit ces dispositifs de limitation des déversements.

Le projet de décret a été examiné par le Comité des finances locales en juillet 2008, puis, après une demande d’instruction complémentaire, a recueilli un avis favorable de ce comité en septembre 2008 puis a été transmis par la suite 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 59 de la loi *Grenelle II* (Projet de loi portant engagement national pour l’environnement ; texte modifié par l’Assemblée nationale en 1^{ère} lecture le 11 mai 2010, TA n° 458) vise précisément à fournir une nouvelle base légale à ce projet de décret. Il est donc possible d’envisager que le projet de décret soit à nouveau soumis au Conseil d’État avant la fin de l’année 2010, pour une entrée en vigueur de la taxe en 2011.

Cependant, le Rapporteur général souligne qu’il y a une forme de paradoxe à ce que l’intention du législateur soit paralysée durant trois années pour des motifs, par ailleurs parfaitement légitimes, tenant à la nécessaire subordination du décret à la loi qui l’a prévu, tandis que certains régimes déclaratifs ou certaines exonérations fiscales, totalement dépourvues de bases légales, prospèrent chaque année sur le fondement d’instruction des services fiscaux qui – compte tenu de leur rang inférieur dans la hiérarchie des normes – ne subissent pas le contrôle préalable du Conseil d’État.

*

* *

Article 73

Réforme des taxes sur la publicité

a) Contenu :

Le présent article réforme le régime des taxes communales sur la publicité. Il supprime la taxe sur les véhicules publicitaires, et harmonise celles *frappant les affiches, réclames et enseignes lumineuses* et *sur les emplacements publicitaires fixes*. Elles deviennent respectivement taxe sur les affiches publicitaires et taxe sur les emplacements publicitaires, et peuvent être instituées par délibération de la commune de façon exclusive l'une de l'autre. Leur assiette est répartie en catégories de supports publicitaires, et leurs tarifs sont fixés par la commune, sous un plafond fixé par la loi.

Ces plafonds de tarifs prévus par le présent article offrent une possibilité de très forte augmentation du poids et du rendement des taxes sur la publicité. En outre, l'article dispose qu'en cas de défaut de délibération sur les tarifs les plafonds inscrits dans la loi s'appliquent, et prévoit également des sanctions à l'encontre des redevables qui ne souscriraient pas à leurs obligations déclaratives et de paiement.

C'est pourquoi le présent article a renvoyé au 1^{er} janvier 2009 sa propre entrée en vigueur, afin de permettre au Gouvernement, aux collectivités locales et aux annonceurs de s'adapter au nouveau régime des taxes sur la publicité.

b) Application :

Au plan strictement juridique, les nouveaux articles L. 2333-6 et L. 2333-19 insérés dans le code général des collectivités territoriales prévoient tous deux qu'un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application de ces deux taxes, en ce qui concerne sa liquidation et son recouvrement, d'une part, et plus précisément le montant des sanctions encourues, d'autre part. Ces deux décrets n'ont pas encore été publiés en 2008

Selon les informations recueillies par le Rapporteur général, les deux projets de décret devraient être soumis à la consultation préalable et obligatoire du Comité des finances locales au mois de juillet 2010.

*

* *

Article 75

Partage de la taxe sur les spectacles

a) Contenu :

Le présent article vise à élargir la répartition de l'impôt sur les spectacles.

La taxe sur les spectacles est un impôt indirect frappant les recettes enregistrées lors des manifestations qui se tiennent dans la commune. Le conseil municipal dispose d'un pouvoir limité de majoration du tarif de la taxe, et d'exonération de certaines manifestations. La taxe est recouvrée par la direction des douanes et des droits indirects, qui verse mensuellement son produit à la commune siège de l'établissement accueillant les manifestations.

Dans ce cadre, le présent article vise à permettre une répartition différente du produit de la taxe recouvrée. Il serait réparti entre :

- la commune sur le territoire de laquelle est sis l'établissement accueillant la manifestation ;
- l'EPCI et la ou les communes ayant assuré la maîtrise d'ouvrage de l'établissement ;
- l'EPCI et la ou les communes assurant la gestion de l'établissement.

Cette répartition, pour le moins originale, est subordonnée à deux conditions :

- que l'établissement accueillant la réunion sportive soit propriété publique ou ait « *vocation à devenir propriété publique* » ;
- que les collectivités locales concernées par une éventuelle répartition élargie adoptent une délibération concordante à son sujet.

b) Application :

Cet article nécessite la publication de textes d'application et de précision, toujours en attente au 1^{er} juin 2010. Interrogée par le Rapporteur général, l'administration compétente (DGDDI) souligne l'impossibilité juridique d'appliquer le présent article dans la rédaction retenue par le législateur.

Celle-ci soulève indubitablement plusieurs difficultés d'application :

– l'administration des douanes chargée de répartir le produit de la taxe qu'elle recouvre est placée devant une alternative. Lorsqu'elle a eu connaissance (mais l'article ne prévoit aucune publicité particulière) d'une délibération concordante prévue au présent article, elle doit répartir la taxe en suivant les prescriptions de cette délibération. Qu'en est-il en l'absence de délibération concordante ? Ou encore de délibération concordante entre certaines des collectivités locales mentionnées par le présent article, d'autres parmi celles-là n'ayant pas délibéré ?

– dans l'hypothèse où l'administration des douanes disposerait d'une délibération concordante, il semble nécessaire, bien que le présent article n'en fasse aucune mention, que celle-ci fixe explicitement la clé de répartition du produit recouvré. Le cas échéant, la délibération doit également préciser, malgré le silence du présent article, la liste des équipements dont les manifestations donnent lieu à une taxe au produit partagé ;

– faute de précision, il faut également considérer que les pouvoirs de majoration du tarif de la taxe et d'exonération totale ou partielle de certaines manifestations (ou équipements) demeurent exclusivement entre les mains du conseil municipal de la commune sur le territoire de laquelle est situé l'établissement. Le régime même de la taxe demeure donc, en l'état du droit, hors du champ d'une éventuelle délibération concordante de partage du produit.

Les ministères concernés ont également précisé au Rapporteur général n'avoir enregistré aucune demande émanant de collectivités locales ou de leurs groupements concernant l'application du présent article, de sorte que l'absence de mesures rendant applicable le présent article semble ne causer aucun préjudice.

*

* *

55-14.– Loi de finances initiale pour 2010

Article 94

Création au profit des conseils régionaux d'une faculté d'augmenter la taxe intérieure de consommation sur le gazole et les supercarburants pour financer des projets d'infrastructures de transport

a) Contenu :

Le présent article organise une nouvelle capacité de modulation, à la hausse uniquement, par les conseils régionaux et l'assemblée de Corse, du tarif de la taxe intérieure de consommation applicable aux carburants vendus aux

consommateurs finals sur leur territoire. Cette majoration s'opère dans la limite de 0,73 euro par hectolitre pour les supercarburants et de 1,35 euro par hectolitre pour le gazole.

L'article prévoit également que les recettes issues de la majoration seront exclusivement affectées au financement d'une infrastructure de transport durable, ferroviaire ou fluvial, dont la programmation a été décrite dans ses grandes lignes dans le Grenelle de l'environnement (articles 11 et 12 de la loi n° 2009-967 du 3 août 2009).

Le régime fiscal et de délibérations de cette nouvelle majoration est identique à celui de la modulation existant depuis 2007.

b) Application :

Le présent article n'a pas fait l'objet d'une instruction fiscale, mais a été commenté par la circulaire dite « budgétaire » du ministre de l'intérieur n° IOC B 1004099 C du 23 février 2010.

En pratique, l'application concrète de cet article ne soulèvera pas de difficulté à la Direction générale des douanes et des droits indirects, non plus qu'aux régions concernées, puisqu'elle s'apparente au mécanisme de modulation régionale de la TIPP déjà bien rôdé.

En revanche, faute d'encadrement législatif ou réglementaire plus précis, la clause d'affectation du surcroît de recettes de TIPP à des projets labellisés « Grenelle » risque de ne pas pouvoir s'appliquer. En effet, la rédaction du présent article ne fait nullement obstacle à une délibération d'un conseil régional qui choisirait *in fine* de ne pas affecter la recette supplémentaire (à supposer que cette fraction soit identifiée par la DGDDI) à un projet « Grenelle ». Il paraît également impossible d'interdire à un conseil régional de délibérer pour majorer son tarif alors même qu'il ne serait signataire d'aucune convention de projet « Grenelle ». Il est donc à craindre soit que la clause d'affectation prévue par le législateur reste lettre morte, soit que le présent article suscite de nombreux contentieux devant la justice administrative.

*

* *

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).

Ce décret n'a pas encore été préparé par les ministères concernés, ce qui pourrait compliquer l'application du nouveau régime de la taxe dans des communes qui choisiraient de l'instituer pour la première fois en 2010.

*

* *

VII.- FISCALITÉ AGRICOLE

70-02.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 78

Réforme de la déduction pour aléas

a) Contenu :

Le présent article a pour objet de supprimer le plafond commun aux déductions pour investissement et pour aléas, de les doter de plafonds spécifiques, et de réformer les conditions d'exercice de la déduction pour aléas afin de la rendre plus attractive et d'inciter les exploitants agricoles à s'assurer contre les risques pouvant affecter l'exploitation.

b) Application :

Le décret n° 2009-391 du 7 avril 2009 a modifié, par coordination avec les dispositions du présent article, l'article 38 *sexdecies* J de l'annexe III au code général des impôts. Il impose en outre aux exploitants agricoles souhaitant bénéficier de la déduction pour aléas d'assurer la totalité de leur exploitation contre le risque d'incendie et, le cas échéant, contre l'ensemble des risques assurables à l'ouverture de l'exercice.

L'instruction 5 E-6-09 du 6 octobre 2009 a commenté ces dispositions. S'agissant de la déduction pour investissements, l'instruction définit le bénéfice à retenir pour le calcul de son plafond, en faisant un cas à part des GAEC et des EARL qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

S'agissant de la déduction pour aléas, l'instruction rappelle qu'elle peut être pratiquée par les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles qui relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, sous réserve d'être imposés d'après un régime réel d'imposition, qu'il s'agisse du régime réel normal ou du régime réel simplifié, applicable de plein droit ou sur option. Les exploitants soumis au régime du forfait agricole ou du forfait forestier sont par conséquent exclus de ce dispositif. La condition liée au régime d'imposition s'apprécie à la clôture de chacun des exercices au cours desquels la déduction est pratiquée. Cependant, elle admet que la déduction pour aléas puisse être pratiquée par chacun des conjoints qui gère de manière autonome une exploitation, de même pour la déduction pour investissements.

L'instruction précise également les conditions à remplir pour bénéficier de la déduction pour aléas. Celles-ci sont au nombre de deux.

La première condition est la souscription d'une assurance contre l'incendie couvrant la totalité de l'exploitation au titre de l'exercice considéré. S'agissant des bâtiments, cette assurance doit couvrir aussi bien les bâtiments inscrits à l'actif du bilan de l'exploitation que ceux qui ne sont pas inscrits à son bilan mais qui sont

utilisés pour les besoins de l'exploitation, notamment les bâtiments mis à la disposition de la société ou du groupement par ses associés. S'agissant du cas particulier de la conchyliculture ou de l'aquaculture marine, cette condition sera considérée comme satisfaite lorsque l'assurance souscrite couvre le risque d'incendie des bâtiments (contenant et contenu).

En outre, les exploitants ayant une activité d'élevage doivent souscrire une assurance pour leurs cheptels contre les risques définis par arrêté des ministres chargés de l'économie et de l'agriculture tenant compte, notamment, du degré suffisant des offres d'assurance existantes. Les risques qui doivent être assurés pour bénéficier de la déduction pour aléas ont été définis par **l'arrêté du 31 mars 2009** fixant la liste des risques assurables exclus du régime d'indemnisation du fonds national de garantie des calamités agricoles (FNGCA) : risque de foudre sur le cheptel, hors bâtiments, et risque de chaleur entraînant la mortalité du cheptel d'élevage hors-sol à l'intérieur des bâtiments.

Pour les exploitants produisant des cultures, les assurances devant être souscrites dépendent de la nature des cultures et des risques. L'instruction distingue selon que les risques sont assurables ou non à l'ouverture de l'exercice et selon qu'une fraction des primes ou cotisations d'assurance est prise ou non en charge par le FNGCA.

La seconde condition est celle relative à l'épargne professionnelle. Conformément au I de l'article 72 D *bis* du code général des impôts, la déduction pour aléas s'exerce à la condition que, dans les trois mois de la clôture de l'exercice, l'exploitant ait inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme provenant des recettes de l'exploitation de cet exercice égale au montant de la déduction.

Par conséquent, l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de ce nouveau régime de déduction pour aléas ne peut pas être déposée sur le compte bancaire ouvert pour recevoir les sommes épargnées dans le cadre de l'ancien régime de la déduction pour aléas et ne peut pas faire l'objet d'un placement en dehors de ces comptes bancaires spécifiques. Symétriquement, l'épargne professionnelle libre, c'est-à-dire la fraction d'épargne professionnelle qui excède l'épargne correspondant à la déduction pratiquée, ne peut pas être placée sur ce compte bancaire spécifique.

L'épargne professionnelle déposée sur le compte bancaire spécifique doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. La rémunération de cette épargne est donc en principe imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles, à moins que l'exploitant agricole ne choisisse d'imposer cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Toutefois, les intérêts produits par cette épargne ne sont pas soumis à l'impôt lorsqu'ils sont capitalisés dans le compte bancaire spécifique. Compte tenu de ce nouveau régime d'exonération des intérêts, la tolérance administrative qui autorisait les exploitants agricoles ayant choisi d'imposer les intérêts dans la catégorie des revenus de capitaux

mobiliers à opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire est rapportée. Autrement dit, les intérêts acquis qui ne sont pas capitalisés, c'est-à-dire les intérêts prélevés par l'exploitant au cours de l'exercice de leur acquisition sont imposables au barème progressif à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles ou dans celle des revenus de capitaux mobiliers.

L'instruction précise également les modalités d'utilisation de la déduction pour aléas ainsi que ses conséquences sur le revenu imposable. Lorsque l'aléa déclaré par l'exploitant n'a pas été reconnu par une autorité administrative, celui-ci peut être justifié par l'exploitant, par exemple par la production d'un bulletin météorologique, s'il s'accompagne d'une baisse significative du chiffre d'affaires, c'est-à-dire d'une différence entre la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents et le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice, réalisé dans des conditions comparables, excédant 10 % de cette moyenne.

Enfin l'instruction admet que la déduction pour aléas pratiquée en application de l'ancien dispositif, c'est-à-dire en application de l'article 72 D *bis* dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur du présent article, reste soumise à ce dispositif, notamment pour les délais et conditions de sa réintégration au résultat imposable.

*

* *

70-03.— Loi de finances initiale pour 2010

Article 91

Élargissement du champ de la déduction pour aléas aux aléas d'origine économique

a) Contenu :

Le présent article autorise l'utilisation de l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de la déduction pour aléas en cas de survenance d'un aléa d'origine économique.

b) Application :

L'instruction 5 E-2-10 du 8 février 2010 définit l'alinéa d'origine économique comme une baisse de 10 % au moins, à conditions d'exploitation comparables, de la valeur ajoutée produite par l'exploitation au titre d'un exercice par rapport à la moyenne des valeurs ajoutées produites au titre des trois exercices précédents.

S'agissant des modalités d'utilisation de l'épargne professionnelle constituée dans le cadre de la déduction pour aléas, l'instruction précise que celle-ci peut être utilisée dans la limite du montant de la baisse de valeur ajoutée subie au titre de l'exercice. En outre, à l'instar de ce qui est déjà prévu pour les autres aléas autorisant l'utilisation de la déduction pour aléas, l'instruction admet que l'épargne puisse être utilisée au plus tard un an après la survenance de cet aléa.

*

* *

VIII.— FISCALITÉ DE L'ÉNERGIE ET DE L'ENVIRONNEMENT

80-13.— Loi de finances initiale pour 2009

Article 30

Modalités de collecte des déchets des pharmacies

a) Contenu :

Le présent article dispose qu'en l'absence de dispositif de collecte de proximité spécifique, les officines de pharmacies, les pharmacies à usage intérieur et les laboratoires de biologie médicale seront tenus, à compter du 1^{er} janvier 2010, de collecter gratuitement les déchets d'activités de soins à risque infectieux produits par les patients en auto-traitement, apportés par les particuliers qui les détiennent.

b) Application :

Le présent article est devenu sans objet – et ne fera l'objet d'aucune mesure application – dès lors que l'article 74 du projet de loi portant engagement national pour l'environnement (dit « Grenelle II ») crée une filière de récupération de ces déchets.

*
* *

Article 33

Familiarisation du malus automobile

a) Contenu :

Le présent article dispose que, pour la détermination du montant du « malus » automobile, le taux d'émission de dioxyde de carbone des véhicules est diminué de 20 grammes par kilomètre par enfant à charge, à compter du troisième enfant et pour un seul véhicule de cinq places assises et plus par foyer. Cette réduction fait l'objet d'une demande de remboursement auprès du service mentionné sur l'avis d'impôt sur le revenu du redevable.

b) Application :

Le **décret n° 2009-616 du 3 juin 2009** a fixé les conditions dans lesquelles sont adressées les demandes de remboursement, et notamment les pièces justificatives à produire.

*
* *

80-14.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 75

Annualisation du malus automobile pour les voitures les plus polluantes

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'instituer un « malus » annuel de 160 euros pour les véhicules automobiles émettant plus 250 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre.

b) Application :

Un décret doit être prochainement publié afin de préciser les modalités d'application du présent article.

*

* *

IX.- RECOUVREMENT – CONTRÔLE

90-11.— Loi de finances rectificative pour 2007

Article 22

Levée du secret fiscal au profit des services de renseignement

a) Contenu :

Le présent article a pour objet d'autoriser les agents individuellement désignés et dûment habilités des services de renseignement spécialisés, placés sous l'autorité des ministres chargés de la défense et de l'intérieur, à demander aux administrations chargées de l'assiette, du recouvrement ou du contrôle des impôts et des recettes douanières de toutes sortes, sans qu'elles puissent leur opposer le secret professionnel, de leur communiquer tout document utile à l'exercice de leurs missions.

b) Application :

Le **décret n° 2009-1095 du 4 septembre 2009** a fixé les modalités de désignation et d'habilitation des agents des services de renseignement du ministère de la défense et du ministère de l'intérieur autorisés à formuler les demandes de transmission des documents précités, la liste des documents accessibles strictement nécessaires à la poursuite des finalités poursuivies par le présent article, ainsi que la durée de leur conservation.

*

* *

90-12.— Loi de finances rectificative pour 2008

Article 46

Légalisation de la procédure de rescrit valeur

a) Contenu :

L'objet du présent article est de légaliser la procédure du « rescrit valeur », aux termes de laquelle un donateur peut obtenir l'accord exprès de l'administration sur la valeur d'une entreprise préalablement à la donation soumise aux droits d'enregistrement. Trois conditions sont à remplir par le donateur pour échapper à toute rectification : il doit avoir préalablement à la donation consulté par écrit l'administration sur la valeur à laquelle il estime son entreprise, fournir à

l'administration tous les éléments utiles pour apprécier la valeur vénale du bien dans le cadre de l'opération de donation envisagée, et réaliser la donation dans un délai de trois mois à compter de la réponse de l'administration, celle-ci devant intervenir dans un délai de six mois.

b) Application :

Le **décret n° 2009-1615 du 18 décembre 2009** a précisé les modalités d'application du présent article, et notamment les documents et informations qui doivent être fournis par le contribuable.

*
* *

Article 48

Extension du régime d'approbation implicite pour la définition catégorielle des revenus professionnels

a) Contenu :

La distinction entre les bénéfiques industriels et commerciaux et les bénéfiques des professions non commerciales d'une part, ou, s'agissant de sociétés civiles, l'imposition des revenus à l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu des personnes physiques d'autre part sont souvent délicates à déterminer. Le présent article crée à compter du 1^{er} juillet 2009 un rescrit spécifique (8° de l'article L. 80B du livre des procédures fiscales) permettant de qualifier ces catégories de revenus professionnels (BIC/BNC) ou l'impôt applicable aux activités de travailleurs indépendants ou de sociétés civiles (IR/IS). Le silence de l'administration au-delà de trois mois vaudra approbation implicite.

b) Application :

Le **décret n° 2009-817 du 1^{er} juillet 2009** a introduit dans le livre des procédures fiscales un nouvel article R. 80 B-15 précisant les informations que devra contenir la demande de rescrit présentée à l'administration fiscale.

*
* *

Article 50

Création d'un recours en matière de rescrit

a) Contenu :

Le présent article institue un recours, qualifié de « second examen », en matière de certains rescrits. Sont concernées les prises de position formelles de l'administration sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal et les décisions relatives à certains dispositifs incitatifs mentionnés à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales (amortissements exceptionnels, entreprises nouvelles, zones franches urbaines, crédit impôt recherche, jeune entreprise innovante, pôles de compétitivité, présence d'un établissement stable) et à l'article L. 80 C du même livre (caractère d'intérêt général pour les associations). Les recours sont par ailleurs également ouverts dans le cadre des deux rescrits institués par la loi de finances rectificative pour 2008 : le « rescrit valeur » et le rescrit sur la détermination de certaines catégories de revenus professionnels. En l'absence d'éléments nouveaux, le délai de la demande de second examen est fixé à deux mois, étant entendu que les règles et délais applicables à l'examen de la demande sont identiques à ceux fixés pour l'examen de la demande initiale.

Il précise également qu'il sera procédé à l'examen de la demande « de manière collégiale » : cette précision est fondamentale tant elle garantit que le véritable progrès que constitue la réforme pour le contribuable ne saurait se réduire à un simple recours gracieux, ce qui aurait été le cas si le collège se réduisait au service instructeur de la première demande. En un tel cas, et à sa demande, le contribuable ou son représentant est entendu par le collège.

b) Application :

Le **décret n° 2009-1575 du 16 décembre 2009** a inséré dans le livre des procédures fiscales les nouveaux articles R. 80 CB-1 à R. 80 CB-6. Ces articles fixent les règles applicables à la procédure de recours en matière de rescrit créée par le présent article.

L'arrêté du 8 janvier 2010 (JO n° 0015 du 19 janvier 2010) a fixé la composition du collège national de la DGfip ainsi que celle des collèges territoriaux.

*

* *

Article 52

Dispositif de lutte contre la fraude fiscale *via* les paradis fiscaux

a) Contenu :

Le présent article contient deux dispositions majeures relatives à la lutte contre la fraude fiscale *via* les paradis fiscaux.

Il allonge en premier lieu à 10 ans le délai de reprise en cas de non respect de certaines obligations déclaratives, dès lors qu'elles concernent « *un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires* ». Cette exigence d'une convention permettant l'accès aux renseignements bancaires montre la volonté du législateur de marquer sa défiance vis-à-vis de pays considérés comme particulièrement peu coopératifs. Sont notamment visées les obligations relatives :

– à l'ouverture, l'utilisation ou la clôture de comptes à l'étranger (article 1649 A du code général des impôts) ;

– aux mouvements relatifs aux contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger (article 1649 AA du code général des impôts) ;

– aux bénéficiaires d'une entreprise établie à l'étranger, qui sont imposables à l'impôt sur les sociétés en France dès lors que l'entreprise détient 50 % des actions, ce seuil étant abaissé à 5 % lorsque la moitié des titres sont détenus par des entreprises établies en France et qui agissent de concert (article 209 du code général des impôts) ;

– aux revenus des personnes physiques fiscalement domiciliées en France et qui détiennent 10 % au moins d'une structure établie à l'étranger, qui sont imposables dans la catégorie des capitaux mobiliers du contribuable (article 123 *bis* du code général des impôts).

Cet allongement du droit de reprise s'entend pour les délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008.

L'article procède en second lieu à la majoration du montant de certaines amendes.

Les amendes relatives aux obligations résultant de l'article 1649 A du code général des impôts (ouverture de comptes à l'étranger) sont portées à 1 500 euros (contre 750) dans le cas général, et à 10 000 euros s'agissant d'un État ou d'un territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Les amendes relatives aux obligations résultant de l'article 1649 AA du code général des impôts (souscription de contrats d'assurance-vie) sont augmentées de 750 à 1 500 euros.

b) Application :

Bien que l'ensemble de ces mesures soit considéré par l'administration comme d'application immédiate, deux instructions à paraître prochainement comporteront notamment une liste blanche des juridictions considérées coopératives, ce qui devrait contribuer à la meilleure information du contribuable. Les pays qui rentreront dans le champ d'application du présent article, c'est-à-dire ceux qui ne sont pas coopératifs dès lors qu'ils n'échangent pas de renseignements bancaires dans le cadre de l'assistance administrative, seront donc ceux qui ne figureront pas dans cette liste. La liste des conventions fiscales conclues par la France en vigueur au 1^{er} janvier 2009 a quant à elle fait l'objet d'une **instruction 14 A-1-09** (BOI n° 26 du 11 mars 2009).

*
* *

Article 66

Simplification du sursis de paiement

a) Contenu :

Le présent article procède, à droit constant, à la réécriture des règles relatives au sursis de paiement rendues ambiguës par les modifications successives de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales. Il pose désormais clairement le droit pour un contribuable d'obtenir le sursis de paiement, indépendamment de la constitution de garanties, sous réserve de la recevabilité d'une telle demande (formulation expresse de la contestation du bien fondé de l'imposition et précision du montant ou des bases). Il propose également de limiter le montant des garanties aux seuls droits contestés et exigibles en excluant le montant des pénalités de retard, lorsque la réclamation porte sur un montant de droits supérieur à celui fixé par décret.

b) Application :

Les **décrets n° 2009-985 et n° 2009-986 du 20 août 2009** ont précisé les conditions d'octroi du sursis de paiement. Désormais, à défaut de réponse dans un délai de 45 jours, les garanties offertes par le contribuable dans son courrier recommandé seront réputées acceptées par l'administration.

En outre, le nouvel article R. 277-3-1 du livre des procédures fiscales dispose que lorsque le redevable fournit des garanties suffisantes à l'appui d'une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement, celles-ci se substituent aux sommes ou biens appréhendés avant la réclamation pour le recouvrement des créances qui font l'objet de la contestation. Le comptable devra les restituer pour le montant des créances effectivement garanties.

L'instruction 12 A-2-09 du 24 septembre 2009 a précisé les nouvelles modalités de présentation et d'acceptation des garanties devant être fournies par le contribuable à l'appui de sa demande de sursis de paiement. Elle n'appelle pas de commentaire particulier.

*
* *

90-13.— Troisième loi de finances rectificative pour 2009

Article 20

Contrôle des organismes percevant des dons ouvrant droit à des avantages fiscaux

a) Contenu :

Le présent article ouvre à la Cour des comptes la possibilité de contrôler la conformité entre les objectifs des organismes bénéficiant de dons ouvrant droit à un avantage fiscal et les dépenses financées par ces dons. Ce contrôle n'est possible que lorsque le montant annuel des dons excède un seuil fixé par un décret. 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 :

Un décret en Conseil d'État et un décret simple, fixant les conditions et modalités du contrôle, ainsi que celles de suspension et de retrait des avantages fiscaux liés à ces dons, legs et versements, sont en cours de préparation.

*
* *

Article 23

Procédure judiciaire d'enquête fiscale

a) Contenu :

Le présent article octroie des pouvoirs de police judiciaire à des agents des services fiscaux en vue d'enquêtes portant sur les cas de fraude fiscale les plus graves. Il crée une procédure accélérée d'examen de la fraude par la commission des infractions fiscales (CIF) dans l'hypothèse où les preuves de la fraude risqueraient d'être altérées et adapte le régime de prescription du droit de reprise de l'administration fiscale.

En premier lieu, il maintient la saisine préalable de la CIF, mais introduit une procédure accélérée en cas de présomptions caractérisées d'infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves, qui permette de ne pas informer le contribuable préalablement à la saisine du procureur, et ce dans trois cas de figure :

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

– l'interposition, dans un État ou territoire mentionné au 1°, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable ;

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

En second lieu, le présent article encadre les pouvoirs de police judiciaire des agents de l'administration fiscale à travers les garanties suivantes :

– les agents ne seront compétents que pour intervenir dans les trois cas de figure précités ;

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

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

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

S’agissant de l’adaptation du droit de reprise, lorsque l’administration, dans le délai de reprise, a déposé une plainte ayant abouti à l’ouverture d’une procédure judiciaire d’enquête fiscale, les omissions ou insuffisances d’imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu’à la fin de l’année qui suivra la décision mettant fin à la procédure et, au plus tard, jusqu’à la fin de la dixième année qui suivra celle au titre de laquelle l’imposition est due.

b) Application :

Le décret en Conseil d’État, relatif à la composition et au fonctionnement de la commission administrative chargée de formuler un avis sur la désignation des agents amenés à effectuer les enquêtes judiciaires, est en cours de préparation.

Il en est de même de celui, toujours en Conseil d’État, devant préciser les conditions d’octroi, de suspension et de retrait de l’habilitation à effectuer des enquêtes judiciaires par le procureur général.

Il faut néanmoins souligner, s’agissant du deuxième texte, que les fonctions d’*officier de fiscalité judiciaire*, comme celles classiques d’officier de police judiciaire, requièrent une bonne connaissance du droit pénal et, en particulier, des règles relatives à l’établissement de la preuve. En vue de garantir cette maîtrise du droit pénal, la Direction générale des finances publiques mène actuellement une réflexion sur les contours de la formation à donner en la matière aux agents concernés.

*

* *

Article 26

Création d’une obligation de transmission de la DEB par voie électronique pour les grandes entreprises

a) Contenu :

Les articles 289 B et 289 C du code général des impôts imposent aux personnes physiques ou morales réalisant en France des opérations de livraisons ou d’acquisitions de biens en provenance ou à destination d’un État membre de la Communauté européenne, de souscrire une déclaration des échanges de biens (DEB) récapitulant la circulation des marchandises. Cette déclaration est en principe mensuelle. Elle rassemble deux déclarations : l’une statistique, l’autre fiscale. La première permet la collecte d’informations en matière d’échange de

biens entre les États membres en vue de l'établissement mensuel des statistiques du commerce extérieur. La seconde, l'état récapitulatif des clients, permet de contrôler l'application du mécanisme communautaire de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La souscription de la déclaration peut en principe se faire, au choix du redevable, soit sous forme papier, soit par voie électronique.

Le présent article, applicable à compter du 1^{er} juillet 2010, rend obligatoire la transmission par voie électronique pour les redevables ayant réalisé, au cours de l'année civile précédente, des expéditions ou des introductions d'un montant hors taxes supérieur à 2 300 000 euros ou ayant atteint ce seuil en cours d'année.

b) Application :

Un arrêté du ministre chargé du budget, en cours de préparation, portant cahier de charges des redevables soumis à l'obligation de transmission électronique, devrait préciser les prescriptions à respecter par ces derniers. Il devrait par ailleurs définir les modalités de cette transmission, les supports autorisés, ainsi que les conditions d'authentification des déclarations ainsi souscrites.

*
* *

Article 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

a) Contenu :

Dans la perspective d'améliorer la fiabilité et l'exhaustivité des informations relatives aux revenus de capitaux mobiliers, le présent article étend l'obligation de déposer, par la voie informatique, la déclaration récapitulative des opérations sur valeurs mobilières et de revenus distribués (IFU), aux tiers-déclarants d'opérations sur valeurs mobilières ou de revenus distribués par un fonds de placement immobilier qui ont souscrit, au titre de l'année précédente, une ou plusieurs déclarations pour un montant global de revenus égal ou supérieur à 15 000 euros.

Pour l'accomplissement de cette obligation par le tiers-déclarant, la société de gestion du fonds lui fournit les informations nécessaires à l'identification des porteurs et à la détermination de la fraction des revenus distribués et de la fraction du revenu net imposable correspondant à leurs droits.

b) Application :

Un décret, en cours de préparation, doit fixer les conditions de fourniture des informations au tiers-déclarant par la société de gestion du fonds.

*
* *

Article 29

Extension du champ des téléprocédures en matière de TVA, d'impôt sur les sociétés et de taxe sur les salaires

a) Contenu :

Par modification des 1695 *quater*, 1681 *septies* et 1681 *quinquies* du CGI, le présent article abaisse de 760 000 euros à 500 000 euros, au 1^{er} octobre 2010, puis à 230 000 euros, au 1^{er} octobre 2011, le seuil au-delà duquel les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont obligés de déclarer et de régler par voie électronique les sommes dues au titre de cette taxe.

L'obligation de télèrèglement s'applique également, au-delà des mêmes seuils, à l'impôt sur les sociétés (IS) et à la taxe sur les salaires (TS), ainsi qu'aux demandes de remboursement des crédits de TVA.

Enfin, cette obligation s'étend aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et sur leurs taxes additionnelles et annexes, lorsque les redevables ont opté pour le paiement desdites taxes auprès du service chargé des grandes entreprises au sein de l'administration des impôts

b) Application :

Un décret, en préparation, doit fixer les conditions de mise en œuvre de l'obligation de télèrèglement en ce qui concerne spécifiquement les taxes foncières, additionnelles et annexes.

*
* *

Article 72

Mise en conformité des règles fiscales applicables aux assureurs étrangers avec la jurisprudence communautaire

a) Contenu :

En vue de conformer la législation nationale à la position dégagée par la Cour de justice des communautés européennes dans un arrêt rendu le 5 juillet 2007 ⁽¹⁾, le présent article supprime l'obligation, pour les assureurs intervenant à partir d'un pays de l'Espace économique européen (EEE), de désigner un représentant fiscal solidairement responsable du paiement de la taxe sur les conventions d'assurance.

Dans son arrêt, la Cour a en effet jugé que l'exigence de désignation d'un représentant fiscal constitue une entrave à la libre prestation de services, dans la mesure où elle fait peser sur les organismes d'assurance non établis dans le pays considéré une charge financière supplémentaire.

Cette obligation est donc dorénavant limitée aux seuls assureurs étrangers qui, opérant en France, sont établis en dehors de l'EEE.

b) Application :

Les articles 385 et 388 de l'annexe III du Code général des impôts devront être ajustés par décret pour intégrer ces modifications législatives.

*
* *

Article 112

Renforcement des échanges d'informations entre l'administration fiscale et les professions médicales

a) Contenu :

En application de l'article L. 97 du LPF, les caisses de sécurité sociale chargées de la gestion du risque maladie sont tenues de transmettre spontanément à l'administration fiscale, un relevé récapitulatif des feuilles de maladie et notes de frais remises par les assurés, mentionnant notamment le montant des honoraires versés par ces derniers aux professionnels de santé.

(1) CJCE, Commission c/Royaume de Belgique, affaire C-522/04 du 5 juillet 2007.

Jusqu'ici, les professionnels de santé concernés étaient les médecins, les chirurgiens-dentistes, les sages-femmes, les auxiliaires médicaux et les laboratoires d'analyses médicales.

Le présent article y ajoute les pharmacies, les entreprises effectuant des transports sanitaires, les fournisseurs de dispositifs et équipements médicaux.

b) Application :

D'application directe, cette mesure n'appelle pas en principe de texte particulier pour sa mise en œuvre. Elle a cependant été prise en compte par le **décret n° 2010-282 du 16 mars 2010** autorisant la mise en œuvre, par la Caisse nationale militaire de sécurité sociale, d'un traitement automatisé de données à caractère personnel dénommé « soins médicaux gratuits ».

Ce dernier prévoit en effet, en son article 2, au rang des informations à caractère personnel à prendre en compte dans le traitement automatisé et à transmettre à l'administration fiscale :

- les adresses des établissements de soins et des professionnels de santé concernés ;
- la domiciliation bancaire du destinataire du paiement ;
- le prix unitaire de la prestation.

*
* *

Article 113

**Renforcement des échanges d'informations entre l'administration fiscale
et les établissements publics à caractère administratif**

a) Contenu :

En vue d'établir ou de recouvrer des cotisations, d'accorder ou de maintenir des avantages prévus par la législation, certains services et établissements à caractère administratif de l'État font souscrire par leurs assujettis ou prestataires des déclarations de ressources ou de patrimoine.

Le présent article réintroduit dans le livre des procédures fiscales (article L. 158 A) la possibilité pour lesdits services et établissements, de demander à l'administration fiscale les renseignements nécessaires au contrôle des informations ainsi reçues des déclarants.

Une telle disposition existait en effet à l'article L. 161 du LPF mais avait été abrogée par la loi n° 2006-1640 du 21 décembre 2006 lors d'une modification des dispositions relatives aux échanges entre les services des impôts et les organismes de sécurité sociale.

b) Application :

Un arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre chargé de la sécurité sociale, en cours de préparation, fixera la liste des services et établissements de l'État habilités à exercer ce droit.

*

* *

ANNEXE

Dispositions fiscales d'application directe ⁽¹⁾

Textes législatifs		Textes d'application	Instruction administrative
Art.	Objet		
Loi de finances rectificative pour 2003			
52	Report d'imposition pour les plus-values constatées à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle et exonération de ces plus-values en cas de reprise de l'exploitation pendant plus de cinq ans	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Loi de finances initiale pour 2008			
17	Droit de partage sur les testaments-partage		7 G-7-09 (BOI n°70 du 16 juillet 2009)
19	Présomption de propriété en présence d'une donation ayant réalisé indirectement le démembrement		7 G-7-09 (BOI n°70 du 16 juillet 2009)
Loi de finances rectificative pour 2007			
16	Création d'une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires	Ne nécessite pas de mesure d'application	
30	Déduction de l'actif successoral de la rémunération du mandataire à titre posthume		7 G-7-09 (BOI n°70 du 16 juillet 2009)
37	Exonération de droits de mutation à titre gratuit en faveur d'organismes d'intérêt général		7 G-7-09 du 10 juillet 2009
44	Exonération des dons réalisés au profit des petits-neveux et des petites-nièces		7 G-7-09 du 10 juillet 2009
Loi de finances initiale pour 2009			
10	Aménagement des conditions de délivrance du « visa fiscal »	décret n° 2010-297 du 19 mars 2010	
25	Prolongation et relèvement du taux réduit de plus-value en faveur des SIIC		4 H-1-09 du 30 mars 2009 et 4 B-4-09 du 29 juillet 2009
38	Imputation du droit à restitution sur les impositions directes locales et l'ISF		13 A-3-09 du 2 juin 2009
94	Allongement de la durée de la réduction d'impôt pour acquisition de résidences de tourisme		5 B-1-10 (BOI n° 6 du 13 janvier 2010)
100	« Verdissement » du PTZ	décret n° 2009-1296 du 27 octobre 2009 décret n° 2009-1297 du 27 octobre 2009	
Loi de finances rectificative pour 2008			
22	Dégrèvement permanent de taxe professionnelle pour les investissements nouveaux réalisés entre le 23 octobre 2008 et le 31 décembre 2009	Ne nécessite pas de mesure d'application	
36	Contrôle sur demande en matière de donation et de succession	Ne nécessite pas de mesure d'application	
47	Extension de l'opposabilité des prises de position formelles publiées au recouvrement de l'impôt et aux pénalités de retard	Ne nécessite pas de mesure d'application	
49	Non application de l'intérêt de retard en cas de difficulté d'interprétation d'une loi nouvelle ou de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable	Ne nécessite pas de mesure d'application	

(1) Sont considérées d'application directe les dispositions ne nécessitant pas de texte d'application et celles pour lesquelles les textes d'application n'apportent aucune précision aux dispositions législatives.

57	Aménagements des règles de délais applicables en matière de contentieux douanier	Ne nécessite pas de mesure d'application	
72	Modification de la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules		7 M-1-10 (BOI n° 22 du 16 février 2010)
82	Déductibilité des charges financières du nu-proprétaire d'un immeuble dont l'usufruitier est bailleur social		5 D-4-09 (BOI n° 87 du 14 octobre 2009)
91	Éligibilité des groupes bancaires mutualistes au régime de l'intégration de groupe	décret n°2009-684 du 12 juin 2009	4 H-3-09 du 24 juillet 2009
96	Crédit d'impôt pour le financement des crèches et frais de garde d'enfants		4 A-9-09 (BOI n° 63 du 26 juin 2009)
Première loi de finances rectificative pour 2009			
10	Extension du taux réduit de 19 % applicable aux apports de biens ou droits immobiliers à des SIIC aux apports à une société de crédit-bail qui accorde la jouissance des biens ou droits à une SIIC	décret n°2010-12 du 6 janvier 2010	
Deuxième loi de finances rectificative pour 2009			
16	Mobilisation de la créance résultant du crédit d'impôt en faveur des entreprises de production cinématographique ou audiovisuelle sous-traitantes		4-A-1-10 (BOI n° 15 du 2 février 2010)
28	Report de l'entrée en vigueur de la taxe additionnelle à la taxe spéciale de consommation des carburants applicable en Guyane	Ne nécessite pas de mesure d'application	
88	Prorogation de la réduction d'impôt « Madelin »		5 B-3-10 (BOI n° 7 du 14 janvier 2010)
Loi de finances initiale pour 2010			
5	Prorogation pour les dépenses engagées en 2009 de la restitution immédiate et accélérée des créances de crédit d'impôt recherche	Ne nécessite pas de mesure d'application	
8	Aménagement du régime de la TGAP applicable à l'incorporation d'éthanol	Ne nécessite pas de mesure d'application	
13	Alignement du régime des plus-values réalisées lors de la cession de titres à usage forestier sur celui des plus-values des particuliers		5 E-3-10 du 25 février 2010
18	Actualisation du barème de l'impôt sur le revenu		5 B-13-10 (BOI n° 22 du 16 février 2010)
22	Régime fiscal du capital versé aux salariés ou anciens salariés des organismes de sécurité sociale des mines pour le rachat de leur droit au logement ou au chauffage	Ne nécessite pas de mesure d'application	
24	Exonération de l'aide et de la prime exceptionnelles versées aux travailleurs privés d'emploi		5 F-11-10 (BOI n° 31 du 10 mars 2010)
26	Assouplissement de la condition d'investissement dont est assortie la réduction d'ISF en faveur des investissements dans les PME	Ne nécessite pas de mesure d'application	
27	Entrée en vigueur du dispositif anti-abus applicable à la réduction d'ISF en faveur des investissements dans les PME	Ne nécessite pas de mesure d'application	
29	Exonération des plus-values résultant de cessions au sein du groupe familial		5 C-4-10 du 16 mars 2010
30	Appréciation du seuil de 15 000 euros ouvrant droit à une exonération de plus-values immobilières en cas de démembrement		8 M-1-10 du 22 avril 2010
37	Aménagement des modalités de modulation de la TGAP sur les déchets ménagers et assimilés	Ne nécessite pas de mesure d'application	
38	Application de la réduction de taux de TGAP aux déchets transférés vers une installation de stockage valorisant plus de 75 % de biogaz	Ne nécessite pas de mesure d'application	
39	Aménagement de la TGAP applicable aux biocarburants produits à partir de matières cellulosiques	Ne nécessite pas de mesure d'application	
80	Prorogation du crédit d'impôt pour les dépenses d'équipement et d'habitation principale des personnes âgées ou handicapées		5 B-14-10 (BOI n° 25 du 22 février 2010)

90	Prorogation pour trois ans du « prêt à 0 % » (PTZ) avec maintien du doublement jusqu'au 30 juin 2010	décret n° 2009-1691 du 30 décembre 2009	
92	Prorogation du crédit d'impôt au titre des dépenses de remplacement pour congé des exploitants agricoles	Ne nécessite pas de mesure d'application	
93	Accélération de la montée en puissance du malus automobile à compter de 2011	Ne nécessite pas de mesure d'application	
96	Modulation des exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties dans les zones couvertes par un plan de prévention des risques technologiques		6 C-3-10 (BOI N° 46 du 28 avril 2010)
98	Introduction d'un délai supplémentaire pour ajuster le régime de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères après la fusion d'EPCI		Circulaire n° IOC B 1004099 C du 23 février 2010
100	Imposition des indemnités de départ volontaire à la retraite	Ne nécessite pas de mesure d'application	
103	Ajustement du plafond de ressources conditionnant le bénéfice du taux réduit de TVA pour certaines opérations d'accession sociale à la propriété		8 A-1-10 du 9 février 2010
106	Exonération de taxe hydraulique en faveur des centrales d'énergie frigorifique	Ne nécessite pas de mesure d'application	
Troisième loi de finances rectificative pour 2009			
13	Extension des droits de mutation forfaitaires	Ne nécessite pas de mesure d'application	
14	Exonération de droits de mutation à titre onéreux sur les rachats par les organismes HLM des logements acquis dans le cadre de l'accession sociale à la propriété	Ne nécessite pas de mesure d'application	
16	Levée du secret professionnel entre les ministères financiers et le ministère de l'intérieur	Ne nécessite pas de mesure d'application	
17	Renforcement des échanges d'informations entre l'administration fiscale et les organismes de protection sociale	Ne nécessite pas de mesure d'application	
24	Modification du calendrier déclaratif et de paiement de la TGAP	Ne nécessite pas de mesure d'application	
25	Introduction d'une procédure contradictoire dans le code des douanes	Ne nécessite pas de mesure d'application	
28	Élargissement de l'obligation de dépôt informatique à la déclaration de commissions, courtages, ristournes et honoraires	Ne nécessite pas de mesure d'application	
32	Ajustement de la taxe poids lourds	Ne nécessite pas de mesure d'application	
36	Transposition de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise	Ne nécessite pas de mesure d'application	
37	Harmonisation du délai de reprise prévu en matière de taxe d'habitation et de taxe foncière	Ne nécessite pas de mesure d'application	
38	Application d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés sur les plus-values des entreprises cédant leurs biens à des organismes HLM	Ne nécessite pas de mesure d'application	
40	Condition de cotation applicable aux SIIC		4 H-7-10 du 20 mai 2010
43	Territorialité en matière de cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière		7 D-2-10 du 20 mai 2010
44	Harmonisation de la fiscalité applicable à la construction de logements sociaux en VEFA	Ne nécessite pas de mesure d'application	
45	Report de la date de délibération pour instituer la TEOM		circulaire n° IOC B 1004099 C du 23 février 2010
46	Exonération de la redevance pour utilisation d'une fréquence radioélectrique en faveur des associations de secours	Ne nécessite pas de mesure d'application	
48	Exonération transitoire de taxe foncière sur les propriétés bâties d'un site classé SEVESO	Ne nécessite pas de mesure d'application	

49	Exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties dans les zones couvertes par un plan de prévention des risques miniers	Ne nécessite pas de mesure d'application
51	Prorogation du crédit d'impôt en faveur de la production phonographique	Ne nécessite pas de mesure d'application
59	Suppression des exonérations en faveur des entreprises des pôles de compétitivité	Ne nécessite pas de mesure d'application
60	Report de l'entrée en vigueur des allègements de taxe professionnelle en faveur des ports maritimes	Ne nécessite pas de mesure d'application
61	Prise en compte, pour le calcul du taux de TGAP, de l'incorporation de biocarburants dans le gazole à usage spécifique	Ne nécessite pas de mesure d'application
62	Prorogation de l'exonération en faveur de la création d'entreprises dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire	Ne nécessite pas de mesure d'application
63	Cessibilité de la créance résultant d'un excédent de crédit d'impôt en faveur des entreprises de création de jeux vidéo	Ne nécessite pas de mesure d'application
64	Prorogation d'un an du régime de la réduction d'impôt de 25 % en faveur des entreprises ayant souscrit au capital de certaines entreprises de presse	Ne nécessite pas de mesure d'application
66	Prorogation jusqu'en 2011 du crédit d'impôt en faveur des buralistes	Ne nécessite pas de mesure d'application
68	Transmission universelle de patrimoine réalisée entre deux ou plusieurs établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat	Ne nécessite pas de mesure d'application
69	Transmission universelle de patrimoine réalisée par des organismes de sécurité sociale	Ne nécessite pas de mesure d'application
76	Prorogation du remboursement partiel de TIPP et de TICGN au profit des agriculteurs	Ne nécessite pas de mesure d'application
77	Ventilation du taux de TVA en matière d'offre composite « papier-web » pour les publications de presse	Ne nécessite pas de mesure d'application
79	Instauration d'un mécanisme de taxation d'office en cas d'opposition au contrôle du Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC)	Ne nécessite pas de mesure d'application
80	Report de l'entrée en vigueur d'une formalité en matière de TVA	Ne nécessite pas de mesure d'application
81	Aménagement du régime du droit de passeport pour les navires de plaisance	Ne nécessite pas de mesure d'application
83	Adaptation du régime de la TGAP applicable à la filière « papier »	Ne nécessite pas de mesure d'application
84	Exonération de taxe pour certains organismes faisant appel à des chercheurs ou des universitaires étrangers	Ne nécessite pas de mesure d'application
85	Harmonisation de la réglementation fiscale avec la réglementation comptable	Ne nécessite pas de mesure d'application
86	Aménagement du régime fiscal applicable en cas d'apport d'une exploitation agricole à un GAEC	Ne nécessite pas de mesure d'application
87	Ajustement du régime du crédit d'impôt recherche	Ne nécessite pas de mesure d'application
88	Modification des règles d'exigibilité de la TVA applicables aux sociétés qui commercialisent des papiers de presse	Ne nécessite pas de mesure d'application

Première loi de finances rectificative pour 2010

4	Aménagement du taux de TIPP applicable à l'aquagazole	Ne nécessite pas de mesure d'application
5	Extension de la faculté pour les conseils régionaux d'augmenter la taxe intérieure de consommation sur le gazole et les supercarburants pour financer des projets d'infrastructures de transport	Ne nécessite pas de mesure d'application
6	Aménagement de la taxe sur les employeurs de travailleurs étrangers	Ne nécessite pas de mesure d'application
14	Recouvrement des taxes d'urbanisme	Ne nécessite pas de mesure d'application
17	Assouplissement de l'option pour la TVA des entreprises qui réalisent des opérations bancaires ou financières	Ne nécessite pas de mesure d'application
18	Simplification des régimes d'entrepôts fiscaux	Ne nécessite pas de mesure d'application

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa quatrième séance du mercredi 30 juin 2010, la Commission examine, en application de l'article 145 du Règlement, le présent rapport d'information.

M. Christian Eckert, président. Le rapporteur général, M. Gilles Carrez, va maintenant nous présenter son rapport sur l'application de la loi fiscale qui porte notamment, cette année, sur le plafonnement global des niches relatives à l'impôt sur le revenu, le crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt et la défiscalisation en faveur des biocarburants.

M. Gilles Carrez, rapporteur général. Si j'ai choisi de faire le bilan, dans mon rapport d'information sur l'application de la loi fiscale, des trois réformes fiscales que vous avez citées, monsieur le président, c'est dans la perspective des débats budgétaires de l'automne. Je me réjouis, à cet égard, que la MEC ait présenté devant la commission des Finances, ce matin, son rapport sur le crédit d'impôt-recherche et, il y a un instant, celui sur l'enseignement français à l'étranger : ils se révéleront très utiles lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2011, au cours duquel devront être évaluées et recalibrées un certain nombre de dépenses fiscales.

Comme chaque année, mon rapport comporte, en seconde partie, une analyse des conditions juridiques d'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances.

Les trois sujets traités dans la première partie de mon rapport sont tout à fait d'actualité.

Concernant le premier, le plafonnement global des niches fiscales, il me paraît important de souligner qu'il a été proposé, non pas par le Gouvernement, mais par le Parlement : ce dispositif a été introduit dans la loi de finances pour 2009 par le biais d'un amendement de la commission des Finances, qu'elle avait adopté à l'unanimité, et est le fruit d'un travail réalisé au sein d'une mission réunie spécialement sur le sujet.

Nos propositions comportaient trois étages.

Usant de notre pouvoir de contrôle sur pièces et sur place, Didier Migaud et moi-même nous étions fait communiquer par Bercy, à l'automne 2008, des études très précises sur la défiscalisation au titre de l'impôt sur le revenu. Les résultats avaient été édifiants : non seulement des contribuables pouvaient défiscaliser près d'un million d'euros en recourant à un seul dispositif, mais encore ils pouvaient se loger dans plusieurs niches – on en compte quelque 250 sur l'impôt sur le revenu. Par ailleurs, certaines niches étaient des réductions

d'impôt tandis que d'autres fonctionnaient en mesures d'assiette, avec imputation de déficits sur le revenu imposable. C'est la raison pour laquelle le Conseil constitutionnel avait annulé notre première tentative de plafonnement global de 2006 : il avait déclaré le dispositif illisible car il aurait obligé le contribuable qui aurait souhaité connaître l'effet du plafonnement à reconstituer les montants d'économies d'impôt issues de dispositifs qui diminuaient l'assiette imposable.

Ces trois constats nous ont conduits, premièrement, à plafonner les quatre niches qui ne l'étaient pas – les deux dispositifs outre-mer, le dispositif Malraux et le dispositif concernant les meublés professionnels –, deuxièmement, à transformer certaines niches en réductions d'impôts et, troisièmement, à proposer un plafonnement global.

Si le Gouvernement était d'accord pour plafonner des niches qui ne l'étaient pas et pour transformer certaines d'entre elles en réductions d'impôt, il ne l'était pas du tout pour le plafonnement global de celles-ci. Or, à eux seuls, les aménagements des niches les plus coûteuses ne permettaient pas de mettre fin aux situations d'optimisation fiscale excessive et nous avons fait valoir qu'il était également nécessaire d'introduire un plafonnement global des niches fiscales pour éviter que les contribuables les plus aisés ne s'exonèrent du paiement de tout impôt.

Il m'a paru utile de rappeler l'historique de cette disposition car il sera important de l'avoir en tête lorsque nous examinerons de nouveau la question des niches fiscales en vue d'en réduire certaines, voire de les supprimer.

Dans la loi de finances pour 2009, le plafonnement global des niches fiscales a été établi à 25 000 euros plus 10 % du revenu imposable. Ce montant et ce taux peuvent paraître élevés mais, comme le plafonnement global ne peut pas, en toute logique, être inférieur au plafond d'une niche particulière, il a été fixé au regard du niveau de plafonnement des niches fiscales les plus avantageuses, qui sont celles concernant les investissements productifs neufs en outre-mer régis par l'article 199 *undecies* B du code général des impôts. Un travail approfondi a été réalisé sur la question à l'initiative de Gaël Yanno, qui a abouti à la fixation du plafond global que je viens d'indiquer.

Celui-ci s'est appliqué à l'imposition des revenus de 2009, sans rétroactivité sur ceux de 2008 car cela aurait modifié l'équilibre économique des investissements réalisés.

Nous ne disposons pas de données précises aujourd'hui. Il faudra attendre l'exploitation des déclarations de revenus de 2009 pour disposer d'une analyse fine des effets du plafonnement global.

La somme de 22 millions d'euros, que j'entends citer par nombre de collègues, de tous bords, n'a aucun sens. Elle repose sur des projections fondées sur les investissements des contribuables ayant ouvert droit à réduction d'impôt

sur le revenu au titre des revenus de 2007, donc à une époque où il n'était pas question de plafonnement global.

En pratique, le champ des contribuables concernés est appelé à être nul du fait de l'existence d'un plafond global. Un contribuable qui continuera à défiscaliser à l'excès au point de dépasser le plafond fixé aura une démarche irrationnelle. Il y aura certainement encore de tels contribuables, mais l'objectif du plafonnement global est justement d'obliger les contribuables à changer de comportement et à s'autolimiter.

Il est donc absurde d'espérer un rendement budgétaire du plafonnement global, et encore plus de le qualifier d'inefficace s'il rapporte peu. Il est censé inciter à réduire le recours aux niches pour, par suite, se traduire par une limitation du coût pour l'État.

Il constitue un outil très intéressant dans la mesure où on peut le faire évoluer, ce que nos collègues sénateurs ont fait puisque, dans la loi de finances pour 2010, il a été abaissé respectivement à 20 000 euros plus 8 % du revenu imposable.

Pourquoi avoir adjoint un pourcentage à un montant forfaitaire ? Pour permettre à de très gros revenus d'investir dans des dispositions faisant l'objet d'incitations fiscales. Si, dans chaque niche, il y a un chien qui mord, le mot « niche » ne doit pas pour autant être considéré comme péjoratif. Les dépenses fiscales que représentent les niches ne doivent pas faire oublier leur intérêt économique.

Il faudra probablement encore faire évoluer cet instrument que nous nous sommes donné. C'est un point que nous aurons à examiner à la rentrée mais nous n'aurons peut-être pas un recul suffisant quant à son application. Au regard du « coup de rabot », peut-être faudra-t-il revoir ce plafonnement à nouveau à la baisse.

Lors de notre tentative de mise en place d'un plafond global en 2006, qui s'est soldée par une annulation par le Conseil constitutionnel, le gouvernement de l'époque avait suggéré d'établir une distinction entre les avantages fiscaux « subis », c'est-à-dire ceux attribués en raison de situations subies, comme le handicap, et les avantages fiscaux « choisis », résultant de décisions d'investissement ou du recours à certaines prestations.

M. François Goulard. Le quotient familial se situe entre les deux !

M. le rapporteur général. Mais il est considéré comme un avantage fiscal subi.

Nous avons décidé de ne faire porter le plafonnement global que sur les niches choisies. Cela étant, il existe une niche au regard de l'impôt sur le revenu qui est choisie et qui n'est pas concernée par le plafonnement global : la réduction

d'impôt au titre des dons et du mécénat. Je pense qu'il faudra la soumettre également au « coup de rabot ».

Comme vous le voyez, il était important, même en l'absence de chiffres définitifs, de donner un coup de projecteur sur la question, en vue de la discussion budgétaire de l'automne.

M. Christian Eckert, président. Vous envisagez de ne faire porter le « coup de rabot » que sur les niches que vous qualifiez de choisies et sur les dons et le mécénat, qui ne sont pas concernés par le plafonnement global.

M. le rapporteur général. Tout à fait. J'invite, d'ailleurs, mes collègues à consulter le rapport de notre Commission de juin 2008 car il comporte une réflexion sur les dépenses fiscales à soumettre au plafonnement global.

M. François Goulard. Connaît-on le coût réel des niches ? C'est une donnée essentielle pour prendre une décision. Si, comme l'a souligné le rapporteur général, les dépenses fiscales ne sont pas inutiles et sont même en général au service de causes louables, il importe, sur les plans économique et culturel, d'évaluer leur efficacité en fonction de leur coût afin de déterminer leur intérêt réel. Or j'ai le sentiment que nous ne disposons pas de toute l'information nécessaire à ce sujet.

L'impôt a pour but de financer le budget de l'État et doit être supporté, suivant le vieux principe de 1789, à raison des facultés des contribuables. Or, depuis plusieurs années, on veut en faire un outil à tout faire, une sorte de couteau suisse. C'est une erreur, dont il faut revenir progressivement. Le plafonnement global me paraît, à cet égard, un bon instrument car il permet de diminuer progressivement et sans trop de douleur l'intérêt de chaque niche, si bien qu'on rencontrera moins d'opposition lorsqu'on voudra en supprimer un certain nombre. C'est une méthode relativement douce pour piloter ce qui constitue un axe fort de la politique fiscale.

Enfin, il existe aussi des niches fiscales pour les entreprises. Ne pouvant aborder ce sujet aujourd'hui, je me bornerai à citer deux exemples qui montrent leur importance.

M'étonnant du montant du don fait par une petite entreprise à un club sportif de ma ville, je me renseigne sur les raisons d'un tel geste et j'apprends que la somme versée correspond au plafond que le patron de la petite entreprise pouvait déduire de son impôt.

Le mécénat des entreprises dans le domaine sportif prend des proportions démesurées. Même si nous aimons tous le sport, il n'y a pas de raison que l'État soit privé de ressources d'un tel montant !

Autre exemple : des résultats obtenus à l'étranger ne sont pas imposés en France au motif que l'impôt est réputé être payé dans le pays de résidence. Or cette règle est appliquée même lorsqu'il n'y a pas d'imposition dans ledit pays.

Le régime fiscal de l'impôt sur les sociétés comporte nombre d'aberrations de ce genre, qui mériteraient également d'être revues.

Nous devons revenir à un impôt égalitaire, payé à des taux raisonnables, sans toutes les échappatoires qui existent aujourd'hui.

M. le rapporteur général. Je partage tout à fait votre analyse. Je citerai un autre exemple : à la suite de l'arrêt *Persche*, rendu par la Cour de justice des Communautés européennes, une entreprise française payant ses impôts en France peut bénéficier d'une réduction d'impôt en France au titre d'un don fait, par exemple, à un club de football de Lisbonne. Il faut donc faire très attention.

Il est effectivement beaucoup plus difficile d'évaluer l'efficacité d'une dépense fiscale que celle d'un crédit budgétaire.

Vous avez très bien perçu l'évolution de l'utilisation du plafonnement global dans l'avenir qui vise à définir un seuil de défiscalisation acceptable au regard des revenus dont dispose le contribuable. Depuis une quinzaine d'années, on a, en effet, perdu de vue la fonction première de l'impôt, qui est, au sens de la Déclaration des droits de l'homme, de couvrir les charges communes. L'image du couteau suisse que vous avez utilisée convient parfaitement, et tout cela mérite une réflexion de fond.

Deuxième sujet traité dans le rapport : le crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt, dont nous pouvons commencer à dresser un bilan.

L'application de la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, dite loi TEPA, dont j'ai eu l'honneur d'être le rapporteur, rencontre plusieurs problèmes.

Premièrement, le crédit d'impôt n'est pas considéré comme un apport personnel ou un revenu. Les établissements publics n'en tiennent pas compte pour octroyer les prêts. Comme il est perçu avec un décalage – quatre ou cinq ans après l'acquisition du logement –, l'acquéreur a beaucoup de mal à mesurer son impact.

Il est vrai qu'en prenant à sa charge une fraction des intérêts, l'État redonne du revenu disponible au propriétaire et lui procure une petite bouffée d'oxygène. Mais, alors que la mesure était présentée au départ comme devant favoriser l'accession à la propriété, elle s'assimile, en fait, à une mesure de pouvoir d'achat. Pourtant, ce que nous voulons vraiment favoriser, c'est l'accession à la propriété.

Deuxièmement, le dispositif est d'autant plus efficace que le montant des intérêts est élevé. Et ces derniers sont d'autant plus importants que le prix du

logement est haut ou que le remboursement du prêt comporte un maximum d'intérêts au début, si bien que plus de 20 % des bénéficiaires du crédit d'impôt appartiennent aux 10 % des foyers fiscaux disposant du revenu fiscal de référence (RFR) le plus élevé.

Dans mon rapport relatif à la loi de finances de cette année, j'ai dressé un tableau indiquant l'évolution en fonction du revenu fiscal d'une part du prêt à taux zéro (PTZ) et, d'autre part, du crédit d'impôt TEPA pour les ménages bénéficiant d'un PTZ. La comparaison des deux courbes est intéressante : on y voit que le PTZ joue d'autant plus que le RFR est moins élevé, alors que c'est l'inverse pour le crédit d'impôt TEPA, et que les deux courbes se croisent donc en leur centre.

Nous devons revenir à l'idée de base du dispositif TEPA, à savoir donner à tous les Français un petit coup de pouce pour leur permettre d'accéder à la propriété : un gros effort était consenti en faveur du locatif social ; le PTZ avait été mis en place, sous condition de ressources ; on a cherché à créer un dispositif universel.

Or le contexte économique et budgétaire d'aujourd'hui n'étant plus celui de 2007, nous sommes conduits à revoir ce dispositif, d'autant que les coûts sont en train d'évoluer d'une manière exponentielle : ils sont passés de 900 millions d'euros en 2008 à 1 milliard en 2009 et à 1,5 milliard en 2010, et le dispositif atteindra son régime de croisière en 2013 avec un coût se situant entre 2,7 et 3 milliards. Par comparaison, le PTZ se monte à 900 millions en 2010 et à 1,1 milliard en 2011 après impôts, et l'épargne logement, à 1,8 milliard (dont 600 millions de dépense fiscale).

Pour ouvrir le débat, Michel Piron, membre de la Commission des affaires économiques, et moi-même avons déposé, lors de l'examen de la seconde partie du projet de loi de finances pour 2010, un amendement « créatif », par lequel nous proposons de remplacer le dispositif TEPA par une sorte de PTZ *bis* : l'État prendrait à sa charge, non plus une fraction des intérêts versés par les propriétaires au titre des cinq années suivant l'acquisition de leur résidence principale, mais le montant des intérêts non versés par le ménage emprunteur au titre d'un prêt à taux zéro qui viendrait s'ajouter au PTZ, et qui compterait dans le plan de financement.

Notre proposition a rencontré un certain succès, ce qui prouve qu'il est faux de dire que le Parlement n'est pas écouté. Encore faut-il qu'il fasse des propositions. Quand il étudie les sujets en amont, comme cela a été le cas pour le crédit d'impôt TEPA et le plafonnement global, et comme cela a été fait sur le crédit d'impôt recherche et l'enseignement français à l'étranger par la MEC, qui est venue nous présenter ses travaux aujourd'hui, ses propositions sont prises en compte.

Le ministre du logement s'est saisi de l'idée et a travaillé sur le sujet. Un dispositif devrait être proposé dans le projet de loi de finances pour 2011. Nous pourrions alors procéder à des ajustements car plusieurs pistes méritent d'être

étudiées : restreindre le dispositif à la primo-accession ; mettre le dispositif sous condition de ressources à des niveaux plus élevés que le PTZ actuel et affecter l'économie ainsi dégagée à la revalorisation des montants du PTZ ; revaloriser le PTZ actuel tout en maintenant un dispositif universel ciblé sur le neuf.

Les curseurs ne sont pas fixés, mais les bases de la réforme ont été posées par le Parlement, par le biais de l'amendement que nous avons déposé au mois de novembre dernier.

Nous sommes obligés d'agir. En effet, même si nous mettons fin au crédit d'impôt TEPA au 31 décembre 2010, comme il se déroule sur cinq ans, son coût restera à 2 milliards d'euros en 2011 et 2012. La mise en place d'un nouveau dispositif risque d'entraîner un petit surcoût que nous cherchons à traiter. Le ministère doit nous faire des propositions à ce sujet, lesquelles font actuellement l'objet d'arbitrages.

Le crédit d'impôt TEPA est d'application très large puisque le nombre de nouveaux bénéficiaires s'est élevé à 594 000 en 2009.

M. Christian Eckert, président. Il serait intéressant, pour évaluer le coût du dispositif, de faire un tri entre l'effet d'aubaine et l'effet incitatif de celui-ci. Il ressort, en effet, de ce que vous avez dit qu'une partie des personnes qui en ont bénéficié auraient accédé à la propriété sans cette mesure fiscale.

M. François Goulard. Dans le domaine du logement, les variations continues de la législation concernant les dispositifs Robien, Borloo ou Scellier sont très préjudiciables. Ce secteur est à la fois très dépendant et en permanence ballotté au gré des initiatives gouvernementales et parlementaires.

J'ai acheté quelques appartements dans ma vie. À plusieurs reprises, les intérêts d'emprunt ont été déductibles des impôts, mais j'ai toujours raté les moments où ils l'étaient. Et je ne dois pas être le seul dans ce cas. Pour beaucoup de personnes, ces déductions ne sont pas du tout incitatives.

Ces aides sont, par contre, déterminantes pour les personnes aux revenus modestes. Sans elles, celles-ci ne peuvent espérer accéder à la propriété. Que des personnes aux revenus plus élevés n'accèdent pas tout de suite à la propriété, ce n'est pas grave car elles pourront le faire plus tard. Mais il est important d'aider celles dont les revenus sont trop justes pour leur permettre d'acquérir un logement, car l'achat d'un logement consolide considérablement leur situation économique.

M. le rapporteur général. Je partage, là encore, tout à fait votre analyse.

M. Benoist Apparu et son équipe, que j'ai rencontrés il y a quelques jours, m'ont indiqué qu'ils s'orientaient, non pas exactement vers un PTZ supplémentaire, mais vers une unification des outils à travers un renforcement du PTZ.

Or le PTZ est maintenant complètement maîtrisé. Il est compté comme un apport personnel ou un revenu et les banques le gèrent correctement, au point qu'on pourrait même espérer une petite baisse de leur rémunération.

Ses effets sont très positifs, même si l'essentiel des acquisitions de maisons individuelles, qui représentent le rêve des Français, se fait en zone C, et un peu en zone B. En dépit de cette limite, les personnes qui concrétisent leur rêve d'acquisition de logement acquièrent, comme vous l'avez souligné, une vraie sécurité.

M. Christian Eckert, président. Un bilan a-t-il été dressé du pass-foncier ?

M. le rapporteur général. Oui, puisqu'il expire à la fin de l'année. Ce bilan nous sera transmis. La TVA à 5,5 % en est un élément essentiel.

Le troisième sujet traité dans le rapport est la défiscalisation en faveur des biocarburants – qui est un sujet éminemment difficile.

Les biocarburants bénéficient, depuis une dizaine d'années, de très fortes exonérations. Le montant de celles-ci a été réduit plusieurs fois, la dernière dans la loi de finances pour 2009, et leur extinction est prévue à partir de 2012. Mais elles représenteront encore 480 millions d'euros en 2011.

Après avoir été justifiée par la réduction des émissions de gaz à effet de serre, l'indépendance énergétique et le nouveau débouché pour les agriculteurs qu'offrait cette nouvelle filière, la défiscalisation des biocarburants est aujourd'hui remise en cause du fait de l'impact de la production de ces derniers sur l'affectation des sols : destruction de la forêt tropicale, des prairies et des productions agricoles destinées à l'alimentation.

Mais la raison principale pour laquelle une défiscalisation des biocarburants ne semble plus nécessaire est qu'il existe aujourd'hui une véritable organisation industrielle de la production dans ce secteur, s'articulant, selon les différents produits – biogazole ou autres –, sur de véritables oligopoles. Les agréments ont été multipliés par 14 en l'espace de quelques années. L'engouement pour les biocarburants est à la hauteur de celui pour le photovoltaïque, dont le nombre de dossiers est passé en quatre ans, comme nous le rappelait dernièrement M. Jean-Louis Borloo, d'une douzaine par mois à un peu plus de 1 000 par jour. C'est pourquoi il importe de nous interroger sur le bien-fondé du maintien des défiscalisations dont bénéficient les biocarburants.

Les surcoûts liés à leur production n'ont jamais été prouvés. Or les dispositifs d'incitation mis en place autour des biocarburants, en dehors des exonérations dont je viens de parler, sont devenus très puissants, notamment la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) due par les distributeurs de carburants dès lors qu'ils ne distribuent pas un certain volume de biocarburants.

Il s'agit d'un sujet très sensible, qui a donné lieu à un affrontement lors de l'examen de la première partie du projet de loi de finances pour 2010, lorsqu'il a été question d'exonérer les biocarburants de la taxe carbone, dont M. Éric Woerth est sorti vaincu, malgré les efforts de Didier Migaud et de moi-même.

M. François Goulard. Même si certains objectifs environnementaux revêtent une importance capitale, il ne faut pas pour autant faire n'importe quoi. On surpaye à l'évidence aujourd'hui des formes d'énergie par rapport à d'autres, qui sont tout aussi propres, et l'on crée une économie totalement artificielle.

Contrairement à ce qu'on lit couramment, un biocarburant est un émetteur de gaz à effet de serre.

Le raisonnement selon lequel le fait qu'il soit produit à partir de matières premières agricoles entraîne une absorption plus grande du CO₂ est spécieux car toute autre plantation entraînerait le même résultat.

Quant à penser que le fait de brûler des hydrocarbures fossiles ou des biocarburants donne des résultats différents, c'est méconnaître la chimie la plus élémentaire. Dans les deux cas, l'hydrogène et le carbone se séparent et donnent respectivement avec l'oxygène de l'air de l'eau et du gaz carbonique, donc un gaz à effet de serre. Il existe ensuite des variantes suivant les procédés de fabrication. Mais il n'y a là rien de révolutionnaire.

Il est vrai que le biocarburant constitue un carburant de substitution, que nous serons très contents de trouver, après l'épuisement des ressources fossiles, pour faire voler les avions – on n'a pas encore trouvé le moyen de faire voler un avion avec du photovoltaïque.

Cela étant, nous sommes maintenant en présence d'un lobby agricole, qui s'est constitué à partir des avantages fiscaux accordés. Il n'est pas recommandable de mettre fin brutalement aux conditions économiques qui ont permis l'essor d'une filière, compte tenu des investissements réalisés. Mais une extinction progressive de celles-ci me paraît la mesure la plus sage car on ne va pas continuer à dépenser de l'argent pour une chose qui s'imposera d'elle-même pour des raisons strictement économiques.

M. le rapporteur général. Il faut laisser agir l'offre et la demande !

M. Christian Eckert, président. Monsieur le rapporteur général, nous vous remercions.

La Commission autorise la publication du présent rapport d'information.

*

* *