

Loi de finances pour 2011

1 > 5

La loi de finances pour 2011 a été adoptée définitivement le 15 décembre 2010.

Elle a fait l'objet d'un recours devant le Conseil constitutionnel.

Sans attendre la publication de la loi au Journal officiel, nous commentons dans ce Dossier les mesures fiscales et sociales qui intéressent les entreprises et les particuliers.

Nous reviendrons, le cas échéant, dans notre prochain Feuilleton hebdomadaire consacré aux commentaires de la 4^e loi de finances rectificative pour 2010 sur les dispositions qui seraient invalidées par le Conseil constitutionnel.

Sauf lorsque les dispositions fiscales comportent une date d'entrée en vigueur particulière, la loi de finances pour 2011 s'applique :

- à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2010 et des années suivantes ;
- à l'impôt sur les sociétés, pour le résultat des exercices clos à partir du 31 décembre 2010 ;
- pour les autres dispositions fiscales, à partir du 1^{er} janvier 2011.

→ **Fiscalité des particuliers et du patrimoine > 1**

→ **Fiscalité des entreprises > 2**

→ **CFE, CVAE et autres impôts locaux > 3**

→ **Mesures fiscales diverses > 4**

→ **Mesures sociales > 5**



Loi de finances pour 2011

Fiscalité des particuliers et du patrimoine

P. 9

Calcul de l'IR

Barème de l'IR 2010	
et revalorisations associées	1-1
Majoration du quotient familial des personnes seules sans enfants à charge	1-7
Imposition des couples qui se constituent ou se séparent	1-10

Imposition des placements et du patrimoine

Prélèvement libératoire de 19 % sur les produits des placements à revenu fixe	1-18
Imposition des dividendes	1-19
Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux	1-21
Plus-values immobilières	1-26
Hausse des prélèvements sociaux	1-29
Prélèvements sociaux sur les contrats d'assurance-vie multisupports	1-31
Régime des titres de carried interest	1-38

Salaires, pensions et rentes

Indemnités de rupture versées dans le cadre d'un accord de GPEC	1-41
Taxation des indemnités pour préjudice moral	1-42
Médaillés olympiques	1-43
Régime fiscal de la rémunération des agents sportifs	1-44
Imposition des pensions de retraite versées à certains élus locaux	1-45

Réduction de 10 % sur les niches fiscales

Réduction à compter de l'imposition des revenus de 2011	1-46
Modalités de calcul de la réduction de 10 %	1-50

Recentrage de la réduction d'IR pour souscription au capital de PME ou dans des fonds

Souscriptions au capital de PME et de parts de FCPI et de FIP	1-56
Souscription directe au capital d'une PME	1-57
Souscriptions via une holding non animatrice	1-66
Souscription au capital d'une petite entreprise	1-69

Mesures anti-abus en cas de remboursement des apports	1-70
Souscription de parts de FCPI et de FIP	1-73
Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux	1-77
Réglementation communautaire	1-78

Autres réductions et crédits d'impôt

Aménagements du crédit d'impôt pour économies d'énergie dans les logements	1-80
Crédit d'impôt pour dépenses d'équipement des logements en faveur des personnes	1-83
Fin anticipée de réductions et de crédits d'impôt	1-89
Nouvelle baisse du plafonnement global des niches fiscales	1-93

Barème de l'ISF 2011

	1-96
--	------

Réductions d'ISF pour investissements

Modification des taux et plafonds	1-97
Conditions à remplir par la société cible et la holding	1-98
Autres mesures communes aux réductions d'IS et d'ISF	1-100
Investissement via des fonds d'investissement	1-102
Obligations des sociétés et des fonds	1-111

Réduction d'ISF pour dons

	1-115
--	-------

Bouclier fiscal

Neutralisation des augmentations d'impôt	1-116
Revenus pris en compte	1-117

Tarifs et abattements des donations et successions

	1-120
--	-------

Fiscalité des entreprises P. 51

Revalorisation de seuils et limites

	2-1
--	-----

Charges déductibles

Véhicules de tourisme homologués N1	2-2
Entrée en vigueur de la limitation de la déduction	2-3

Régimes d'exonération des bénéfés

Entreprises nouvelles	2-4
Allégement dans les zones rurales	2-6

Aménagement du régime des sociétés mères et filiales

Suppression du plafonnement des charges	2-17
Perte du régime mère-fille en cas d'échange de titres	2-18
Intégration fiscale : cession des titres dans les 2 ans	2-19

Brevets et inventions : régime des redevances et des plus-values de cession

Rappel du régime actuel	2-20
Opérations réalisées entre entreprises liées	2-21
Sous-concession du brevet ou de l'invention	2-23
Perfectionnements apportés au brevet	2-24

Cession de titres de participation entre entreprises liées

Rappel des pratiques actuelles	2-25
Nouveau régime d'imposition en présence de liens de dépendance entre cédant et cessionnaire	2-26

Extension du régime de sous-capitalisation aux prêts garantis

Présentation générale	2-30
Opérations de financement concernées	2-31
Garanties concernées	2-33
Intérêts concernés	2-34
Conséquences sur les critères de sous-capitalisation	2-35

Limitation de l'imputation des crédits d'impôt étrangers

Rappel des règles actuelles	2-37
Aménagement de la règle du butoir	2-38

Aménagement du crédit d'impôt recherche (CIR)

CIR 2010 : remboursement immédiat de la créance pour les PME	2-41
Modifications de l'assiette du CIR à compter de 2011	2-42
Taux du CIR à compter de 2011	2-45
Contrôle du CIR	2-47

Prorogation et aménagement des autres crédits d'impôt

Crédit d'impôt intéressement	2-49
Crédit d'impôt « métiers d'art »	2-52

Crédit d'impôt pour congés des agriculteurs	2-53
Crédit d'impôt pour agriculture biologique	2-54
Crédit d'impôt prêt à taux zéro	2-57

IFA et régimes particuliers

L'IFA devra être acquittée jusqu'en 2013	2-58
Prorogation de l'étalement des plus-values de cession-bail d'immeubles jusqu'en 2012	2-59
Entreprises de presse	2-60
Souscription au capital de sociétés d'approvisionnement en électricité	2-62
Fin de la provision pour reconstitution de gisements	2-63
Régime fiscal des mutuelles et organismes d'assurances	2-64
Réserve de capitalisation des entreprises d'assurances	2-65

Taux de TVA

Taux réduit de 5,5 % pour le livre numérique	2-68
Services de télévision et services électroniques	2-70
Aires d'accueil des gens du voyage	2-76

CFE, CVAE et autres impôts locaux P. 81**Cotisation foncière des entreprises (CFE)**

Location nue d'immeubles réputée professionnelle	3-1
Personnes redevables de la CFE	3-6
Exonération de CFE des auto-entrepreneurs	3-8
Valeur locative plancher	3-10
Lieu d'imposition des activités de remplacement	3-13
Cotisation minimum de CFE	3-14
Paiement de la CFE	3-17

Exonérations temporaires

Plafonnement des exonérations	3-19
Exonération des librairies indépendantes et en ZRD : portée des délibérations prises en 2009	3-21

Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

Consolidation du chiffre d'affaires pour le calcul de la CVAE	3-22
Redevable de la CVAE	3-28
Période de référence de la CVAE	3-29
Calcul de la valeur ajoutée	3-30
Déclarations pour la CVAE	3-33

Lieu d'imposition à la CVAE	3-37
Réclamation et contentieux, sanctions	3-41

Dégrèvements de CET

Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée	3-43
Dégrèvement temporaire pour écrêtement des pertes	3-44

Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux et autres impôts locaux

IFER	3-45
Autres mesures concernant les impôts locaux des entreprises	3-52
Taxe d'habitation	3-56
Exonération de taxe foncière sur les propriétés agricoles	3-58

Mesures fiscales diverses

P. 100

Taxe sur les véhicules : voitures immatriculées dans la « catégorie N1 »

Vide juridique résultant de la réglementation « N1 »	4-1
Nouvelle définition des véhicules soumis à la taxe sur les véhicules des sociétés	4-2
Adaptation corrélative des taxes additionnelles sur les véhicules les plus polluants	4-3
Amortissement et loyers des véhicules pris en crédit-bail	4-4
Entrée en vigueur	4-5

Outre-mer : aménagements des régimes d'aide fiscale à l'investissement

Exclusion des sociétés en participation	4-6
Investissements portant sur des installations de production d'électricité solaire	4-7
Véhicules de tourisme	4-10
Impact de la réduction globale de 10 %	4-11
Logement social	4-17
Procédure de contrôle de la défiscalisation	4-19
Obligations des conseils en défiscalisation	4-20

Taxes diverses et droit de timbre

Taxe sur les services de publicité en ligne	4-23
Contribution à l'audiovisuel public	4-24
Taxe générale sur les activités polluantes	4-25

Taxe sur les conventions d'assurance	4-27
Droit de timbre	4-28

Bilan du contrôle fiscal des filiales étrangères

4-30

Mesures sociales

P. 111

Exonérations supprimées

Hôtels-café-restaurants : suppression de la réduction forfaitaire repas	5-1
Fin des exonérations spécifiques aux départs volontaires dans le cadre de la GPEC	5-2
Contrats initiative-emploi antérieurs à 2002	5-3
Services à la personne	5-4
Saisonniers agricoles	5-6
Particuliers employeurs : suppression de l'abattement de 15 points	5-7

Exonérations maintenues ou réduites

Jeunes entreprises innovantes	5-8
Organismes d'intérêt général ayant leur siège en ZRR	5-10

Mesures relatives aux taxes et contributions

Contribution FNAL	5-11
Formation professionnelle des auto-entrepreneurs	5-13
Retraites « chapeau » : modification de la contribution à la charge du bénéficiaire	5-18

Dispositifs « LME » de lissage des effets de seuils

Reconduction pour les seuils atteints ou franchis en 2011	5-20
Charges patronales et exonérations concernées	5-21

Mesures diverses

Prolongation du contrat de transition professionnelle	5-22
CAE dans les ateliers et les chantiers d'insertion : aide majorée pendant encore un an	5-23
Travailleurs étrangers	5-24
Handicap : transfert de compétences à l'AGEFIPH	5-27
Création d'un contrat d'accompagnement renforcé	5-28
Antilles : dispositif d'apurement pour les employeurs du secteur hôtelier	5-31

Fiscalité des particuliers et du patrimoine

1

Nous commentons dans cet article les mesures de la loi de finances pour 2011 relatives à la fiscalité des particuliers et de leur patrimoine.

Loi de finances à paraître

L'essentiel

- ✓ Les tranches du barème sont relevées de la hausse moyenne des prix hors tabac pour 2010, soit 1,5 %. / **1-1**
- ✓ Le taux marginal d'imposition est porté à 41 % dès l'imposition des revenus de 2010. / **1-1 et 1-116**
- ✓ Le dispositif transitoire de majoration de quotient familial accordé aux personnes seules sans enfant à charge est prorogé jusqu'en 2012. / **1-7**
- ✓ Le crédit d'impôt sur les dividendes de 115 € ou 230 € est supprimé dès l'imposition des revenus de 2010. / **1-19**
- ✓ Les produits du compartiment euro des contrats d'assurance-vie multisupports sont imposés aux prélèvements sociaux dès leur inscription annuelle en compte. Cette mesure s'applique aux intérêts inscrits en compte dès le 1^{er} juillet 2011. / **1-31**
- ✓ Les conditions d'application des réductions d'IR et d'ISF pour souscription au capital de PME ou dans des fonds sont fortement encadrées. / **1-56 et 1-97**
- ✓ Il est mis fin au crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale. / **1-89**
- ✓ La réduction d'IR pour acquisition d'un logement dans le cadre de l'investissement dans l'immobilier de loisirs est supprimée dès le 1^{er} janvier 2011. / **1-90**
- ✓ Pour les dépenses payées à compter de 2011, la plupart des réductions et crédits d'impôt visés par le plafonnement global des niches fiscales est diminuée de 10 %. Cette réduction prend la forme d'une diminution des taux et des plafonds d'imputation. / **1-46**
- ✓ À compter de l'imposition des revenus de 2011, l'année du mariage ou de la conclusion d'un Pacs, les couples sont soumis à une imposition commune, sauf option pour une déclaration séparée des revenus. / **1-10**
- ✓ Le taux du prélèvement libératoire sur les produits de placement et les dividendes est porté à 19 % à compter de 2011. Les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux réalisées à compter de 2011 sont imposées dès le premier euro de cession au taux de 19 %. / **1-18, 1-20, 1-21 et 1-26**
- ✓ Les plus-values immobilières réalisées à compter de 2011 sont imposées à 19 %.



→ **Calcul de l'IR**

Barème de l'IR 2010 et revalorisations associées

Barème d'imposition des revenus de 2010

1-1 Les tranches du barème sont relevées de la hausse moyenne des prix hors tabac pour 2010, soit 1,5 % (loi art. 2 ; CGI art. 197-I-1 modifié) et le taux marginal d'imposition est porté à 41 % (loi art. 6 ; CGI art. 197-I-1, dernier al. modifié).

BARÈME DE L'IMPÔT ET FORMULE DE CALCUL			
Barème pour les revenus 2010		Calcul de l'impôt brut	
Tranches (1)	Taux	Quotient R/N (1)	Impôt brut (2)
Jusqu'à 5963 €	0 %	Jusqu'à 5963 €	—
De 5964 € à 11 896 €	5,5 %	De 5964 € à 11 896 €	$(R \times 0,055) - (327,97 \times N)$
De 11 897 € à 26 420 €	14 %	De 11 897 € à 26 420 €	$(R \times 0,14) - (1 339,13 \times N)$
De 26 421 € à 70 830 €	30 %	De 26 421 € à 70 830 €	$(R \times 0,30) - (5 566,33 \times N)$
Plus de 70 830 €	41 %	Plus de 70 830 €	$(R \times 0,41) - (13 357,63 \times N)$

(1) Pour une part de quotient familial.

(2) Dans cette formule simplifiée habituellement retenue par l'administration mais calculée par nos soins, R représente le revenu imposable et N le nombre de parts. Mais, pour bon nombre de contribuables, cette formule simplifiée ne sera pas suffisante pour obtenir le montant brut de l'impôt sur le revenu puisqu'elle ne prend en compte ni la décade réservée aux personnes les plus modestes (voir § 1-6), ni le plafonnement des effets du quotient familial (voir §§ 1-3 et 1-4). Les formules de calcul direct ont été publiées dans un précédent Feuilleton hebdomadaire (voir FH 3376, tableaux sous le § 4-3).

Revalorisation des seuils, plafonds ou abattements

1-2 Pour le calcul du montant imposable des revenus ou de l'impôt, certains seuils et limites sont revalorisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème d'imposition. Ces seuils et limites (indiqués en caractère vert dans le tableau ci-après) sont fixés comme suit pour l'imposition des revenus de 2010 (pour l'ISF 2011 et les droits de mutation à titre gratuit, voir §§ 1-96 et 1-120 ; pour les entreprises, voir § 2-1). Les seuils et limites en vigueur pour la prime pour l'emploi ne sont pas revalorisés.

REVALORISATION DES SEUILS ET LIMITES (1)		
	Seuils 2010	Rappel 2009
Déduction forfaitaire de 10 % sur les salaires (CGI art. 83-3°)		
Plafond :	14 157 €	13 948 €
Minimum (cas général) :	421 €	415 €
(demandeurs d'emploi)	924 €	910 €
Abattement de 10 % sur les pensions et retraites (CGI art. 158-5 a)		
Plafond	3 660 €	3 606 €
Minimum	374 €	368 €
Abattement sur le revenu imposable des personnes âgées ou invalides (CGI art. 157 bis)	2 312 €	2 276 €
si le revenu global n'excède pas	14 220 €	14 010 €
ou	1 156 €	1 138 €
si le revenu global est compris entre	14 220 €	14 010 €
et	22 930 €	22 590 €
Plafond des frais d'accueil des personnes âgées et frais d'entretien (nourriture et logement) d'un ascendant ou d'un descendant (CGI art. 156-II-2° ter)	3 359 €	3 309 €
Plafond d'imputation des déficits agricoles (CGI art. 156-I-1°)	106 225 €	104 655 €

REVALORISATION DES SEUILS ET LIMITES (1)		
	Seuils 2011	Rappel 2010
Seuil de paiement des acomptes provisionnels (CGI art. 1664-1)	342 €	337 €
Dons aux associations d'aide aux personnes en difficulté (plafond pour la réduction d'impôt de 75 %) (CGI art. 200-1 ter)	521 €	513 €
Seuil d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (CGI art. 150-0 A)	Sans objet (voir § 1-21)	25830 €
Exonération des titres-restaurant (CGI art. 81-19°)	5,29 €	5,21 €

(1) Calculs effectués par nos soins sous réserve des arrondis qui seront retenus par l'administration.

Quotient familial : plafonnement de l'avantage en impôt

1-3 Plafonnement général

Pour toute demi-part qui s'ajoute, en principe, à 1 part si le contribuable est célibataire, divorcé, séparé ou veuf, ou à 2 parts s'il est marié (ou pacsé) et soumis à imposition commune, l'allègement d'impôt résultant de l'application du quotient familial ne peut pas excéder une limite revalorisée chaque année par la loi de finances (CGI art. 197-I-2 ; voir « Impôt sur le revenu », RF 1007, § 2904).

Pour l'imposition des revenus de 2010, cette limite est fixée à :

- 2 336 € (au lieu de 2 301) pour chaque demi-part. Pour les personnes divorcées ou séparées, cette limite est divisée par 2, soit 1 168 €, pour chaque quart de part au titre des enfants dont la charge est également répartie entre les parents (voir RF 1007, § 1237) ;
- 4 040 € (au lieu de 3 980) pour la part correspondant au premier enfant, ou à 2 020 € pour la demi-part correspondant à chacun des 2 premiers enfants, à charge des contribuables célibataires, divorcés ou séparés qui élèvent seuls leurs enfants (voir RF 1007, § 1220).

1-4 Plafonnements spécifiques

Sont fixés également, pour l'imposition des revenus de 2010, à (CGI art. 197-2 modifié) :

- 661 € (au lieu de 651), la réduction d'impôt à laquelle donne droit toute demi-part plafonnée à 2 336 € et accordée en raison d'une situation particulière (invalidité, notamment) (voir RF 1007, § 2907 1°, 2°, 4° et 5°). Pour ces personnes, l'avantage total en impôt est donc porté à 2 997 € par demi-part. Si ces personnes sont divorcées ou séparées, la réduction d'impôt est égale à 330,50 € par quart de part plafonné à 1 168 € (voir § 1-3) et l'avantage total en impôt est porté à 1 498,50 € ;
- 897 € (au lieu de 884), le plafond de l'allègement d'impôt résultant de la demi-part supplémentaire dont bénéficient les contribuables célibataires, divorcés, séparés ou veufs qui, vivant seuls, n'ont plus aucune personne à charge mais ont supporté, à titre exclusif ou principal, pendant au moins 5 ans au cours desquels ils vivaient seuls la charge d'un ou de plusieurs enfants devenus majeurs ou décédés (voir RF 1007, § 1215).

Les contribuables ayant bénéficié de la demi-part supplémentaire plafonnée à 880 € (ou 2 292 €) pour le calcul de l'impôt sur le revenu de 2008 conservent cet avantage, dans la limite de 680 € pour l'IR 2010 (au lieu de 855 € pour l'IR 2009), sous réserve de vivre effectivement seuls (voir § 1-8) (voir RF 1007, § 1216).

Abattement pour rattachement au foyer des parents des enfants mariés, pacsés ou chargés de famille

- 1-5** Compte tenu de la nouvelle tranche d'imposition à 41 % (voir § 1-1), le montant de l'abattement sur le revenu imposable des parents (CGI art. 196 B ; voir RF 1007, § 1158) est ramené à 5 698 € (au lieu de 5 753) par personne rattachée.

Cet abattement est réduit de moitié lorsque les enfants de la personne rattachée sont réputés être à la charge égale de l'un et l'autre de leurs parents (voir RF 1007, § 1260) ; pour l'imposition des revenus de 2010, il est donc limité à 2 849 € pour chacun de ces enfants.

La pension alimentaire versée à un enfant majeur (CGI art. 156-II-2° ; voir RF 1007, § 1028) peut également être déduite, pour l'imposition des revenus de 2010, dans cette même limite de 5 698 € par enfant.

Décote

1-6 Pour l'imposition des revenus de 2010, le plafond de la décote (CGI art. 197-I-4 ; voir RF 1007, § 2911) est fixé à 439 €.

Si l'impôt brut sur les revenus de 2010 est inférieur à 878 €, l'impôt est donc diminué de la différence entre :

- le plafond de la décote, soit 439 € ;
- et la moitié du montant de cet impôt brut. Ce mécanisme aboutit à annuler l'impôt progressif qui n'excède pas 293 €.

Majoration du quotient familial des personnes seules sans enfants à charge

Le dispositif transitoire de majoration est prorogé jusqu'en 2012

1-7 Lorsqu'ils sont sans personne à charge, les célibataires, divorcés ou veufs, ainsi que les époux séparés faisant l'objet d'une imposition distincte, peuvent, sous certaines conditions, prétendre à une part et demie, au lieu d'une part (CGI art. 195-1 ; BO 5 B-15-10 ; voir RF 1007, §§ 1214 à 1225 ; voir aussi FH 3340, §§ 1-1 à 1-20). Depuis l'imposition des revenus de 2009, cette majoration de quotient familial n'est accordée qu'aux contribuables qui, vivant seuls, ont élevé seuls pendant au moins 5 ans un enfant (BO 5 B-15-10 du 15 février 2010 ; CGI art. 195-1 a, b et e ; voir § 1-9).

Toutefois un dispositif transitoire permet aux contribuables qui ont bénéficié de la majoration d'une demi-part du quotient familial au titre de l'année 2008, mais qui ne satisfont pas aux nouvelles conditions de continuer à en bénéficier s'ils vivent seuls au cours de l'année d'imposition. Initialement prévu jusqu'en 2011, ce dispositif transitoire est prorogé jusqu'en 2012. Cette prorogation entraîne une modification des plafonds de l'avantage fiscal initialement fixés dans le cadre de ce dispositif transitoire (loi art. 4 ; voir § 1-8).

L'amendement voté lors de l'examen par les députés de la première partie du projet de loi de finances qui prévoyait une prorogation de 2 ans n'a pas été retenu (voir FH 3371, §§ 1-3 et 1-4).

Le dispositif transitoire s'applique par conséquent au titre des années d'imposition 2009, 2010, 2011 et 2012 (déclarations d'impôt sur le revenu effectuées en 2010, 2011, 2012 et 2013). À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012 déclarés en 2013, cette mesure transitoire ne trouvera donc plus à s'appliquer.

À compter de l'imposition des revenus 2013, les conditions fixées depuis l'imposition des revenus de 2009 et rappelées au paragraphe 1-9 s'imposeront à tous les contribuables (voir RF 1007, § 1214).

Nouveaux plafonds de l'avantage résultant de la majoration

1-8 La réduction d'impôt résultant de l'application de la majoration de quotient familial ne peut excéder un plafond fixé à (loi art. 4-2°) :

- 680 € pour l'imposition des revenus de 2010 ;
- 400 € pour l'imposition des revenus de 2011 ;
- 120 € au titre de l'imposition des revenus de 2012.

Rappel des conditions d'application de la majoration

1-9 Les contribuables célibataires, divorcés ou veufs sans personne à leur charge bénéficient de la demi-part supplémentaire à la condition :

- a) de vivre seul, d'avoir un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte et d'avoir supporté, à titre exclusif ou principal, la charge de ces enfants pendant au moins 5 années au cours desquelles ils vivaient seuls ;
- b) de vivre seul, d'avoir eu un ou plusieurs enfants qui sont morts, à condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de 16 ans ou soit décédé par suite de faits de guerre et d'avoir supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'un au moins de ces enfants pendant au moins 5 années au cours desquelles ils vivaient seuls ;
- c) de vivre seul et d'avoir adopté un enfant qui a vécu au moins jusqu'à 16 ans. Si l'enfant a été adopté alors qu'il était âgé de plus de 10 ans, il doit avoir été à la charge de l'adoptant comme enfant recueilli depuis l'âge de 10 ans. L'enfant adopté doit avoir été à leur charge exclusive ou principale pendant au moins 5 années au cours desquelles ils vivaient seuls ;
- d) d'être titulaire, soit pour une invalidité de 40 % au moins, soit à titre de veuve, d'une pension prévue par le code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ;
- e) d'être titulaire d'une pension d'invalidité pour accident du travail de 40 % au moins.

Le plafond de l'avantage en impôt résultant de cette demi-part supplémentaire au titre de l'imposition des revenus de 2010 est fixé à 897 € au lieu de 884 € pour 2009 (CGI art. 197-I 2, al. 3 ; voir § 1-5).

Le bénéfice de la demi-part supplémentaire n'est accordé qu'une seule fois, même si le contribuable remplit plus d'une condition.

Imposition des couples qui se constituent ou se séparent

Contribuables mariés ou pacsés : imposition commune ou séparée sur option

1-10 À compter de l'imposition des revenus de 2011, les personnes mariées et les partenaires d'un Pacs sont soumis à une imposition commune pour les revenus dont ils ont disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du Pacs (loi art. 95-I A ; CGI art. 6-5 modifié). Ils peuvent toutefois opter, sauf exceptions, pour le dépôt de deux déclarations (loi art. 95 ; voir §§ 1-11 et 1-12). Cette option est exercée de manière irrévocable dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus (CGI art. 170).

Les règles concernant la souscription des déclarations d'impôt sur le revenu pour les contribuables mariés sont applicables, dans les mêmes conditions, aux partenaires d'un Pacs sans aucune réserve (CGI art. 7).

Il est ainsi mis fin au partage des revenus entre plusieurs déclarations en cas de mariage ou de conclusion d'un Pacs en cours d'année.

Il est toutefois rappelé que, jusqu'à l'imposition des revenus de 2010 comprise, l'année du mariage ou l'année de conclusion du pacte civil de solidarité, trois déclarations doivent en principe être déposées (voir RF 1007, §§ 2517 et 2520).

À compter de l'imposition des revenus de 2011, les modalités déclaratives particulières qui s'appliquent aux partenaires d'un Pacs sont ainsi supprimées (CGI art. 6-8 a et b supprimés). Ces modalités s'appliquent lors de la rupture du Pacs au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage ou lorsque les personnes liées par un Pacs se marient entre elles, et lorsque leur mariage intervient au cours de l'année civile de la rupture du Pacs ou de l'année suivante (voir RF 1007, § 2520).

→ À NOTER

Ces dispositions devraient s'appliquer aux partenariats civils étrangers. Il est rappelé que les personnes liées par un partenariat conclu à l'étranger bénéficient pour le calcul de l'impôt sur le revenu des dispositions prévues en faveur du Pacs (BO 5 B-4-10 ; voir RF 1007, § 1210).

Situations dans lesquelles l'imposition commune s'impose**1-11** **Partenaires qui se marient entre eux**

Lorsque les partenaires liés par un Pacs, conclu au titre d'une année antérieure, se marient entre eux, ils ne peuvent pas opter pour une imposition séparée l'année du mariage.

Il est rappelé que selon les règles actuelles lorsque les personnes liées par un Pacs se marient entre elles, elles sont soumises aux règles d'imposition commune et ne sont donc pas tenues de souscrire trois déclarations l'année de leur mariage (voir RF 1007, § 1273).

→ EXEMPLE

Pour un Pacs conclu en 2011, les partenaires seront soumis à une imposition commune pour les revenus de l'année 2011, sauf option pour le dépôt de deux déclarations.

Si ces mêmes partenaires se marient en 2012, ils seront soumis à une imposition commune sans option possible pour le dépôt de deux déclarations.

1-12 **Imposition commune obligatoire des époux**

Il est rappelé que les époux font l'objet d'impositions distinctes (voir RF 1007, § 2524) :

- lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ;
- lorsque, étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;
- lorsque, en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts.

Pour l'année au titre de laquelle l'une des conditions d'une imposition distincte cesse d'être remplie, les époux font l'objet d'une imposition commune sans option possible pour une imposition séparée des revenus (CGI art. 6-4).

Décès du conjoint ou du partenaire : les règles sont inchangées**1-13** En cas de décès de l'un des conjoints ou partenaires d'un Pacs, l'impôt afférent aux bénéficiaires et revenus non encore taxés est établi au nom des époux ou partenaires (voir RF 1007, §§ 1272 et 1275).

Le conjoint ou le partenaire survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès.

Si le Pacs a été conclu avant l'année du décès, il y a imposition commune des partenaires pour la période allant du 1^{er} janvier de l'année du décès au jour précédant le décès et imposition personnelle du partenaire survivant pour la période allant du jour du décès au 31 décembre de l'année du décès (voir RF 1007, §§ 1272 et 1275).

En revanche, si le Pacs ou le mariage a été conclu l'année du décès, il y a imposition séparée de chacun des époux ou partenaires pour la période allant du 1^{er} janvier au jour précédant la conclusion du Pacs ou le mariage, imposition commune du jour de la conclusion du Pacs ou du jour du mariage à la veille du décès et imposition personnelle du partenaire ou conjoint survivant pour la période allant du jour du décès au 31 décembre.

Séparation, divorce ou rupture du Pacs

- 1-14** À compter de l'imposition des revenus de 2011, il est mis fin au partage des revenus entre plusieurs déclarations en cas de divorce ou de séparation en cours d'année. Ainsi, chacun des époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires d'un Pacs est imposé distinctement :
- l'année de la réalisation de l'une des conditions pour lesquelles les époux font l'objet d'une imposition distincte (voir § 1-12 ; CGI art. 6-4) ;
 - l'année du divorce ou de la dissolution du Pacs.

Il doit porter sur sa déclaration les revenus dont il a personnellement disposé au titre de l'année et, le cas échéant, sa quote-part des revenus communs lui revenant (loi art. 95-I B ; CGI art. 6-6 modifié). À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un Pacs. Il est rappelé que, selon les dispositions en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010 comprise, l'année du divorce, de la séparation ou de la rupture du Pacs (sauf cas particulier) trois déclarations doivent en principe être déposées (voir RF 1007, §§ 1271 et 1274).

Date d'appréciation de la situation matrimoniale et des charges de famille

1-15 Situation matrimoniale

En principe, la situation dont il doit être tenu compte est celle existant au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (CGI art. 196 bis). Toutefois, l'année de réalisation ou de la cessation de l'un ou de plusieurs des événements ou des conditions de l'imposition distincte des époux, l'année du mariage, de la séparation ou du divorce, de la conclusion ou de la dissolution du Pacs, il est tenu compte de la situation au 31 décembre (loi art. 95-III ; CGI art. 196 bis modifié).

Ainsi, les contribuables qui se marient en cours d'année et souscrivent une déclaration commune sont imposés avec 2 parts. En revanche, en cas d'option pour l'imposition séparée, ils sont placés dans la situation des couples faisant l'objet d'une imposition distincte (CGI art. 6-4 ; voir RF 1007, §§ 2524 à 2526), sur la base d'une part chacun.

1-16 Appréciation des charges de famille au 1^{er} janvier ou au 31 décembre

La date d'appréciation des charges de famille pour la détermination du quotient familial demeure inchangée (voir RF 1007, § 1266).

Les charges de famille prises en compte sont celles existant au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. Toutefois, en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, il est fait état de ces charges au 31 décembre de l'année d'imposition ou à la date du décès (CGI art. 196 bis ; voir RF 1007, § 1272).

Exemple de calcul

- 1-17** Les conséquences fiscales du choix sont illustrées par l'exemple ci-après.

→ H Y P O T H È S E

(À l'aide du barème de l'IR 2010)

Mariage en juin 2011

Revenus perçus par Monsieur A en 2011 : 30 000 €

Revenus perçus par Mlle A en 2011 : 24 000 €

Imposition des revenus de 2011

Choix entre :

① Deux déclarations séparées

a) Monsieur A (1 part)

Salaire à déclarer : 30 000 €

Salaire imposable (après déduction de 10 % pour frais professionnels) : 27 000 €

Impôt : 2 534 €

b) Mme A (1 part)

Salaire à déclarer : 24 000 €

Salaire imposable (après déduction de 10 % pour frais professionnels) : 21 600 €

Impôt : 1 685 €

Impôt total : 2 534 + 1 685 = 4 219 €

② Une déclaration commune pour le couple sur toute l'année (2 parts)

Salaire à déclarer : 54 000 € (30 000 + 24 000)

Salaire imposable (après déduction de 10 % pour frais professionnels) : 48 600 €

Impôt du couple : 4 126 €**En l'absence de réforme, la situation aurait été la suivante** (3 déclarations)① Monsieur A du 1^{er} janvier au 30 juin 2011 (1 part)

Revenu à déclarer : 30 000 € / 2 = 15 000 €

Calcul de l'impôt sur 13 500 € (après déduction de 10 % pour frais professionnels)

Impôt : 387 €

② Mme A du 1^{er} janvier au 30 juin 2011 (1 part)

Revenu à déclarer : 24 000 / 2 = 12 000 €

Calcul de l'impôt sur 10 800 € (après déduction de 10 % pour frais professionnels)

Impôt : 0

③ Déclaration commune du 1^{er} juillet au 31 décembre (2 parts)

Calcul de l'impôt sur 13 500 + 10 800 = 24 300 €

Impôt : 647 €

Total de l'impôt dû par le couple : 387 + 647 = 1 034 €**Conclusion** Pour l'imposition des revenus de 2011, il sera plus intéressant de faire une déclaration commune (4 126 € au lieu de 4 219 €).

Mais la réforme est pénalisante par rapport à la situation antérieure (4 126 € au lieu de 1 034 €).

→ **Imposition des placements et du patrimoine****Prélèvement libératoire de 19 %
sur les produits des placements à revenu fixe****1-18** Pour les revenus perçus et les gains et profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011, le taux du prélèvement libératoire sur les revenus des placements à revenu fixe est porté à 19 % au lieu de 18 % (loi art. 6-II et 6-VI-b ; CGI art. 125 A et 125 C modifiés).

Sont ainsi concernés les intérêts et autres revenus mobiliers de même nature, tels que les intérêts des comptes courants d'associés, par exemple (voir RF 1007, § 782).

Impact bouclier fiscal. On se reportera au paragraphe 1-116.

Imposition des dividendes

Fin du crédit d'impôt dès l'IR 2010

1-19 Dès l'imposition des revenus de 2010, le crédit d'impôt sur les dividendes, de source française ou de source étrangère, soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, plafonné annuellement à 230 € pour les couples et à 115 € pour les contribuables seuls (CGI art. 200 septies ; voir RF 1007, § 631), est supprimé (loi art. 7 ; CGI art. 200 septies abrogé).

Il cesse également de s'appliquer aux revenus exonérés d'impôt sur le revenu dans le plan d'épargne en actions (voir RF 1007, § 631).

À compter de l'imposition des revenus de 2010, les dividendes sont donc imposés :

- soit au prélèvement libératoire (sans abattement) ;
- soit au barème progressif après l'abattement de 40 % et l'abattement annuel de 1 525 € (contribuables seuls) ou 3 050 € (couples) (voir RF 1007, §§ 621 à 625 et 630).

Prélèvement libératoire de 19 % à compter de 2011

1-20 Le taux de prélèvement libératoire sur les revenus distribués encaissés à compter de 2011 est également porté à 19 % au lieu de 18 % (loi art. 6-II et VII b ; CGI art. 117 quater I-1 modifié ; voir RF 1007, § 640).

Quant à la retenue à la source opérée sur les dividendes versés à compter de 2011 par des sociétés françaises à des personnes physiques non résidentes (CGI art. 187-1 modifié), son taux passe de 18 à 19 %.

Impact bouclier fiscal. On se reportera au paragraphe 1-116.

Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux

Suppression du seuil de cession en 2011

1-21 Taxation à l'IR dès le premier euro de cession

Les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées jusqu'en 2010 par les personnes physiques, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, ne sont soumises à l'impôt sur le revenu que si le total des cessions et des opérations assimilées portant sur ces titres, au cours de l'année d'imposition, excède un certain seuil actualisé chaque année (voir « Plus-values des particuliers », RF 969, §§ 50 à 64).

Pour 2010, cette limite est fixée à 25 830 € par foyer fiscal (CGI art. 150-0 A I-1).

À compter de l'imposition des revenus de 2011, l'exonération des plus-values mobilières applicable pour les cessions d'un montant inférieur au seuil annuel est supprimée (loi art. 8 ; CGI art. 150-0 A I-1 modifié).

Il en résulte que, à compter de 2011, les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux sont taxées à l'impôt sur le revenu dès le premier euro, quel que soit le montant des cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.

Corrélativement, le contribuable peut symétriquement constater les moins-values réalisées quel que soit le montant de ses cessions et les imputer sur les gains de même nature réalisés au cours des 10 années suivantes.

→ À NOTER

Les ordres de Bourse au comptant exécutés entre le 29 et le 31 décembre sont comptabilisés sur 2011 selon la règle du « J + 3 » (BO 5 C-4-06).

Mesures associées. L'ensemble des dispositions mentionnant ou renvoyant au seuil sont supprimées. Il s'agit :

- des modalités particulières d'appréciation du seuil en cas d'événements exceptionnels (CGI art. 150 0-A I-1 al 2 supprimé) ;
- des précisions relatives à l'appréciation du seuil (CGI art. 150 duodécies, al. 2 supprimé ; CGI art. 150-0 A II, al. 2, 2 bis, 6 et 7 modifiés ; CGI art. 151 sexies II, al. 3 supprimé ; CGI art. 200 A-6 modifié) ;
- des dispositions prévoyant une année d'imposition distincte de celle de la cession mais rattachée à cette dernière pour l'appréciation du seuil (CGI art. 150-0 A I-4) ;
- de la mention sur la déclaration de revenus des plus-values exonérées en application du seuil (CGI art. 170 I-1 modifié).

Impact bouclier fiscal. On se reportera au paragraphe 1-116.

1-22 Harmonisation avec le régime des prélèvements sociaux

Le régime des plus-values mobilières au regard de l'impôt sur le revenu est ainsi harmonisé avec le régime des prélèvements sociaux applicable aux cessions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2010. En effet, depuis cette date, les gains nets sont soumis aux prélèvements sociaux quel que soit le montant des cessions réalisées (loi 2009-1646 du 24 décembre 2009, art. 17-I-1° ; c. séc. soc. art. L. 136-6-I-1 ; voir RF 1007, § 947).

La déconnexion des assiettes fiscales et des prélèvements sociaux demeure cantonnée aux seules cessions de l'année 2010. Pour en limiter les effets, un dispositif transitoire a été institué (loi art. 8-VIII ; voir § 1-23).

1-23 Imputation des pertes : régime transitoire

On rappelle que, si le seuil de cession n'a pas été franchi en 2010 :

- pour l'IR, la plus-value n'est pas imposable, mais la moins-value subie est définitivement perdue ;
- en revanche, pour le calcul des prélèvements sociaux, la moins-value s'impute sur la plus-value exonérée d'IR.

La mesure transitoire permet de prendre en compte les moins-values constatées sous le seuil en 2010 (loi art. 8-VIII-B).

Ainsi, lorsque, au cours de l'année 2010, le seuil de cession n'a pas été franchi, la moins-value en report au 1^{er} janvier 2010 qui a été imputée sur la plus-value pour le calcul des prélèvements sociaux ouvre droit à un crédit d'impôt sur le revenu. Ce crédit d'impôt est égal à 19 % des moins-values en report au 1^{er} janvier 2010 et imputées sur la plus-value de 2010 pour l'imposition des seuls prélèvements sociaux (loi art. 8 VIII B-2°).

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de 2010 après imputation des réductions d'impôt, des crédits d'impôt et prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, il sera restitué.

Corrélativement à l'octroi de ce crédit d'impôt, le montant du « stock » de moins-values en report au 1^{er} janvier 2011 pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu est égal à celui constaté à la même date pour l'assiette des prélèvements sociaux. Ces moins-values en report sont imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours des 10 années suivantes (loi art. 8 VIII B-1°).

En pratique, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, le montant des moins-values en report au 1^{er} janvier 2011 est :

- diminué des moins-values (constatées avant le 1^{er} janvier 2010) imputées en 2010 sous le seuil de cession pour déterminer l'assiette des prélèvements sociaux ;
- et augmenté des moins-values constatées sous le même seuil en 2010.

→ E X E M P L E S

Au 1^{er} janvier 2010, un contribuable disposait d'une moins-value reportable de 8 000 € au titre de pertes sur cessions de valeurs mobilières.

❶ Il a réalisé en 2010 une cession de 25 000 € (sous le seuil) qui a généré un gain de 5 000 € :

- pour les prélèvements sociaux dus sur les revenus du patrimoine de 2010, la moins-value en report est imputable sur la plus-value de 2010. Ces prélèvements seront calculés sur 5 000 € - 5 000 € = 0 € et la moins-value restant à reporter est de 3 000 € ;

- pour l'impôt sur le revenu, il reste, en principe, une moins-value reportable de 8 000 €.

Selon la loi de finances pour 2011, le montant de la moins-value imputée pour le calcul des prélèvements sociaux ouvre droit à un crédit d'impôt de 5 000 € × 19 % = 950 €.

Corrélativement, le montant des plus-values à reporter pour l'impôt sur le revenu est égal à 3 000 €, comme pour les prélèvements sociaux.

❷ Il a réalisé en 2010 une cession de 25 000 € (sous le seuil) qui a généré une perte de 5 000 €.

Aucun prélèvement social n'a été dû en 2010. La perte reportable au 1^{er} janvier 2011 est de 8 000 € + 5 000 € = 13 000 €.

Pour l'impôt sur le revenu, la perte subie en 2010 (sous le seuil) était en principe définitivement perdue. Mais, en application des mesures transitoires, le stock de moins-values en report au 1^{er} janvier 2011 pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu est égal à celui constaté à la même date pour l'assiette des prélèvements sociaux. Il sera donc de 13 000 €.

Hausse du taux d'imposition à partir de 2011

1-24 Pour les cessions et opérations assimilées réalisées par les particuliers à compter du 1^{er} janvier 2011, le taux d'imposition de l'ensemble des plus-values de cession de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés est porté à 19 % au lieu de 18 % (loi art. 6-II ; CGI art. 200 A-2 modifié).

En outre, lorsque le cédant est domicilié dans les DOM et que la cession porte sur des titres de sociétés soumises à l'IS ayant leur siège en France, le taux d'imposition est (CGI art. 200 A-7) :

- réduit de 30 % et donc porté à 13 % (au lieu de 12 % en 2010) dans les départements de la Guadeloupe, Martinique et La Réunion ;

- réduit de 40 % et donc porté à 11 % (au lieu de 9 % en 2010) dans le département de la Guyane.

Ces nouveaux taux d'imposition s'appliquent :

- aux gains nets d'opérations relevant du régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières, droits sociaux et titres ou droits assimilés (CGI art. 150 0-A) ;

- aux gains de cession ou de rachat de droits sociaux réalisés par des personnes physiques qui ne sont pas domiciliées en France ou par des personnes morales ou organismes quelle qu'en soit la forme, ayant leur siège social hors de France lorsque les droits dans les bénéfices de la société détenus par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des 5 dernières années (CGI art. 244 bis B) ;

- aux gains de cession de titres acquis en exercice de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise (BCE) lorsque le bénéficiaire exerce son activité dans la société depuis au moins 3 ans à la date de la cession (CGI art. 163 bis G) ;

- aux plus-values de cession de titres issus d'options (CGI art. 163 bis C ; voir § 1-25) ;

- aux plus-values de cession des actions attribuées gratuitement aux salariés et mandataires sociaux (CGI art. 80 quaterdecies I).

Impact bouclier fiscal. On se reportera au paragraphe 1-116.

Stock options : taux de 41 % applicable aux gains de levée d'options

1-25 La plus-value d'acquisition des stock options correspond à la différence entre le prix de l'action le jour de la levée de l'option et son prix de souscription ou d'achat (voir « Actions gratuites, stock-options, BCE », RF 2007-3, § 1401).

En cas de cession d'actions acquises dans le cadre d'options attribuées depuis le 27 avril 2000, dans les 2 ans qui suivent l'expiration du délai d'indisponibilité, le gain de levée d'option est imposé au taux de 40 % (hors prélèvements sociaux) pour sa fraction annuelle excédant 152 500 € (voir RF 1007, § 910). Ce taux est porté à 41 % à compter du 1^{er} janvier 2011 au lieu de 40 % en 2010 (loi art. 6 II ; CGI art. 200 A 6 modifié). Pour la fraction annuelle inférieure à 152 500 €, le taux de 30 % est inchangé.

Le taux de 41 % est ainsi aligné sur le taux de la dernière tranche du barème de l'impôt (voir § 1-1). Ce nouveau taux de 41 % est applicable aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.

Par ailleurs, si le détenteur des options les conserve encore deux années supplémentaires, le taux d'imposition est maintenu à 18 % pour la fraction annuelle n'excédant pas 152 500 € et à 30 % au-delà de ce seuil. En effet, à s'en tenir au texte de la loi, le taux de 18 % figurant à l'article 200 A-6 du CGI n'a pas été modifié pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.

Impact bouclier fiscal. On se reportera au paragraphe 1-116.

Plus-values immobilières et sur biens meubles des particuliers

Taux d'imposition porté à 19 % à partir de 2011

1-26 Le taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2011 est porté à 19 % (au lieu de 16 % en 2010) (loi art. 6-II ; CGI art. 200 B modifié).

Le taux d'imposition des plus-values immobilières des particuliers est ainsi aligné sur celui des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (voir § 1-24).

À l'impôt de 19 % s'ajoutent les prélèvements sociaux additionnels (voir § 1-29) dus par les personnes physiques et associés de sociétés de personnes dont le domicile fiscal est situé en France.

Ce taux de 19 % s'applique également aux plus-values sur biens meubles réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011 (CGI art. 150 UA). En revanche, la taxe forfaitaire sur les plus-values de cession de métaux précieux et d'objets précieux (CGI art. 150 VI à 150 VM) n'a pas été augmentée.

Impact bouclier fiscal. On se reportera au paragraphe 1-116.

Abattement pour durée de détention : exonération des prélèvements sociaux maintenue

1-27 Lorsqu'il est fait application de l'abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (CGI art. 150 VC ; voir « Plus-values immobilières », RF 969, § 1141), seule la fraction des plus-values imposables est soumise aux prélèvements sociaux. L'alignement des plus-values immobilières sur le traitement applicable aux plus-values mobilières, qui, depuis le 1^{er} janvier 2010 sont soumises aux prélèvements sociaux alors qu'elles sont exonérées d'impôt sur le revenu, n'a pas été retenu (voir FH 3371, §§ 1-12).

Plus-values des non-résidents

1-28 Les plus-values de cession des immeubles qui constituent l'habitation en France des non-résidents, ressortissants européens, sont exonérées d'impôt sur le revenu dans la limite des deux premières cessions (CGI art. 150 U-II 2° ; voir RF 969, §§ 1241 à 1248).

Pour les cessions intervenant à compter de 2011, l'exonération applicable à la deuxième cession de l'habitation en France des non-résidents est supprimée (loi art. 91 ; CGI art. 150 U-II 2° modifié).

En revanche, l'exonération de la première cession est maintenue en 2011, à la double condition que le cédant :

- ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins 2 ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;
- et qu'il ait eu la libre disposition du bien au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession (CGI art. 150 U-II 2°).

Hausse des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et des placements

Prélèvement social porté à 2,2 %

1-29 Le taux du prélèvement social sur les revenus du patrimoine et les produits des placements est porté à 2,2 % au lieu de 2 % (loi art. 6-VI ; c. séc. soc. art. L. 245-16 I modifié). Le taux global des prélèvements sociaux est donc fixé à 12,3 % au lieu de 12,1 %.

DÉTAIL DES PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX SUR LES REVENUS DU PATRIMOINE ET DES PLACEMENTS (*)	
CSG	8,2 %
CRDS	0,5 %
Prélèvement social	2,2 %
Contributions additionnelles au prélèvement social	1,4 %
Total	12,3 %

(*) Rappelons que le prélèvement social n'est jamais déductible du revenu.

Impact bouclier fiscal. On se reportera au paragraphe 1-116.

Entrée en vigueur

1-30 Le nouveau taux de 2,2 % (et donc le taux global de 12,3 %) s'applique :

- rétroactivement, aux revenus du patrimoine (revenus fonciers, rentes viagères à titre onéreux, revenus de capitaux mobiliers sauf produits de placement à revenu fixe, plus-values de cession de valeurs mobilières, plus-values professionnelles ; voir RF 1007, § 2950) perçus à compter du 1^{er} janvier 2010 (loi art. 6-VII e) ;
- aux revenus des placements et de l'épargne sur lesquels est opéré le prélèvement libératoire (dividendes, produits de placement à revenu fixe) ou donnant lieu au versement anticipé des prélèvements sociaux ou exonérés d'impôt sur le revenu, sur la part acquise ou constatée à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 6-VII f) ;
- aux plus-values immobilières ou sur biens meubles des particuliers pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.

Prélèvements sociaux sur les contrats d'assurance-vie multisupports

Les produits des fonds en euros sont imposés dès leur inscription en compte

1-31 Les produits du compartiment en euros des contrats multisupports sont soumis aux prélèvements sociaux au taux de 12,3 % (voir § 1-29) dès leur inscription en compte annuelle (loi art. 22-I ; c. séc. soc. art. L. 136-7 II modifié).

L'imposition des produits du compartiment euro des contrats d'assurance-vie multisupports est ainsi alignée sur celle des contrats monosupports exprimés en euros. Il est rappelé que, pour les contrats monosupports en euros, les prélèvements sociaux sont appliqués chaque 31 décembre sur le montant des intérêts crédités en compte.

Actuellement, les prélèvements sociaux ne sont dus que lors du dénouement (rachat du contrat ou décès de l'assuré) du contrat multisupport. L'administration fiscale ne distinguant pas les différents types de fonds (euros ou unités de compte) mais seulement le type de contrat (monosupport et multisupport), et les prélèvements sociaux étant appliqués seulement à la sortie sur les contrats multisupports en unités de compte, le fonds en euros inclus dans un tel contrat bénéficie d'un prélèvement effectué seulement à la sortie.

Entrée en vigueur de la mesure

1-32 Les prélèvements sociaux s'appliquent aux intérêts inscrits en compte sur le compartiment euro des contrats multisupports à compter du 1^{er} juillet 2011 (y compris ceux produits par des versements antérieurs) à l'exception de ceux inscrits en compte au titre des intérêts techniques et des participations aux bénéfices de l'exercice 2010 (loi art. 22-V).

Il serait en effet matériellement impossible de mettre en œuvre les nouvelles règles au premier semestre de 2011, pour les inscriptions de produits afférents à 2011 effectuées durant cette période.

Impact de cette mesure lors du dénouement du contrat

1-33 **Rachat total du contrat ou décès de l'assuré**

Lors du dénouement du contrat à la suite de son rachat total ou du décès de l'assuré (voir FH 3330, § 2-12), pour déterminer l'assiette des prélèvements sociaux dus à raison de ce dénouement, il convient de tenir compte des prélèvements sociaux déjà opérés chaque année sur les produits des fonds en euros.

L'assiette des prélèvements sociaux est calculée déduction faite des produits ayant déjà supporté ces prélèvements, nets de ces prélèvements (loi art. 22-I ; c. séc. soc. art. L. 136-7-II modifié).

1-34 **Rachat partiel**

En cas de rachat partiel d'un bon ou contrat en unités de compte soumis aux prélèvements sociaux, l'assiette de la contribution due au titre du rachat est égale au produit de l'assiette définie comme indiquée au paragraphe 1-34 par le rapport existant entre les primes comprises dans ce rachat partiel et le montant total des primes versées net des primes comprises, le cas échéant, dans un rachat partiel antérieur (loi art. 22-I ; c. séc. soc. art. L. 136-7-II modifié).

Excédent de versement : procédure de régularisation

1-35 Lorsque la somme des prélèvements sociaux acquittés annuellement sur la partie en euros du contrat est supérieure au montant de ceux calculés sur la totalité des produits du contrat à la date du dénouement ou du décès, l'excédent de versement est restitué au contrat (loi art. 22-I ; c. séc. soc. art. L. 136-7-III bis nouveau).

En cas de rachat partiel, cet excédent n'est reversé qu'à proportion du rapport existant entre les primes comprises dans ce rachat et le montant total des primes versées net des primes comprises, le cas échéant, dans un rachat partiel antérieur.

Cette procédure de régularisation au dénouement du contrat (rachat, partiel ou total, et décès de l'assuré) s'effectue par l'intermédiaire de l'entreprise d'assurance qui restitue au contrat l'excédent de prélèvements sociaux déjà acquittés, à charge pour cet établissement d'en demander la restitution.

Celle-ci s'opère par voie d'imputation sur la contribution due par l'établissement payeur à raison des autres produits de placements à l'instar de la procédure déjà existante (BO 5 I-3-07, n° 18). À défaut d'une base d'imputation suffisante, l'excédent de contribution non imputé est reporté ou remboursé.

Impact sur le bouclier fiscal

1-36 On se reportera au paragraphe 1-118.

Paiement des prélèvements : obligations déclaratives de l'assureur

1-37 L'assureur est l'unique collecteur des prélèvements sociaux dus sur les produits d'assurance-vie et ce, quel que soit le mode d'imposition.

Il lui appartient, en tant qu'établissement payeur, de porter sur les déclarations 2777 déposées en décembre (année N - 1) et janvier (année N), la base imposable aux prélèvements sociaux.

Cette assiette de référence (hors contribution pour le remboursement de la dette sociale) est retenue pour le calcul de l'acompte dû en septembre et en novembre de l'année N (c. séc. soc. art. L. 136-7). Le versement de l'acompte est égal au produit de l'assiette de référence ainsi déterminée par le taux de la contribution (c. séc. soc. art. L. 136-8). Son paiement doit intervenir le 25 septembre pour 80 % de son montant et le 25 novembre au plus tard pour les 20 % restants.

Pour le paiement de l'acompte dû en septembre et en novembre 2011, l'assiette de référence retenue correspond au montant porté sur les déclarations établies par l'établissement payeur en décembre 2009 et janvier 2010.

Afin de tenir compte des nouvelles dispositions, cette assiette est majorée du montant des produits attachés aux droits exprimés en euros ou en devises et inscrits en décembre 2010 ou janvier 2011 aux bons ou contrats en unités de compte ou multisupports (c. assur. art. L. 131-1).

En pratique, cette majoration s'effectue lors de l'établissement des déclarations 2777 en décembre 2010 et en janvier 2011 (déclarations déposées en janvier et février 2011).

Régime des titres de *carried interest*

Exclusion du PEA de l'ensemble des titres de *carried interest*

1-38 Les produits et les plus-values attachés aux parts, actions et titres de *carried interest* ou « à rendement subordonné » attribués aux gestionnaires des structures de capital-investissement (FCPR et SCR) ne bénéficient pas des avantages en impôt sur le revenu inhérents au fonctionnement du PEA (loi 2001-1275 du 28 décembre 2001, art. 78-IV ; BO 5 I-2-02, n° 4 ; voir RF 969, § 623). Pour les parts, actions et titres émis ou acquis à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 39-II et 39-IV ; c. mon. et fin. art. L. 221-31-II, 2^o modifié) :

- les parts, actions et titres de *carried interest* sont expressément exclus du PEA ;
- cette exclusion est étendue aux titres attribués aux gestionnaires des entités de capital-risque assimilées à ces structures (voir RF 1007, § 941) lorsque ces titres donnent lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds, de la société ou de l'entité.

Sont ainsi visés les titres attribués aux salariés :

- des entités d'investissement de capital-risque européennes, autres qu'une SCR (SA française, Limited Partnership anglais, par exemple), constituées dans un État de l'UE ou de l'Espace économique européen, hors Liechtenstein ;
- des sociétés de gestion de portefeuille d'un FCPR ;
- des sociétés qui réalisent des prestations de services liées à la gestion d'une SCR, d'une autre entité d'investissement de capital-risque européenne ou d'un FCPR.

Codification de l'exclusion des régimes fiscaux de faveur

1-39 L'ensemble des dispositions de la loi de finances pour 2002 relatives aux titres de *carried interest* (loi 2001-1275 du 28 décembre 2001, art. 78-IV) est codifié dans le code général des impôts (loi art. 39 ; loi 2001-1275 du 28 décembre 2001, art. 78-IV abrogé).

Ainsi, pour les parts, actions et titres de *carried interest* (loi art. 39-I) :

- l'exonération d'IR des gains de cession ou de rachat de parts de FCPR et d'actions de SCR ne s'applique pas (CGI art. 150-0 A-III-1, 2^e al. nouveau et 150-0 A-III-1 bis, 2^e al. nouveau) ;
- les porteurs de parts de FCPR ne peuvent pas bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu en faveur des sommes ou valeurs réparties par le fonds (CGI art. 163 quinquies B-I, dernier al. nouveau) ;
- l'exonération des sommes ou valeurs distribuées par les SCR ne s'applique pas (CGI art. 163 quinquies C-II-2, dernier al. nouveau).

Exclusion de la réduction d'IR pour souscription de parts de FCPI

1-40 On se reportera au paragraphe 1-76.

→ Salaires, pensions et rentes

Indemnités de rupture versées dans le cadre d'un accord de GPEC

1-41 L'indemnité de départ volontaire versée aux salariés dans le cadre d'un accord collectif de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) portant sur la qualification des catégories d'emplois menacés par les évolutions économiques ou technologiques est exonérée d'impôt sur le revenu pour la fraction n'excédant pas 4 fois le plafond annuel de la sécurité sociale en vigueur à la date de leur versement (soit 138 480 € pour 2010) (CGI art. 80 duodécies-1-5° ; voir RF 1007, § 318). Ce régime spécial étant abrogé dans le code du travail (voir § 5-2), la loi de finances met fin, corrélativement, à cette exonération spécifique (loi art. 199-II ; CGI art. 80 duodécies-1-5° abrogé).

Les indemnités perçues à compter de 2011 suivent donc le régime des autres indemnités de départ volontaire, à savoir :

- exonération totale si elles sont versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (voir RF 1007, § 323) ;
- exonération plafonnée dans le cas contraire (voir RF 1007, §§ 313 à 317).

Taxation des indemnités pour préjudice moral

1-42 À compter de l'imposition des revenus de 2011, les indemnités perçues sur décision de justice, au titre du préjudice moral, sont imposées comme des traitements et salaires si leur montant excède 1 M€ (loi art. 96 ; CGI art. 80 modifié).

Ces indemnités sont soumises aux règles d'imposition de droit commun.

Notons que cette mesure a été rétablie par la Commission mixte paritaire, le Sénat l'ayant supprimée au motif qu'elle entre en contradiction avec la jurisprudence constante du Conseil d'État en matière fiscale (CE 18 juin 1990, n° 74742) et la doctrine du droit de la responsabilité civile qui mettent en exergue le principe de non-imposition du préjudice moral.

Étalement de l'IR pour les primes des médaillés olympiques

1-43 Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, les primes versées par l'État aux sportifs médaillés aux jeux olympiques et paralympiques d'hiver 2010 de Vancouver peuvent, sur demande expresse et irrévocable de leur bénéficiaire, être réparties par parts égales sur l'année au cours de laquelle le contribuable en a disposé et les 5 années suivantes (loi art. 5). L'exercice de cette option est incompatible avec celui de l'option pour le quotient (CGI art. 163-0 A ; voir RF 1007, § 1160).

Régime fiscal de la rémunération des agents sportifs

1-44 La loi encadrant la profession d'agent sportif (loi 2010-626 du 9 juin 2010, JO du 10) prévoit que le montant de la rémunération de l'agent sportif peut, le cas échéant, être acquitté en tout ou partie par le cocontractant du sportif ou de l'entraîneur. Cette rémunération n'est pas, alors, qualifiée d'avantage en argent accordé au sportif ou à l'entraîneur en sus des salaires, indemnités ou émoluments (c. sport art. L. 222-17).

La prise en charge, par le club sportif, de la rémunération due par un sportif professionnel ou un entraîneur à son agent est exonérée d'impôt sur le revenu.

À compter de l'imposition des revenus de 2011, cette exonération d'impôt est supprimée (loi art. 103). En effet, il n'y a pas lieu de déroger au principe selon lequel la prise en charge, par l'employeur, d'une dépense incombant normalement à un salarié constitue un avantage en nature imposable à l'impôt sur le revenu.

À cet égard, la rémunération due à son agent par un sportif constitue désormais une dépense professionnelle déductible :

- soit sous le couvert de la déduction forfaitaire de 10 % ;
- soit pour son montant réel en cas d'option pour le régime des frais réels.

En pratique, la situation sera donc identique à celle qui existait avant l'adoption de la loi précitée du 9 juin 2010.

Imposition des pensions de retraite versées à certains élus locaux

1-45 Les allocations de retraite, versées aux élus locaux n'ayant pas bénéficié d'un régime organisé de protection sociale avant la loi 92-108 du 3 février 1992 relative aux conditions d'exercice des mandats locaux, correspondent à la perception différée d'indemnités représentatives de frais d'emploi. À ce titre, elles sont exonérées d'impôt sur le revenu.

Cette exonération est supprimée. Les pensions de retraite perçues par ces élus locaux à compter du 1^{er} janvier 2011 sont soumises à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux rentes viagères constituées à titre onéreux (loi art. 97 ; CGI art. 80 undecies B nouveau).

Rappelons que le régime d'imposition des rentes viagères à titre onéreux est établi à partir d'un barème qui prend en compte l'âge du bénéficiaire. La fraction imposable de la rente est déterminée en fonction de l'âge d'entrée en jouissance de celle-ci (CGI art. 158-6° ; voir RF 1007, § 555) :

- 70 % si l'intéressé est âgé de moins de 50 ans ;
- 50 % s'il est âgé de 50 à 59 ans inclus ;
- 40 % s'il est âgé de 60 à 69 ans inclus ;
- 30 % s'il est âgé de plus de 69 ans.

Ces pensions de retraite différées sont également assujetties à la CSG au taux de 8,2 % et aux prélèvements sociaux applicables aux revenus du patrimoine.

Cette mesure vise les indemnités de retraite différées perçues à compter du 1^{er} janvier 2011 par les élus locaux.

→ Réduction de 10 % sur les niches fiscales

Réduction à compter de l'imposition des revenus de 2011**Réduction réservée aux dépenses payées à compter de 2011**

1-46 À compter de l'imposition des revenus de 2011, la plupart des réductions et crédits d'impôt visés par le plafonnement global des niches fiscales fait l'objet d'une réduction de 10 %, dite « réduction homothétique » (loi art. 105). Cette réduction globale de 10 % s'applique préalablement au plafonnement global des niches fiscales (voir § 1-93).

Sous réserve des mesures transitoires (voir §§ 1-47 et 1-48), cette réduction s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2011 mais pour les seules dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 105-IX).

Les reports et étalements de réductions d'impôt acquis avant 2011 restent donc exclus de la réduction globale de 10 %. En revanche, les réductions d'impôt acquises à compter de l'imposition des revenus de 2011 et reportées sur les années suivantes sont concernées.

Par exemple, le taux de réduction d'impôt de 25 % est maintenu pour déterminer l'avantage fiscal résultant du report, sur les années 2011 à 2014, de la réduction d'impôt obtenue par un contribuable au titre d'une souscription au capital de PME effectuée en 2010 (voir RF 1007, § 1623).

Exception pour les investissements en cours le 31 décembre 2010**1-47 Investissements immobiliers**

Les dépenses pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, avant le 31 décembre 2010, l'engagement de réaliser un investissement immobilier sont exclues de la réduction de 10 %. Pour l'application de cette mesure transitoire, cet engagement peut prendre la forme d'une réservation, si cette réservation réunit les deux conditions suivantes :

- elle a été enregistrée chez un notaire ou dans un service des impôts avant le 31 décembre 2010 ;
- l'acte authentique est passé avant le 31 mars 2011.

Sont concernés :

> le crédit d'impôt pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale (CGI art. 200 quater-decies) ;

> les réductions d'impôt pour investissement locatif :

- outre-mer (CGI art. 199 undecies A et 199 undecies C),
- Scellier (CGI art. 199 septvicies),
- dans le secteur du tourisme (CGI art. 199 decies E, 199 decies EA, 199 decies F, 199 decies G),
- dans le secteur de la location meublée non professionnelle (CGI art. 199 sexvicies) ;

> la réduction d'impôt Malraux (CGI art. 199 terdecies).

1-48 Investissements outre-mer soumis à un agrément

La réduction globale s'applique dans des conditions particulières pour certains investissements productifs outre-mer, lorsque le bénéfice de la réduction d'IR est subordonné à un agrément préalable du ministre chargé du budget (CGI art. 199 undecies B-II ; voir RF 1007, § 1840). Dans ce cas, la réduction de 10 % ne s'applique :

- ni aux investissements agréés le 5 décembre 2010 ;
- ni à ceux agréés avant le 31 décembre 2010, s'ils ouvrent droit à la réduction d'impôt sur les revenus de 2010.

On rappelle que l'agrément vise les investissements :

- soit dont le montant total, par programme et par exercice, est supérieur à 1 M€ ou à 250 000 € lorsque l'investisseur n'exerce pas une activité professionnelle (CGI art. 199 undecies B-II-1) ;
- soit dans certains secteurs d'activité (CGI art. 199 undecies B-II-2).

Avantages concernés par la réduction globale de 10 %

1-49 La réduction globale de 10 % s'applique à la plupart des réductions et crédits d'impôt soumis au plafonnement global des niches fiscales (CGI art. 200-0 A-2 b ; voir RF 1007, § 2173 et FH 3362, § 2-7).

Sont toutefois exclus de cette réduction de 10 % :

- l'avantage fiscal à l'emploi d'un salarié à domicile (CGI art. 199 sexdecies ; voir RF 1007, § 1340) ;
- la réduction d'impôt pour investissement outre-mer dans le logement social (CGI art. 199 undecies C ; voir RF 1007, § 1850) ;
- le crédit d'impôt pour frais de garde des jeunes enfants (CGI art. 200 quater B ; voir RF 1007, § 1900).

Cette réduction globale ne concerne pas, non plus :

- les avantages résultant d'amortissements déduits des revenus fonciers au titre des investissements placés sous le régime Robien ou Borloo qui sont compris dans le plafonnement global (voir RF 1007, § 2175) ;
- le crédit d'impôt dividendes (CGI art. 200 septies) puisque cet avantage est supprimé dès l'imposition des revenus de 2010 (voir § 1-19).

Nature	CGI art.	RF 1007, §§
Réductions d'impôt soumises à la réduction globale de 10 %		
Investissements dans l'immobilier de loisirs	199 decies E à 199 decies G (1)	1430
Opérations forestières	199 decies H	1480
Investissement dans une résidence hôtelière à vocation sociale (2)	199 decies I	1560
Investissements outre-mer (3)	199 undecies A, B et D	1800
Souscriptions au capital de PME	199 terdecies-0 A-I à V	1610
Souscriptions de parts de FCPI	199 terdecies-0 A-VI	1640
Souscriptions de parts de FIP	199 terdecies-0 A-VI bis	1660
Souscriptions au capital de Sofica	199 unvicies	1660
Travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés	199 duovicies	1580
Loi « Malraux »	199 tervicies	1565
Souscriptions au capital de Sofipêche	199 quatervicies	1730
Investissement locatif en meublé	199 sexvicies	1510
Investissement locatif Scellier	199 septvicies	1555
Dépenses de protection d'espaces naturels	199 octovicies	1760
Crédits d'impôt soumis à la réduction globale de 10 %		
Amélioration de la qualité environnementale des logements	200 quater	1970
Intérêts d'emprunt pour l'achat de l'habitation principale (4)	200 quaterdecies	1910
Assurance contre les loyers impayés	200 nonies	2100
<p>(1) Pour les opérations d'acquisition (CGI art. 199 decies E, EA et G), dans le cadre de la mesure transitoire (voir § 1-90).</p> <p>(2) En cas d'achèvement du logement ou de réception des travaux postérieur au 31 décembre 2010 (voir RF 1005, § 1875).</p> <p>(3) À l'exception de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer dans le logement social (CGI art. 199 undecies C). Voir aussi le paragraphe 4-11.</p> <p>(4) Pour les opérations bénéficiant de la mesure transitoire (voir § 1-89).</p>		

Modalités de calcul de la réduction de 10 %

Réduction des taux et des plafonds d'imputation

1-50 En principe, application d'un coefficient de 0,9

La réduction globale de 10 % consiste à multiplier par 0,9 (voir toutefois § 4-12) :

- les taux des réductions et crédits d'impôt ;
- les plafonds annuels d'imputation de réduction ou de crédit d'impôt ;
- les plafonds de réduction ou de crédit d'impôt imputables.

Ces taux et ces plafonds sont retenus, s'il y a lieu, après prise en compte de leurs majorations.

Ainsi, seront réduites également de 10 % :

- la majoration de taux de 20 % qui s'applique, sous certaines conditions, à la réduction d'impôt de 40 % pour souscription au capital de Sofica (CGI art. 199 undecies ; voir RF 1007, § 1664) ;
- la majoration de certaines réductions d'impôt pour investissement outre-mer dans le logement (CGI art. 199 undecies A ; voir RF 1007, § 1823) égale à 10 points (logement situé dans une zone urbaine sensible) ou à 4 points (dépenses d'équipement de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable). Il en est de même, de la majoration de 10 points du taux de réduction d'impôt pour investissements productifs outre-mer dans le secteur de la production d'énergie renouvelable (CGI art. 199 undecies B ; voir RF 1007, § 1847) ;
- la majoration de 10 points de la réduction d'impôt loi Malraux lorsque les dépenses sont effectuées pour des immeubles situés dans un secteur sauvegardé (CGI art. 199 terdecies ; voir RF 1005, § 1800) ou encore de la réduction d'impôt Scellier pour les immeubles acquis ou construits en 2011 et 2012 à forte performance énergétique (CGI art. 199 septdecies ; voir RF 1005, § 1693).

Tous ces montants sont exprimés en euros ou en pourcentage d'un revenu.

Le résultat de chacune de ces opérations est arrondi à l'unité inférieure (loi art. 105-I-2°), sauf dans le cadre de la réduction d'IR pour investissement productif outre-mer (CGI art. 199 undecies B ; voir § 4-12).

Un taux de réduction d'impôt de 25 % sera ainsi ramené à 22 % ($25 \% \times 0,9$, arrondi à l'unité inférieure).

→ E X E M P L E

En 2011, un contribuable réalise un investissement locatif Scellier pour 250 000 € dans un logement respectant la norme « BBC ».

Si l'investissement en cours le 31 décembre 2010 ouvre droit au bénéfice de la mesure transitoire (voir § 1-47), la réduction d'impôt est de 25 %, soit 62 500 €, répartie en parts égales sur 9 ans (6 944 € par an).

Si le contribuable ne peut pas bénéficier de la mesure transitoire, la réduction de 10 % s'applique et le taux de la réduction d'impôt est ramené à 22 %.

Le contribuable peut toutefois maintenir son niveau initial de réduction d'impôt (6 994 € pendant 9 ans), à condition d'investir 286 118 €, soit environ 14,5 % de plus.

Si l'investissement est supérieur à 300 000 € :

- le taux de 22 % s'applique sur le montant de l'investissement plafonné à 300 000 €. La réduction globale de 10 % joue à plein ;
- la réduction d'impôt est égale à 66 000 €, répartie sur 9 ans (7 333 € par an).

Même si le contribuable décide de dépenser davantage, il ne bénéficiera pas d'une réduction d'impôt supérieure.

Lorsque plusieurs avantages fiscaux sont soumis à un plafond commun, autre que le plafonnement global des niches fiscales (CGI art. 200-0 A ; voir § 1-93), ce plafond est diminué dans les mêmes conditions.

1-51 Traduction mathématique du principe par décret

La traduction mathématique des taux et des montants résultant de l'application de cette réduction globale de 10 % sera introduite dans le code général des impôts par décret en Conseil d'État. Ce décret devra intervenir avant le 30 avril 2011, sur la base des taux et plafonds en vigueur au 1^{er} janvier 2011.

Réduction d'IR Scellier-intermédiaire

1-52 Lorsque le logement placé sous le régime de réduction d'impôt Scellier reste loué dans le secteur intermédiaire après la période d'engagement de location de 9 ans, le contribuable bénéficie, par période entière de 3 ans, renouvelable une fois, d'un complément de réduction d'impôt égal à 6 % du prix de revient du logement par période triennale, imputé à raison d'un tiers de son montant sur l'impôt dû au titre de chacune des années comprises dans ladite période (voir « Investissements locatifs aidés », RF 1005, § 1712).

La réduction des niches de 10 % s'applique sur le taux de 6 %, ce qui conduit à ramener ce taux à 5 % après application de la règle d'arrondi, soit un complément de réduction d'impôt de 1,67 % par an au lieu de 2 % (loi art. 105-VI ; CGI art. 199 septuies-V modifié).

Cette disposition concerne les investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt Scellier à compter de l'imposition des revenus de 2011, sauf si la décision d'investissement était en cours le 31 décembre 2010 (voir §§ 1-46 et 1-47).

Dans sa version antérieure à la loi de finances pour 2011, l'article 199 septuies-V du CGI prévoit que le taux de la réduction d'impôt annuelle est de 2 % (soit un taux global de 6 % sur la période triennale). S'il avait été calculé sur l'année (et non sur la période de trois ans), le rabot aurait ramené le taux de la réduction d'impôt de 2 % à 1 % (du fait de la règle d'arrondi à l'unité inférieure), soit un rabot effectif de 50 %.

Impact de la réduction de 10 %**Sur les investissements outre-mer**

1-53 La réduction de 10 % s'applique, dans les conditions ci-dessus (voir §§ 1-46 à 1-52), aux réductions d'impôt pour investissement outre-mer, y compris lorsque cet avantage résulte d'un investissement productif (CGI art. 199 undecies B ; voir RF 1007, § 1840).

Toutefois, lorsque cette réduction d'IR est accordée au titre d'un investissement productif mis à la disposition de l'entreprise (entreprise individuelle ou société soumise à l'IS) dans le cadre d'un contrat de location (CGI art. 199 undecies B-I, 26^e et 29^e al. ; voir RF 1007, § 4), le pourcentage de la part que doit rétrocéder l'investisseur à l'entreprise utilisatrice est majoré proportionnellement à la réduction du taux de la part non rétrocédée (loi art. 105-IV ; CGI art. 199 undecies D-I, avant-dernier et dernier al. nouveaux). Cette question est commentée dans la 4^e partie de ce Dossier (voir §§ 4-11 à 4-15).

Par ailleurs, l'impact de la réduction globale sur le pourcentage de rétrocession, lorsque le contribuable bénéficie de cette réduction d'impôt, et sur le plafonnement global des avantages à l'investissement outre-mer (CGI art. 199 undecies D) est commenté dans la 4^e partie de ce Dossier (voir § 4-14).

Sur les reprises de réductions et de crédits d'impôt

1-54 Si certaines conditions ne sont pas respectées, les réductions d'impôt ou les crédits d'impôt font l'objet d'une reprise. Tel est le cas, par exemple, lorsque le contribuable cesse de donner en location le logement dont l'acquisition a ouvert droit à une réduction d'impôt pour investissement immobilier locatif.

En cas de reprise d'une réduction d'impôt ou d'un crédit d'impôt acquis à compter de l'imposition des revenus de 2011, la reprise sera calculée au taux appliqué pour déterminer l'avantage fiscal, c'est-à-dire en tenant compte de la réduction de taux ou des plafonds d'imputation annuelle (loi art. 105-I-4°).

Neutralisation de la réduction globale sur le bouclier fiscal

1-55 On se reportera au paragraphe 1-116.

→ Recentrage de la réduction d'IR pour souscription au capital de PME ou dans des fonds

Souscriptions au capital de PME et de parts de FCPI et de FIP

1-56 L'article 38 de la loi de finances durcit les conditions d'application de la réduction d'IR pour souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de PME européennes non cotées (CGI art. 199 terdecies-0 A ; voir RF 1007, § 1610) (loi art. 38-III).

D'autres aménagements concernent la réduction d'IR pour souscriptions de parts de fonds d'investissement (FCPI et FIP ; voir §§ 1-73 à 1-79).

L'ensemble des nouvelles règles (voir §§ 1-57 à 1-79) s'applique aux souscriptions effectuées (loi art. 38-X A, 1^{er} al.) :

- au capital de sociétés, à compter du 13 octobre 2010 ;
- dans des fonds d'investissement constitués à compter du 1^{er} janvier 2011.

Par dérogation à cette entrée en vigueur :

- la nouvelle condition relative au nombre minimal de salariés de la société cible (voir § 1-60) s'applique aux souscriptions effectuées dans des sociétés à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 38-X A, 2^e al.) ;
- l'exclusion des souscriptions au capital de sociétés exerçant une activité de production d'énergie solaire (voir § 1-63) s'applique aux souscriptions effectuées depuis le 29 septembre 2010 (loi art. 36-VI-3).

Des aménagements équivalents sont pris pour la réduction d'ISF (voir §§ 1-97 à 1-114).

Par ailleurs, cet avantage est compris dans le champ de la réduction globale de 10 % des réductions d'impôt (voir § 1-49). Pour les souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2011, le taux de 25 % sera donc vraisemblablement ramené à 22 % par le décret en Conseil d'État.

Souscription directe au capital d'une PME

Rappel des conditions relatives aux sociétés cibles

1-57 La société au capital de laquelle souscrit le contribuable doit réunir un ensemble de conditions (voir RF 1007, § 1612). Certaines de ces conditions sont maintenues (voir ci-dessous). En revanche, la condition tenant à l'activité exercée par la société cible est modifiée et de nouvelles conditions sont exigées (voir §§ 1-60 à 1-65 ; voir aussi § 1-67).

Les conditions relatives à la société cible ne sont pas modifiées sur les points suivants :

- ses titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé français ou étranger ;
- elle a son siège social en France ou dans un autre État membre de l'UE, en Islande ou en Norvège ;
- elle est soumise à l'IS, de plein droit ou sur option, ou le serait si l'activité était exercée en France. Cette condition ne s'applique pas, au cours de la période couverte par l'option, aux sociétés de capitaux ayant opté pour le régime des sociétés de personnes ;

- elle exerce directement une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole (CGI art. 199 terdecies-0 A-I 2^o d) ;
- elle est une PME au sens de la réglementation européenne (voir « Détermination du résultat (BIC-IS) », RF 1004, § 3301).

Notons qu'il est désormais précisé, dans la loi, que ce sont les « versements au titre des souscriptions » qui ouvrent droit à la réduction d'impôt et non pas les souscriptions (loi art. 38-III A-1^o ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I-1, 1^{er} al. modifié). Seuls les investissements ayant donné lieu à un décaissement effectif peuvent donc bénéficier de l'avantage en impôt.

Souscriptions au capital de holdings animatrices de groupe

1-58 Délai de carence de 12 mois

Conformément à la doctrine administrative, confirmée par la jurisprudence, les holdings animatrices sont considérées comme exerçant une activité commerciale. Les souscriptions au capital de ces sociétés sont donc éligibles à la réduction d'impôt dans les conditions applicables aux investissements directs (BO 5 B-12-08, n^o 21 ; voir RF 1007, § 1612 ④).

La loi institue un délai de carence de 12 mois (loi art. 38-III H, 4^e al. ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI quater, 3^e al.). Ainsi, les souscriptions au capital d'une holding animatrice n'ouvrent droit à la réduction d'IR dans les conditions prévues pour les investissements directs que si les 2 conditions suivantes sont réunies :

- la holding a été constituée depuis au moins 12 mois ;
- elle contrôle au moins une filiale depuis au moins 12 mois.

Il est ainsi mis fin à la pratique qui consistait à créer concomitamment des holdings animatrices et leurs filiales aux seules fins d'ouvrir droit à l'avantage fiscal sans condition d'emploi des sommes collectées.

1-59 Définition légale de la holding animatrice

La définition de la holding animatrice est insérée dans le code général des impôts (loi art. 38-III H, 4^e al. ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI quater, 3^e al.). Pour la réduction d'impôt, une holding animatrice s'entend, au sens de cette disposition, d'une société qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, participe activement à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales et rend, le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers.

Nombre minimal de salariés à la clôture du premier exercice

1-60 Pour les souscriptions au capital de la société cible effectuées à compter du 1^{er} janvier 2011 (voir § 1-56), la réduction d'impôt ne s'applique que si la société compte au moins (loi art. 38-III A-2^o a ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I c bis nouveau) :

- 1 salarié si l'entreprise est soumise à l'obligation de s'inscrire à la chambre de métiers et de l'artisanat ;
- 2 salariés dans tous les autres cas.

Cette condition d'emploi d'un nombre minimal de salariés est appréciée à la date de clôture du premier exercice de la société.

Sont tenues de s'inscrire au répertoire des métiers les entreprises exerçant, à titre principal ou secondaire, une activité professionnelle indépendante de production, de transformation, de réparation ou de prestation de services et n'employant pas, en principe, plus de 10 salariés.

Exclusion des activités financières, immobilières ou de gestion de patrimoine mobilier

1-61 Pour les souscriptions effectuées à compter du 13 octobre 2010, la réduction d'impôt ne s'applique pas lorsque la société cible exerce une activité (loi art. 38-III A-2° b ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I d modifié) :

- financière ;
- immobilière ;
- de gestion de patrimoine mobilier.

Pour les souscriptions effectuées à compter du 13 octobre 2010, toutes les sociétés immobilières et toutes les sociétés civiles de portefeuille gérant soit leur propre patrimoine, soit celui d'autrui sont donc exclues du périmètre de l'avantage fiscal. On rappelle en effet que, pour les souscriptions effectuées avant cette date, seules étaient exclues les souscriptions au capital de sociétés gérant leur propre patrimoine mobilier ou immobilier (voir RF 1007, § 1612).

L'activité de gestion de patrimoine mobilier, définie dans la loi, s'entend de celle exercée par une société dont les parts ou actions sont exclues de l'exonération d'ISF au titre des biens professionnels (CGI art. 885 0 quater ; voir « L'impôt de solidarité sur la fortune », RF 982, §§ 255 et 348).

L'exclusion relative à l'exercice d'une activité financière ou immobilière ne s'applique pas aux entreprises solidaires (mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail) (loi art. 38-III A-2° b et d ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I b modifié et 199 terdecies-0 A-I e, 2° al. supprimé).

Les **entreprises solidaires** s'entendent des entreprises agréées, non cotées et qui :
- soit emploient des salariés dans le cadre de contrats aidés ou en situation d'insertion professionnelle ;

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

Sont assimilés à ces entreprises :

- les organismes dont l'actif est composé pour 35 %, au moins, de titres émis par des entreprises solidaires ;
- ou les établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur des entreprises solidaires.

Exclusion des activités procurant des revenus garantis

1-62 Pour les souscriptions effectuées à compter du 13 octobre 2010, la réduction d'impôt n'est pas accordée lorsque la société cible exerce une activité procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production.

Sont visées, en particulier, les activités de production d'électricité éolienne bénéficiant de l'obligation de rachat d'EDF (voir aussi § 1-63).

Exclusion des activités de production d'énergie solaire

1-63 Pour les souscriptions effectuées à compter du 29 septembre 2010, la réduction d'impôt ne s'applique pas aux souscriptions au capital de sociétés exerçant une activité de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil (loi art. 36-IV et 36-VI-3 ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I-2° d, 2° al. nouveau).

Sont visées, en particulier, les activités de production d'électricité photovoltaïque bénéficiant de l'obligation de rachat d'EDF.

Condition relative aux actifs détenus par la société

- 1-64** La réduction d'impôt est exclue pour les souscriptions au capital de sociétés dont les actifs sont constitués, de façon prépondérante (loi art. 38-III A-c ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I-2° d bis nouveau) :
- de métaux précieux, d'œuvres d'art, d'objets de collection, d'antiquités, de chevaux de course ou de concours ;
 - de vins ou d'alcools, sauf si l'objet même de l'activité de la société cible est la consommation ou la vente au détail de ces produits.

Droits conférés par la souscription

- 1-65** Les souscriptions n'ouvrent droit à la réduction d'impôt que si les deux conditions suivantes sont réunies (loi art. 38-III A-2° c et f) :
- elles ne confèrent aux souscripteurs que les seuls droits résultant de leur qualité d'actionnaire ou d'associé, à l'exclusion de toute autre contrepartie. Sont visées les contreparties accordées, notamment, sous la forme de tarifs préférentiels ou d'accès prioritaire aux biens produits ou aux services rendus par la société (CGI art. 199 terdecies-0 A-I-2° d ter nouveau). Ces contreparties sont accordées, en particulier, dans le domaine des services hôteliers et touristiques haut de gamme ;
 - la société n'accorde aucune garantie en capital au profit des associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions (CGI art. 199 terdecies-0 A-I-2° f nouveau).

Souscriptions via une holding non animatrice

Trois nouvelles conditions

- 1-66** Deux conditions relatives au nombre d'associés et à la qualité des mandataires sociaux

Pour les souscriptions effectuées à compter du 13 octobre 2010, les souscriptions au capital de PME opérationnelles réalisées par l'intermédiaire de holdings non animatrices ne sont éligibles à la réduction d'IR que si de nouvelles conditions sont réunies (loi art. 38-III A-3° a, 1^{er} à 3^e al. ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I 3° c et d nouveaux). Les deux premières conditions exigées de la holding sont les suivantes :

- elle ne compte pas plus de 50 associés ou actionnaires ;
- elle a exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques.

Les conditions d'éligibilité de la souscription via une holding dans le cadre de la réduction d'ISF (CGI art. 885-0 V bis-3 c et d) et de la réduction d'IR sont donc harmonisées sur ce point.

Les autres conditions exigées de la holding sont, bien entendu maintenues, à savoir (CGI art. 199 terdecies-0 A-I 3° ; voir RF 1007, § 1614) :

- d'une part, remplir l'ensemble des conditions exigées pour les souscriptions directes, à l'exception de la condition relative à l'activité ;
- d'autre part, avoir pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant une activité éligible, y compris les nouvelles conditions commentées ci-avant (voir §§ 1-58 à 1-65).

- 1-67** Une condition d'information de l'investisseur avant la souscription

La nouvelle obligation d'information de l'investisseur mise à la charge de la holding, préalable à la souscription, est une condition d'application de la réduction d'IR (loi art. 38-III A-3° a, 4^e al. ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I 3^e nouveau). Cette condition étant commune à la réduction d'IR et d'ISF, on se reportera au paragraphe 1-113.

Déclaration de la holding à l'administration fiscale

- 1-68** Cette condition étant commune à la réduction d'IR et d'ISF, on se reportera au paragraphe 1-114.

Souscription au capital d'une petite entreprise

1-69 Le montant des versements retenu pour le calcul de la réduction d'impôt est majoré lorsque la société cible est une petite entreprise, sous réserve, notamment (CGI art. 199 terdecies-0 A-II bis ; voir RF 1007, § 1613) :

- qu'elle soit en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices communautaires ;
- et qu'elle ne soit pas en difficulté, au sens des lignes directrices communautaires.

Ces conditions, qui étaient codifiées par référence aux règles prévues pour la réduction d'ISF (CGI art. 882-0 V bis-I 1 f et g), sont désormais codifiées dans l'article relatif à la réduction d'IR (CGI art. 199 terdecies-0 A-VI quinquies b et c nouveaux) (loi art. 38-III B ; CGI art. 199 terdecies-0 A-II bis, 1^{er} al. modifié).

Mesures anti-abus en cas de remboursement des apports

Pas de réduction d'IR pour toute nouvelle souscription dans les 12 mois

1-70 Un même contribuable ne peut pas bénéficier de la réduction d'impôt pour souscription au capital d'une PME (d'un FIP ou d'un FCPI) dans le cas suivant (loi art. 38-III H, 3^e al. ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI quater nouveau, 2^e al.) :

- la société ou le fonds lui a remboursé tout ou partie d'apports précédents ;
- sa nouvelle souscription intervient dans les 12 mois suivant le remboursement.

Le délai de reprise est porté à 10 ans

1-71 Délai particulier aux cas de remboursement des apports

En principe, les titres ayant ouvert droit à la réduction d'impôt doivent être conservés jusqu'à la fin de la 5^e année suivant celle de la souscription. À défaut, cet avantage fait l'objet d'une reprise (CGI art. 199 terdecies-0 A-IV, 2^e al. ; voir RF 1007, § 1627).

En cas de remboursement des apports, le délai de reprise est porté à 10 ans (loi art. 38-III D, 1^o ; CGI art. 199 terdecies-0 A-IV, 2^e al. modifié). Ainsi, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise si les apports sont remboursés aux souscripteurs avant le 31 décembre de la 10^e année suivant celle de la souscription.

1-72 Dispense de reprise

Aucune reprise n'est effectuée :

- en cas de liquidation judiciaire de la société (loi art. 38-III D-2^o ; CGI art. 199 terdecies-0 A-IV, 2^e al. modifié). La doctrine administrative est ainsi légalisée ;
- en cas de donation des titres, si le donataire reprend l'engagement de conserver les titres transmis (CGI art. 199 terdecies-0 A-IV, 2^e al. ; voir RF 1007, § 1631). Cette dispense cesse de s'appliquer si le donataire est remboursé des apports avant le 31 décembre de la 10^e année suivant celle de la souscription. Dans ce cas, la reprise sera effectuée au nom du donateur (loi art. 38-III D-3^o ; CGI art. 199 terdecies-0 A-IV, 2^e al. modifié).

Souscription de parts de FCPI et de parts de FIP

Prorogation de 2 ans

1-73 La réduction d'impôt pour souscription de parts de FCPI est prorogée jusqu'au 31 décembre 2012 (loi art. 38-III E-1^o ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI-1, 1^{er} al. modifié).

Il est en outre précisé qu'elle s'applique aux versements effectués au titre des souscriptions de telles parts jusqu'au 31 décembre 2012 (loi art. 38-III E-1° ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI, 1, 1^{er} al. modifié).

De même, sont éligibles à la réduction d'impôt les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2012 au titre des souscriptions de parts :

- de FIP (loi art. 38-III F ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI bis modifié) ;
- de FIP Corse (loi art. 38-III G ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI ter modifié).

Calcul de la réduction d'IR hors frais et commissions

1-74 Pour le calcul de la réduction d'impôt, les versements effectués au titre des souscriptions de parts de FCPI sont retenus sans tenir compte des droits et frais d'entrée (loi art. 38-III E-2° ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI, 2 modifié).

La règle en vigueur pour la réduction d'ISF au titre des mêmes souscriptions est donc étendue à l'avantage en impôt sur le revenu.

Les porteurs de parts doivent être informés chaque année du montant détaillé des frais et commissions, directs et indirects, qu'ils supportent et des conditions dans lesquelles ces frais sont encadrés. Les conditions dans lesquelles ces informations leurs seront communiquées seront fixées par décret (loi art. 38-III E-3° ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI, 2 bis nouveau).

Ces règles s'appliquent également dans le cadre des souscriptions de parts :

- de FPI (loi art. 38-III F ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI bis modifié) ;
- de FPI Corse (loi art. 38-III G ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI ter modifié).

Non-cumul d'avantages

1-75 Les règles de non-cumul d'avantages prévues dans le cadre de la réduction d'IR pour souscription au capital de PME s'appliquent, dans les mêmes conditions. On se reportera donc à nos commentaires ci-dessous (voir § 1-77) pour les souscriptions de parts (loi art. 38-III H ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI quater, 1^{er} al.) :

- de FCPI ;
- de FIP.

Régime des parts de *carried interest* de FCPI

1-76 Les souscriptions de parts de FPI n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal lorsque ces parts sont attribuées aux gestionnaires du fonds (*carried interest*). Cette exclusion est étendue aux souscriptions de parts de FCPI.

Ainsi, les gestionnaires des FCPI ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôt au titre de leurs souscriptions de parts du fonds lorsque ces parts donnent lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds (loi art. 38-III E-4° ; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI, 4 nouveau).

Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

1-77 La liste des dispositifs avec lesquels un même contribuable ne peut pas bénéficier de la réduction d'impôt est précisée. Ainsi, la réduction d'impôt ne peut pas s'appliquer à la fraction des versements effectués au titre de souscriptions ayant donné lieu (loi art. 38-III ; CGI art. 199-terdecies 0-A-III, 2^e al. supprimé ; CGI art. 199-terdecies 0-A-VI quater nouveau) :

> à une réduction d'impôt pour investissement outre-mer au titre :

- des investissements directs lorsqu'ils prennent la forme d'une souscription au capital de SDR ou de sociétés soumises à l'IS (voir RF 1007, §§ 1810 à 1812), de sociétés en difficulté (voir RF 1007, § 1814) ou de SOFIOM (voir RF 1007, § 1518) (CGI art. 199 undecies A-2 f, g et h),

- de l'ensemble des investissements dans le cadre d'une entreprise (CGI art. 199 undecies B ; voir RF 1007, § 1840) ;
- > à la réduction d'impôt au titre des emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise (CGI art. 199 terdecies-0 B ; voir RF 1007, § 1670) ;
- > à la réduction d'impôt pour souscription au capital de Sofipêche (CGI art. 199 quaterdecies ; voir RF 1007, § 1730) ;
- > à la réduction d'ISF PME (voir § 1-97 ; voir aussi RF 1007, § 1637) ;
- > à la réduction d'impôt pour souscription au capital de SOFICA (CGI art. 199 unvicies ; voir RF 1007, § 1660) ;
- > à la déduction des intérêts contractés pour acquérir les parts d'une SCOP issue d'une société existante (CGI art. 83-2^e quater et quinquies ; voir RF 1007, § 381).

Le non-cumul est maintenu (voir RF 1007, § 1636) avec :

- l'exonération des plus-values sur titres de JEI ;
- l'inscription des titres dans un PEA ou un plan d'épargne salariale.

La réduction d'IR est placée sous réglementation communautaire

Application du plafond des aides de minimis

1-78 Dès son entrée en vigueur, la réduction d'ISF a été encadrée par le plafond communautaire sur les aides de minimis (voir RF 982, §§ 970 à 985). La loi de finances pour 2011 étend à la réduction d'IR pour investissement au capital de PME ces mêmes contraintes communautaires (loi art. 38-III H ; CGI art. 199 terdecies-0 A VI quinquies nouveau).

Ces dispositions s'appliquent aux souscriptions au capital de sociétés ainsi qu'aux souscriptions de parts de FCPI et de FIP.

L'application de cette réglementation conduit à restreindre le montant des souscriptions dont peut bénéficier la PME. Ce plafond est de 200 000 € relevé à 500 000 € jusqu'au 31 décembre 2010 (CE n° 1998/2006 et n° 1535/2007).

Toutefois, si la société cible réunit les conditions exposées au paragraphe suivant, elle est dispensée de respecter le plafond relatif aux aides de minimis. Elle bénéficie alors d'un plafond fixé par décret (voir § 1-79).

PME en amorçage, démarrage ou expansion : plafond fixé par décret

1-79 Lorsque la société cible remplit les conditions suivantes, le contribuable peut bénéficier du plafond d'investissement fixé par décret. Le montant des versements susceptibles d'être reçu par la PME ne doit pas excéder un plafond d'investissement fixé à 1,5 M€ par période de douze mois.

Ces conditions sont les suivantes :

- la société répond à la définition communautaire des PME (voir RF 1004, § 3301) ;
- la société est 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 petites et moyennes entreprises (2006/C 194/02) (voir RF 1007, § 1613) ;
- la société n'est pas qualifiable d'entreprise en difficulté au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté (2004/C 244/02) et ne relève pas des secteurs de la construction navale, de l'industrie houillère ou de la sidérurgie ;
- les versements au titre de souscriptions au capital ou aux augmentations de capital de sociétés n'excèdent pas, par entreprise cible, un montant fixé par décret et qui ne peut dépasser le plafond autorisé par la Commission européenne s'agissant des aides d'État visant à promouvoir

les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises ou les entreprises innovantes.

La Commission européenne a autorisé la modification des lignes directrices sur le capital-investissement. Cela concerne l'augmentation, de 1,5 M€ à 2,5 M€, du montant maximum de fonds propres ou d'autres financements qu'un État membre peut investir dans une entreprise en phase de démarrage. L'expiration des lignes directrices modifiées est prévue à la fin de 2013 (com IP/10/1636 du 1^{er} décembre 2010).

→ Autres réductions et crédits d'impôt

Aménagements du crédit d'impôt pour économies d'énergie dans les logements

Dépenses payées à compter du 29 septembre 2010, sauf celles engagées à cette date

1-80 La loi de finances révisé une nouvelle fois le crédit d'impôt pour dépenses d'amélioration de la qualité environnementale des logements qui concerne l'habitation principale et, sous certaines conditions, les logements donnés en location (CGI art. 200 quater ; voir RF 1007, § 1970). Cette révision à la baisse s'applique aux dépenses payées à compter du 29 septembre 2010, sauf à celles pour lesquelles le contribuable s'était engagé à cette date (voir §§ 1-81 et 1-82).

En particulier, la réduction du taux du crédit d'impôt en faveur des équipements de production d'électricité solaire (voir § 1-81) constitue l'un des volets de la suppression des aides fiscales aux installations de production d'électricité utilisant l'énergie solaire qui concernent :

- les investissements productifs outre-mer (voir § 4-7) ;
- la réduction d'IR et d'ISF pour investissement dans les PME (voir § 1-63)

Équipements de production d'électricité solaire

1-81 Les dépenses d'équipement de production d'électricité solaire constituent une nouvelle catégorie de dépenses du crédit d'impôt pour dépenses d'amélioration de la qualité environnementale des logements. Pour ces dépenses, le taux du crédit d'impôt est fixé à (loi art. 36-II-3° ; CGI art. 200 quater-5 d modifié) :

- 50 % pour les dépenses payées du 1^{er} janvier au 28 septembre 2010 inclus, ainsi que pour celles engagées à cette date en application de la mesure transitoire (voir ci-dessous) ;
- 25 % pour les dépenses payées à compter du 29 septembre 2010.

À titre transitoire, le taux de 50 % est maintenu pour les dépenses pour lesquelles le contribuable peut justifier, jusqu'au 28 septembre 2010 :

- soit de l'acceptation d'un devis et du versement d'arrhes ou d'un acompte à l'entreprise chargée des travaux ;
- soit de la signature d'un contrat dans le cadre d'un démarchage, à domicile, sur son lieu de travail ou en dehors d'un lieu de commercialisation habituel (mentionné aux articles L. 121-21 à L. 121-33 du code de la consommation), à condition de justifier d'un paiement, total ou partiel, jusqu'au 6 octobre 2010 ;
- soit d'un moyen de financement accordé par un établissement de crédit à raison de ces dépenses.

Plafond au m² des dépenses d'isolation thermique des parois opaques

1-82 Lorsque ces dépenses sont réalisées sur un immeuble achevé depuis plus de 2 ans, l'acquisition et la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques (murs en façade ou en pignon,

plafonds de combles et rampants de toiture) ouvrent droit au crédit d'impôt pour amélioration de la qualité environnementale des logements (CGI art. 200 quater-1 b, 3° ; voir RF 1007, § 1970), y compris les dépenses de parement de ces matériaux (BO 5 B-20-10 ; voir FH 3365, § 2-12).

Pour le calcul du crédit d'impôt, les dépenses d'acquisition et de pose de ces matériaux payées à compter du 1^{er} janvier 2011 sont retenues dans la limite d'un plafond de dépenses par mètre carré. Ce plafond sera fixé par arrêté conjoint des ministres chargés de l'énergie, du logement et du budget (loi art. 36-II-1° ; CGI art. 200 quater-1 b, 3° modifié). Ce plafond sera arrêté à un montant variable selon que l'isolation est effectuée à l'intérieur ou à l'extérieur du logement.

Toutefois, afin de ne pas pénaliser les contribuables ayant pris un engagement avant le 1^{er} janvier 2011, ce plafonnement au m² ne s'applique pas aux dépenses pour lesquelles le contribuable peut justifier avoir, avant cette date, à la fois (loi art. 36-VI-2) :

- accepté un devis ;
- et versé un acompte à l'entreprise chargée des travaux.

Pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2011, sauf bénéfice de la mesure transitoire, la **facture à produire** pour prétendre au crédit d'impôt doit comporter la **surface, en m²**, des parois opaques isolées en **distinguant ce qui relève de l'isolation par l'extérieur de ce qui relève de l'isolation par l'intérieur** (loi art. 36-II-2° ; CGI art. 200 quater-6, 2° al. modifié). À défaut, le crédit d'impôt obtenu fera l'objet d'une reprise.

→ À NOTER

Cette mesure ne concerne pas les matériaux d'isolation thermique des parois vitrées.

Crédit d'impôt pour dépenses d'équipement des logements en faveur des personnes

Abrogation du crédit d'impôt Grenelle 2

1-83 La loi Grenelle 2 a institué un crédit d'impôt spécifique applicables aux dépenses supportées par les contribuables pour réduire la vulnérabilité de leur habitation principale aux aléas technologiques et payées de 2011 à 2013 (CGI art. 200 quater C ; voir FH 3360, § 1-1). Ce crédit d'impôt est supprimé (loi art. 99-1° ; CGI art. 200 quater C abrogé).

Ce nouvel avantage fiscal devait, en effet, prendre la suite du volet du crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur des personnes, correspondant aux travaux de protection des habitations contre les risques technologiques (CGI art. 200 quater A ; voir RF 1007, § 2024). Or, ce crédit d'impôt, qui devait arriver à échéance le 31 décembre 2010, est prorogé d'un an (voir § 1-84).

Prorogation d'un an pour les dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur des personnes

1-84 Application en 2011

Le crédit d'impôt est prorogé d'un an pour l'ensemble des dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur des personnes (CGI art. 200 quater A ; voir RF 1007, § 2020).

Il s'applique donc aux dépenses (loi art. 99-2° b ; CGI art. 200 quater A modifié) :

> d'installation ou de remplacement d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées :

- payés jusqu'au 31 décembre 2011 dans le cadre de travaux réalisés dans un logement achevé,
- intégrés à un logement acquis neuf jusqu'au 31 décembre 2011,
- intégrés à un logement acquis en l'état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, achevé jusqu'au 31 décembre 2011 ;

> d'acquisition, dans un immeuble collectif achevé depuis plus de 2 ans, d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence payées jusqu'au 31 décembre 2011.

> payées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2011 pour la réalisation de travaux de protection des logements contre les risques technologiques prescrits aux propriétaires par un plan de prévention des risques technologiques (c. envir. art. L. 515-16-IV). Ce crédit d'impôt est, par ailleurs, aménagé (voir §§ 1-80 à 1-86).

1-85 Calcul du crédit d'impôt

Ce crédit d'impôt est calculé sur un montant de dépenses plafonné à 10 000 € pour les couples (mariés ou pacsés) soumis à imposition commune et à 5 000 € pour les célibataires, veufs ou divorcés.

Pour un même contribuable et une même habitation principale, ces dépenses sont appréciées au titre d'une période pluriannuelle de 5 années consécutives. Ces 5 années sont désormais celles comprises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2011 (CGI art. 200 quater A-4 modifié).

Pour une même habitation, des contribuables qui avaient atteint leur plafond des dépenses au 31 décembre 2006 compte tenu de leur situation de famille, pourront donc, le cas échéant, bénéficier à nouveau d'un crédit d'impôt pour des dépenses éligibles payées en 2011.

Aménagements du crédit d'impôt pour les dépenses de protection des logements contre les risques technologiques

1-86 Logements achevés avant l'approbation du plan

Pour les dépenses payées en 2011, les travaux doivent être réalisés dans des logements achevés avant l'approbation du plan de prévention des risques technologiques.

Les travaux payés jusqu'au 31 décembre 2010 doivent être réalisés, à l'initiative du contribuable, dans un logement existant à la date d'approbation du plan de prévention (c. envir. art. L. 515-16).

1-87 Taux spécifique du crédit d'impôt de 30 %

Le taux du crédit d'impôt est porté à 30 % pour les dépenses de protection des logements contre les risques technologiques payées en 2011 (loi art. 99-2° c ; CGI art. 200 quater A-5, a bis nouveau).

On rappelle que ce crédit d'impôt n'est pas compris dans le plafonnement global des niches fiscales (voir RF 1007, § 2020). Il ne devrait donc pas faire l'objet de la réduction globale de 10 % des niches fiscales (voir § 1-46). Le crédit d'impôt Grenelle 2, supprimé (voir § 1-83), aurait été soumis à cette réduction globale.

1-88 Extension de l'avantage aux bailleurs

Comme pour les autres dépenses, le crédit d'impôt est accordé aux propriétaires, aux locataires et à toutes les personnes qui bénéficient d'un droit d'usage et d'habitation (voir RF 1007, § 2020).

Pour les dépenses de protection des logements contre les risques technologiques, le crédit d'impôt s'applique également au titre de logements que le contribuable loue ou s'engage à louer, pendant 5 ans, à des personnes, autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal, qui en font leur habitation principale (loi art. 99-2° ; CGI art. 200 quater A-1 modifié).

Les modalités de l'engagement de location ne sont pas prévues par la loi.

Fin anticipée de réductions et de crédits d'impôt

Crédit d'impôt pour l'achat de l'habitation principale

1-89 La loi met un terme au crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunts pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale (CGI art. 200 quaterdecies ; voir RF 1007, § 1910) (loi art. 90-II-G ; CGI art. 200 quaterdecies-V-2°, dernier al. supprimé et 200 quaterdecies-X nouveau).

Toutefois, une période transitoire est organisée pour les acquisitions n'ayant pas donné lieu au déblocage des fonds au 1^{er} janvier 2011 mais dont le plan de financement a été constitué avant cette date. Ainsi, le crédit d'impôt continue à s'appliquer aux opérations ayant donné lieu à l'émission des offres de prêts avant le 1^{er} janvier 2011, sous les deux conditions suivantes (loi art. 90-x) :

- le prêt concourant au financement de l'opération (ou chacun des prêts, s'il y a lieu) a fait l'objet d'une offre de prêt avant le 1^{er} janvier 2011 ;

- l'acquisition du logement (achevé ou en l'état futur d'achèvement) ou la déclaration d'ouverture de chantier (opérations de construction) intervient au plus tard le 30 septembre 2011.

Pour une même opération, le cumul avec le nouveau PTZ + est donc exclu.

Réduction d'impôt pour acquisition dans l'immobilier de loisirs

1-90 Acquisition formalisée avant le 31 décembre 2010

L'article 92 de la loi de finances met fin, dès le 31 décembre 2010, à la réduction d'impôt pour l'acquisition d'un logement situé dans une résidence de tourisme classée implantée dans certaines zones géographiques (loi art. 92-I ; CGI art. 199 decies E, 1^{er} al. modifié).

L'avantage est toutefois maintenu en faveur des contribuables ayant souscrit, avant le 31 décembre 2010, une promesse d'achat d'un logement éligible ou une promesse synallagmatique (loi art. 92-II).

1-91 Portée de la mesure

On rappelle que cette réduction d'impôt, qui s'applique aux acquisitions de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement (CGI art. 199 decies E ; voir RF 1007, § 1430), concerne également les contribuables qui réalisent de tels investissements :

- par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'IS (CGI art. 199 decies G ; voir RF 1007, § 1435) ;
- sous la forme d'une acquisition d'un logement ancien, assortie de travaux de réhabilitation (CGI art. decies EA ; voir RF 1007, § 1441).

C'est l'ensemble de ce volet acquisition qui prend fin le 31 décembre 2010.

En revanche, la réduction d'impôt accordée au contribuable pour des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration de logements situés dans certaines zones est maintenue jusqu'à son terme, c'est-à-dire pour les travaux payés jusqu'au 31 décembre 2012 (CGI art. 199 decies F ; voir RF 1007, § 1460).

Comptes épargne codéveloppement

1-92 L'article 107 de la loi de finances met fin aux comptes épargne codéveloppement et aux livrets d'épargne pour le codéveloppement (c. mon. et fin. art. L. 221-33 et L. 221-34 abrogés). Corrélativement, la réduction d'impôt accordée aux contribuables qui effectuent des versements sur un compte épargne codéveloppement est supprimée (loi art. 107 ; CGI art. 199 quinquies abrogé).

En pratique, la réduction d'impôt cesse de s'appliquer aux sommes effectivement versées sur le compte à compter du 1^{er} janvier 2011. Elle est maintenue pour les sommes effectivement versées sur le compte au plus tard le 31 décembre 2010 (voir RF 1007, § 1740).

Nouvelle baisse du plafonnement global des niches fiscales

Plafond de 18 000 € + 6 % du revenu imposable

1-93 Comme chaque année depuis son entrée en vigueur, le plafonnement global des niches fiscales est révisé à la baisse. Ainsi, à compter de l'imposition des revenus de 2011, le total des avantages compris dans le plafonnement global des niches fiscales (CGI art. 200-0 A ; voir FH 3362, §§ 2-1 à 2-28) ne peut pas excéder 18 000 € + 6 % du revenu imposable du foyer fiscal (loi art. 106-I ; CGI art. 200-0 A-I modifié).

Pour l'application de ce nouveau plafonnement, il est tenu compte des avantages accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés et des aides accordées à compter de 2011 (loi art. 106-II, 1^{er} al.).

Les investissements résultant de décisions d'investissement prises avant le 1^{er} janvier 2011 restent hors du champ du plafonnement (voir §§ 1-94 et 1-95).

Pour le calcul de l'IR dû à compter de 2011, un même contribuable pourra donc être plafonné simultanément à :

- 18 000 € + 6 % du revenu imposable pour les avantages initiés à compter de 2011 ;
- 20 000 € + 8 % du revenu imposable pour les avantages initiés en 2010 ;
- 25 000 € + 10 % du revenu imposable pour les avantages initiés en 2009.

→ À NOTER

La plupart des avantages visés par le plafonnement global sont également visés par la réduction globale de 10 % (rabat ; voir § 1-46). Ce rabat s'applique préalablement au plafonnement global.

Mesures transitoires

1-94 Investissements outre-mer

Pour le calcul du plafonnement à 18 000 € + 6 % du revenu imposable, il n'est pas tenu compte des réductions d'impôt pour investissement outre-mer (CGI art. 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C ; voir RF 1007, § 1800) résultant :

- des investissements ayant fait l'objet d'une demande d'agrément ou d'autorisation préalable parvenue à l'administration avant 2011 ;
- des acquisitions d'immeuble ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant 2011 ;
- des acquisitions de biens meubles corporels commandés avant 2011 et ayant donné lieu au versement d'acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ;
- des travaux de réhabilitation d'immeuble ayant donné lieu, avant 2011, au versement d'acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix.

Sont visées les réductions pour investissement direct (CGI art. 199 undecies A). Sont également visées les réductions d'impôt pour investissement :

- dans le cadre d'une entreprise (CGI art. 199 undecies B) ;
- dans le logement social (CGI art. 199 undecies C).

1-95 Investissements immobiliers

De même, pour le plafonnement à 18 000 € + 6 % du revenu imposable, il n'est pas tenu compte des réductions d'impôt résultant de l'acquisition de logements ayant donné lieu à une promesse d'achat ou à une promesse synallagmatique souscrite par l'acquéreur avant 2011 au titre :

- d'un investissement locatif en meublé non professionnel (CGI art. 199 sexvicies ; voir RF 1007, § 1510) ;
- d'un investissement locatif Scellier (CGI art. 199 septvicies ; voir RF 1005, § 1600).

→ Barème de l'ISF 2011

1-96 Les tranches du barème de l'ISF (CGI art. 885 U) sont revalorisées de 1,5 %, comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (voir § 1-1). Pour le calcul de l'ISF 2011, le barème se présente donc comme suit.

BARÈME DE L'ISF POUR 2011					
Fraction de la valeur nette du patrimoine		Tranche (en €)	Tarif (en %)	Montant (en €)	Cumul (en €)
N'excédant pas	800 000 €	800 000	0	0	0
Comprise entre et	800 000 € 1 310 000 €	510 000	0,55	2 805	2 805
Comprise entre et	1 310 000 € 2 570 000 €	1 260 000	0,75	9 450	12 255
Comprise entre et	2 570 000 € 4 040 000 €	1 470 000	1,00	14 700	26 955
Comprise entre et	4 040 000 € 7 710 000 €	3 670 000	1,30	47 710	74 665
Comprise entre et	7 710 000 € 16 790 000 €	9 080 000	1,65	149 820	224 485
Supérieure à	16 790 000 €	-	1,80	-	-

Exemple de calcul. Le montant d'ISF dû (avant imputation de l'ISF lui-même et hors réduction et plafonnement éventuel) est égal :

- pour un patrimoine de 2 600 000 €, à $[(2 600 000 - 2 570 000) \times 1\%] + 12 255 = 12 555$ € ;
- pour un patrimoine de 16 800 000 €, à $[(16 800 000 - 16 790 000) \times 1,80\%] + 224 485 = 224 665$ €.

Par ailleurs, la limite d'exonération partielle d'ISF en faveur des biens ruraux et des parts de GFA (CGI art. 885 H) est portée à 101 897 € pour l'ISF 2011.

→ Réductions d'ISF pour investissements

Modification des taux et plafonds de la réduction d'ISF

1-97 Les redevables de l'ISF qui investissent dans le capital d'une PME directement ou indirectement, par l'intermédiaire d'une holding ou d'un fonds d'investissement, bénéficient d'une réduction d'ISF (CGI art. 885-0 V bis ; BO 7 S-3-08 ; voir RF 982, §§ 900 à 934).

La réduction de 10 % des niches fiscales est appliquée à ces réductions d'ISF (voir § 1-46). Les nouveaux taux et plafonds, mentionnés dans le tableau suivant, s'appliquent (loi art. 38-V-A 1° a et b et 38-V-D 1° et 2° ; CGI art. 885-0 V bis I 1 et III 2 modifiés) :

- aux souscriptions effectuées dans des sociétés à compter du 13 octobre 2010 ;
- et aux souscriptions effectuées dans des fonds d'investissement constitués à compter du 1^{er} janvier 2011.

RÉDUCTION D'ISF : TAUX ET PLAFONDS		
	Taux de la réduction	Plafond de la réduction
Souscription au capital de PME directement ou via une holding :		
- souscription avant le 13 octobre 2010	75 % des versements	50 000 €
- souscription à compter du 13 octobre 2010	50 % des versements	45 000 € (1)
Souscription de parts de FCPI et de FIP :		
- fonds constitués avant le 1 ^{er} janvier 2011	50 % des versements	20 000 €
- fonds constitués à compter du 1 ^{er} janvier 2011		18 000 €

(1) On rappelle que ce plafond est commun à la réduction d'ISF pour investissements et pour dons (voir § 1-115).

Conditions à remplir par la société cible et la holding

Investissement direct ou dans une holding animatrice

1-98 La société au capital de laquelle souscrit le redevable doit réunir un certain nombre de conditions dont certaines sont aménagées. La plupart des aménagements étant communs aux réductions d'IR et d'ISF, le tableau suivant fait la synthèse des règles applicables et renvoie aux commentaires du présent FH relatifs à la réduction d'IR.

RÉDUCTION D'ISF POUR INVESTISSEMENTS DANS UNE PME CONDITIONS	
Conditions à remplir par la société cible (CGI art. 885-0 V bis-I-1 et V)	Observations
a) être une PME au sens communautaire	Condition inchangée (voir RF 982, § 910)
b) exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale à l'exclusion des activités : - procurant des revenus garantis - financières et immobilières (sauf entreprises solidaires) - de gestion d'un patrimoine mobilier et immobilier - de production d'énergie solaire	Condition inchangée (voir RF 982, § 911) Souscription à compter du 13 octobre 2010 (voir § 1-62) Souscription à compter du 13 octobre 2010 (voir § 1-61) Condition inchangée (voir RF 982, § 912)
b bis) actifs non constitués de certains biens	Souscription à compter du 13 octobre 2010 (voir § 1-64)
b ter) les souscriptions ne confèrent pas d'autres droits que ceux liés à la qualité d'actionnaire	Souscription à compter du 13 octobre 2010 (voir § 1-65)
c) siège dans l'UE, en Islande ou en Norvège	Condition inchangée (voir RF 982, § 914)
d) titres non admis à la négociation sur un marché réglementé français ou étranger	Condition inchangée (voir RF 982, § 915)
e) société soumise à l'IS ou à un impôt équivalent	Condition inchangée (voir RF 982, § 916)
e bis) effectif salarié (au moins 2 à la clôture du 1 ^{er} exercice ou 1 si obligation de s'inscrire à la chambre des métiers et de l'artisanat)	Souscription à compter du 1 ^{er} janvier 2011 (voir § 1-60)
f) pas de garantie en capital accordée aux associés	Souscription à compter du 13 octobre 2010 (voir § 1-65)
g) si la société est une holding animatrice, elle a été constituée depuis au moins 12 mois et contrôle au moins une filiale depuis au moins 12 mois	Souscription à compter du 13 octobre 2010 (voir §§ 1-58 et 1-59)

Investissement via une holding non animatrice

1-99 La société holding doit en premier lieu vérifier l'ensemble des conditions mentionnées dans le tableau précédent, à l'exception de celle tenant à la nature de l'activité mentionnée au b) (voir § 1-66) (CGI art. 885-0 V-I 3).

Les autres conditions sont inchangées. La société :

- a pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant des activités éligibles ;
- ne compte pas plus de 50 salariés ou actionnaires ;
- a exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques ;
- communique à chaque investisseur un document d'information avant la souscription des titres.

Notons par ailleurs que les obligations déclaratives de la société sont toutefois renforcées (voir § 1-111).

Autres mesures communes aux réductions d'IS et d'ISF

Mesures anti-abus en cas de remboursement des apports

1-100 Les règles commentées pour la réduction d'IR (voir §§ 1-70 à 1-72) sont transposables à la réduction d'ISF (loi art. 38-V ; CGI art. 885-0 V bis-II modifié et V nouveau).

Non-cumul d'avantages fiscaux

1-101 La liste des dispositifs avec lesquels un même contribuable ne peut pas bénéficier de la réduction d'impôt est précisée. Cette liste étant la même que celle qui est prévue pour la réduction d'IR, on se reportera à nos commentaires sous le paragraphe 1-77.

Précisons également que la réduction d'ISF ne s'applique pas à la fraction des versements ayant ouvert droit à la réduction d'IR pour souscription au capital de PME (CGI art. 199 terdecies-0 A).

Investissement via des fonds d'investissement

Calcul de l'assiette et de la réduction d'impôt

1-102 Alors que, jusqu'à présent, les versements étaient retenus à hauteur de l'actif du fonds investi dans des titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés éligibles en direct, le mécanisme suivant est fixé (loi art. 38-V C 2° ; CGI art. 885-0 V bis III 1 c modifié) :

- d'une part, le fonds doit respecter au minimum le quota de 60 % fixé pour chaque type de fonds ;
- d'autre part, les versements nets des droits ou frais d'entrée servant de base à l'avantage fiscal seront retenus à proportion du quota d'investissements que le fonds s'engage à atteindre.

Suppression et modification des quotas

1-103 Pour l'essentiel, les nouvelles dispositions suppriment ou modifient les quotas et ratios qui étaient fixés dans les réductions d'ISF et d'IR au profit de quotas refondus dans la réglementation fixée dans le code monétaire et financier (c. mon. et fin. art. L 214-41 et L 214-41-1 modifiés).

Le sous-ratio de 6 % des FCPI est supprimé et celui de 10 % des FIP est porté à 20 % (voir §§ 1-106 et 1-108).

Les sous-quotas des fonds ISF de 40 % pour les FCPI et de 20 % pour les FIP ne sont pas repris.

Le quota de 60 % est modifié et il est créé un nouveau quota de 40 % constitué en fonds propres.

Modifications communes aux FIP et aux FCPI

1-104 **Nouvelles conditions d'éligibilité au quota de 60 %**

Pour être éligibles au quota de 60 % :

- les titres, parts et avances doivent être émis par des sociétés qui respectent les conditions fixées pour le bénéfice des réductions d'impôt applicables aux investissements directs (c. mon. et fin. art. L 214-41 et L 214-41-1 modifiés). Ces conditions sont exposées au paragraphe 1-57 ;
- les titres, parts et avances doivent être émis par des sociétés qui comptent au moins deux salariés (loi art. 38 VII ; c. mon. et fin. art. L 214-41 I et art. L 214-41-1 1 e modifiés). Cette condition permettrait d'éviter que les financements ne soient dirigés vers des « coquilles vides ».

Deux restrictions supplémentaires sont exigées pour les FIP (voir § 1-109).

Quota de 60 % actuel. L'actif des FCPI doit ainsi être constitué pour 60 % au moins de valeurs mobilières, parts de SARL et avances en compte courant, dont au moins 6 % dans des entreprises dont le capital est compris entre 100 000 € et 2 M€, émises par des sociétés autonomes de l'UE, soumises à l'IS, comptant moins de 2 000 salariés et :

- présentant un caractère innovant ;
- ou justifiant de la création de produits, procédés ou techniques dont le caractère innovant et les perspectives de développement économique sont reconnus par l'OSEO anvar (c. mon. et fin. art. L 214-41).

L'actif des FIP est constitué, pour 60 % au moins, de valeurs mobilières, de parts de société à responsabilité limitée et d'avances en compte courant, dont au moins 10 % dans des nouvelles entreprises exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de cinq ans (c. mon. et fin. art. L. 214-36 1 et 2 a), émises par des PME ayant leur siège dans un État membre de la Communauté européenne qui sont soumises à l'IS dans les conditions de droit commun ou en seraient passibles dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France.

1-105 Quota de 40 % investi en titres de capital de sociétés éligibles

En contrepartie de la suppression des sous-quotas (voir § 1-103), il est créé un nouveau quota minimum de 40 % investi en titres de capital de sociétés éligibles (c. mon. et fin. art. L 214-41 I ter et art. L 214-41-1 1 ter).

Les dispositions relatives aux FCPI et aux FIP prévoient ainsi que l'actif du fonds est constitué, à 40 % au moins, de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital ou de titres reçus en contrepartie d'obligations converties de sociétés respectant les conditions définies pour l'éligibilité au quota de 60 %.

Le quota d'investissement en fonds propres ainsi « remonté » dans la réglementation des fonds se traduit par un durcissement des règles applicables aux « fonds IR », qui jusqu'à présent n'avaient aucune contrainte de cette nature, alors que les « fonds ISF » l'avaient intégrée et présentaient généralement une proportion d'investissement de cette nature comprise entre 60 et 70 %. Pour ces derniers la contrainte est donc desserrée.

Modifications réglementaires propres aux FCPI

1-106 Le quota de 6 % d'entreprises dont le capital est compris entre 100 000 € et 2 M€ est supprimé. Le sous-quota des fonds ISF de 40 % de PME de moins de cinq ans n'est pas repris.

Modifications réglementaires propres aux FIP

1-107 Localisation géographique des sociétés

Les conditions afférentes à la localisation géographique des sociétés sont aménagées. Ces PME doivent notamment exercer leurs activités principalement dans des établissements situés dans une zone géographique choisie par le fonds et limitée au maximum à trois et non plus quatre régions limitrophes, ou, lorsque cette condition ne trouve pas à s'appliquer, y avoir établi leur siège social. Le fonds peut également choisir une zone géographique constituée d'un ou de plusieurs départements d'outre-mer. La société peut être une holding si elle détient exclusivement des titres de sociétés éligibles.

1-108 Les conditions liées au sous-quota sont aménagées

Le sous-quota de 10 % d'entreprises exerçant ou juridiquement constituées depuis moins de 8 ans au lieu de cinq ans est aménagé dans les conditions suivantes. Il est désormais de 20 % dans de nouvelles entreprises exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de huit ans. Le sous-quota des fonds ISF de 20 % de PME de moins de cinq ans est supprimé.

1-109 Le quota de 60 % est durci

Outre les modifications exposées au paragraphe 1-104, le quota de 60 % est durci sous deux angles.

L'éligibilité au quota de 60 % des parts de FCPR et SCR et des participations versées à des sociétés de caution mutuelle ou à des organismes de garantie intervenant dans la zone géographique choisie par le fonds est supprimée (c. mon. et fin. art. L 214-41-1, 1 c modifié).

Pour être éligibles au quota de 60 %, les titres, parts et avances doivent être émis par des sociétés qui sont 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 dans les PME (c. mon. et fin. art. L 214-41-1, 1 d).

En conséquence, les FIP sont transformés en véhicules investissant à hauteur d'au moins 60 % de leur actif dans des PME opérationnelles en amorçage, démarrage ou expansion et dont au moins 40 % de leur actif est constitué de souscriptions au capital et d'obligations converties de même type d'entreprises.

Entrée en vigueur

1-110 L'entrée en vigueur des dispositions relatives aux fonds d'investissement diffère selon que les fonds sont constitués avant ou après le 1^{er} janvier 2011.

Pour les fonds constitués à compter du 1^{er} janvier 2011, les dispositions afférentes aux deux réductions d'impôt (IR et ISF) et au code monétaire et financier s'appliquent aux souscriptions effectuées à compter de cette même date.

Les fonds constitués avant le 1^{er} janvier 2011 restent soumis aux dispositions des articles L. 214-41 et L. 214-41-1 du code monétaire et financier dans leur rédaction antérieure à la présente loi.

Toutefois, les investissements des fonds constitués avant le 1^{er} janvier 2011 et réalisés à compter de cette date au moyen de souscriptions reçues après le 29 septembre 2010 ne sont pris en compte dans le quota de 60 % (c. mon. et fin. art. L. 214-41 et L. 214-41-1) que s'ils sont réalisés dans des sociétés remplissant les nouvelles conditions d'appréciation du quota de 60 % (voir § 1-109) et qui n'ont pas procédé au cours des douze derniers mois au remboursement, total ou partiel d'apports.

Il s'agit de permettre aux sommes recueillies par les souscriptions effectuées jusqu'au 29 septembre 2010 (date du Conseil des ministres) d'être investies dans les conditions prévues pour l'appréciation du quota de 60 % avant la date du Conseil des ministres qui a adopté le projet de loi de finances pour 2011.

Ces fonds communiquent à l'administration fiscale la répartition entre les souscriptions effectuées avant le 29 septembre 2010 et celles effectuées à compter de cette date, ainsi qu'un état de leurs investissements au 31 décembre 2010.

Obligations des sociétés et des fonds et sanctions applicables

Quota d'investissement des fonds : délai non respecté

1-111 Les FIP et FCPI doivent remplir leur quota d'investissement dans un délai déterminé par la loi. Ces obligations sont assorties d'une amende à la charge de la société de gestion du fonds de 20 % des montants des investissements qui auraient permis d'atteindre 50 % du quota intermédiaire ou 100 % du quota final aux dates fixées.

Le montant plafond de cette amende est doublé. Il est limité au montant (et non plus à la moitié du montant) des sommes qui sont dues à la société gestion du fonds par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné (loi art. 38 VI ; CGI art. 1763 C modifié).

Encadrement des frais et commissions

1-112 Un décret doit fixer les conditions dans lesquelles les investisseurs sont informés du montant détaillé des frais et commissions qu'ils supportent et celles dans lesquelles ces frais sont encadrés.

Cette obligation qui existe déjà dans le cadre de la réduction d'ISF est nouvelle pour la réduction d'IR (loi art. 38 III A 3° ; CGI art. 199 terdecies-0 A I 3° e nouveau).

Le plafond de la pénalité de 1 % due en cas de non-respect de l'obligation par la holding ou le fonds, au titre de l'avantage à l'IR ou à l'ISF, est relevé et fixé au montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné (loi art. 38 VI ; CGI art. 1763 C modifié).

Obligation d'information préalable des investisseurs

1-113 Les holdings non animatrices doivent communiquer à chaque investisseur, avant la souscription de ses titres, un document d'information comportant certaines précisions. Cette obligation, qui existait déjà pour les souscriptions ouvrant droit à la réduction d'ISF (CGI art. 885-0 V bis-I 3 f), est étendue aux souscriptions ouvrant droit à la réduction d'IR. Cette obligation est une condition d'application de l'avantage fiscal (loi art. 38-III A-3° a, 4° al. ; CGI art. 199 terdecies-0 A-I 3° e nouveau).

Cet état doit préciser notamment :

- la période de conservation des titres pour bénéficier de l'avantage fiscal ;
- les modalités prévues pour assurer la liquidité de l'investissement au terme de la durée de blocage ;
- les risques générés par l'investissement et la politique de diversification des risques ;
- les règles d'organisation et de prévention des conflits d'intérêts ;
- les modalités de calcul et la décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects,
- et le nom du ou des prestataires de services d'investissement chargés du placement des titres.

La société est redevable en cas de non-respect de l'obligation, pour l'exercice concerné, d'une amende égale à 10 % du montant des souscriptions qui ont ouvert droit à la réduction d'impôt sur le revenu ou à la réduction d'ISF, plafonnée aux sommes dues à la société au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné (loi art. 38-VI-6° ; CGI art. 1763 C modifié).

Déclarations à l'administration fiscale et à l'AMF

1-114 Une nouvelle obligation à la charge des intermédiaires (sociétés et fonds) est créée afin que l'administration fiscale puisse avoir connaissance des investissements réalisés au titre de l'emploi des sommes versées donnant lieu à réduction d'impôt. Cette obligation prend les formes suivantes et s'impose dans le cadre des réductions d'IR et d'ISF.

Les holdings animatrices, doivent adresser à l'administration fiscale, à des fins statistiques, au titre de chaque année, avant le 30 avril de l'année suivante, un état récapitulatif des sociétés financées, des titres détenus ainsi que des montants investis durant l'année. Les informations qui figurent sur cet état sont celles arrêtées au 31 décembre de l'année (CGI art. 885 0 V bis I 3 modifié et CGI art. 199 terdecies-0 A I 3° e). Les modalités de cette déclaration seront définies par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget.

Cette nouvelle obligation est assortie d'une amende applicable en cas de non-respect par les sociétés intermédiaires de la transmission de l'état récapitulatif avant la date prévue (loi art. 38-VI ; CGI art. 1763 C modifié). La société qui ne transmet pas l'état récapitulatif avant le 30 avril est redevable pour l'exercice concerné d'une amende égale à 10 % du montant des souscriptions qui ont ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt. Le montant de cette amende est toutefois limité aux sommes dues à la société au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

Les FCPI et FIP doivent transmettre chaque année à l'Autorité des marchés financiers (AMF), avant le 30 avril de l'année suivante et dans des conditions définies par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, un état récapitulatif des sociétés financées, des titres détenus ainsi que des montants investis durant l'année. Les informations qui figurent sur cet état sont celles arrêtées au 31 décembre de l'année (c. mon. et fin. art. L 214-41-2 nouveau). L'AMF transmet les informations aux ministres chargés de l'économie et du budget.

Concernant les fonds s'agissant d'une transmission à l'AMF, aucune amende n'est prévue dans le CGI. Toutefois l'AMF dispose de ces propres procédures de sanctions et pénalités pour faire appliquer l'obligation instituée.

→ Réduction d'ISF pour dons

1-115 Le champ d'application de la réduction d'ISF est étendu. Sont éligibles à ce dispositif, pour les versements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011, les dons aux associations reconnues d'utilité publique de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprise dont la liste sera fixée par décret (loi art. 40 ; CGI art. 885-0 V bis A I 9^o nouveau).

→ À NOTER

Le taux de réduction de 75 % au titre de la réduction d'ISF pour dons est inchangé. Pour les versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2011, le montant du plafond de l'avantage fiscal est ramené de 50 000 € à 45 000 € (loi art. 40 ; CGI art. 885-0 V bis A III modifié). On rappelle que ce plafond est commun à la réduction d'ISF pour investissements et pour dons (voir § 1-97).

→ Bouclier fiscal

Neutralisation des augmentations d'impôt

1-116 Chaque foyer fiscal au sens de l'impôt sur le revenu peut obtenir la restitution des impôts excédant 50 % de ses revenus, ce droit à restitution étant acquis au 1^{er} janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus (CGI art. 1649-0 A ; BO 13 A-1-06).

La loi de finances exclut de la liste des impôts à retenir pour calculer le bouclier la plupart des augmentations d'impôt qu'elle contient (CGI art. 1649-0 A 2 et 3 modifiés).

Ces augmentations concernant les revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2011, c'est le bouclier fiscal acquis au 1^{er} janvier 2013 (s'il existe encore...) qui sera impacté par ces mesures.

CALCUL DU BOUCLIER FISCAL 2013 : NEUTRALISATION DES AUGMENTATIONS D'IMPÔT

Impôt sur le revenu :

- fraction supplémentaire d'impôt résultant de l'augmentation de la dernière tranche de 40 à 41 % (voir § 1-1)
- réduction globale de 10 % des niches fiscales (voir § 1-46)

Prélèvement libératoire : fraction supplémentaire d'impôt résultant de l'augmentation du taux de 18 % à 19 % (voir §§ 1-18 et 1-20)

Retenue à la source : fraction supplémentaire d'impôt résultant de l'augmentation du taux de 18 % à 19 % (voir § 1-20)

Plus-values immobilières : fraction supplémentaire d'impôt résultant de l'augmentation de 16 % à 19 % (voir § 1-26)

Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux : fraction supplémentaire d'impôt résultant de l'augmentation du taux de 18 % à 19 % (voir § 1-24)

Stock option : fraction supplémentaire d'impôt résultant de l'augmentation de la tranche de 40 % à 41 % (voir § 1-25)

Prélèvements sociaux : prise en compte du prélèvement social sur les revenus du patrimoine et sur les revenus de placement dans la limite du taux de 2 % (voir § 1-29)

Restitutions et dégrèvements. Ils sont retenus pour des montants calculés sans appliquer la réduction globale de 10 % des niches fiscales (voir § 1-45)

Revenus pris en compte

Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux

1-117 Pour le calcul du bouclier 2013, les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux soumises à l'impôt sur le revenu dès le 1^{er} euro (voir § 1-21) seront prises en compte pour l'application du bouclier fiscal (CGI art. 1649-0 A-7 abrogé).

Il conviendra également de majorer la plus-value nette imposable réalisée au titre de l'année de référence des moins-values constatées les années antérieures et qui sont imputées sur ce revenu (CGI art. 1649-0 A-4, a). Ainsi, pour le bouclier fiscal acquis au 1^{er} janvier 2013 (revenus de 2011), les moins-values en report au 1^{er} janvier 2011, qui seront identiques pour l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux, viendront le cas échéant majorer la plus-value à prendre en compte pour le calcul du bouclier fiscal.

Pour le bouclier fiscal acquis au 1^{er} janvier 2012 (revenus de 2010), le revenu à prendre en compte pour le calcul du bouclier est :

- lorsque le seuil de cession n'est pas atteint, celui qui a servi à l'assiette des prélèvements sociaux (CGI art. 1649-0 A-7) ;
- lorsque le seuil de cession est dépassé, celui qui a servi à l'assiette de l'impôt sur le revenu, majoré le cas échéant des moins-values constatées les années antérieures et qui sont imputées sur ce revenu.

L'impôt sur le revenu à prendre en compte pour le calcul de ce bouclier devra en outre être diminué de l'éventuel crédit d'impôt de 19 % (voir § 1-23).

Assurance-vie : contrats en multisupport

1-118 **Prise en compte des revenus soumis à la CSG**

Les produits du compartiment en euros des contrats multisupports sont soumis aux prélèvements sociaux au taux de 12,3 % dès leur inscription en compte annuelle (voir § 1-31). Est prise en compte, en tant que revenus pour le calcul du bouclier fiscal, la part des produits attachés aux droits exprimés en euros ou en devises dans les bons ou contrats en unités de compte et soumise aux prélèvements sociaux dès son inscription en compte (CGI art. 1649-0 A-6). Compte tenu de l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure, celle-ci n'aura de conséquence qu'à compter du bouclier fiscal 2013 (revenus 2011).

Il est rappelé que, à compter du bouclier fiscal 2010, à la suite d'un arrêt du Conseil d'État qui a annulé les dispositions d'une instruction administrative (BO 13-A-1-08, nos 2 à 6 et 38), les détenteurs de contrats multisupports peuvent ne pas inclure dans les revenus du bouclier les produits de ces contrats multisupports (et donc les revenus des fonds en euros du contrat inscrits en compte) et ce, quelle que soit la proportion des sommes investies sur le fonds en euros. Cette possibilité resterait applicable pour les boucliers 2010, 2011 et 2012.

1-119 **La restitution éventuelle est imputée sur les impositions**

Lorsque la somme des prélèvements sociaux acquittés annuellement sur la partie en euros du contrat est supérieure au montant de ceux calculés sur la totalité des produits du contrat à la date du dénouement ou du décès, l'excédent de versement est restitué au contrat. L'éventuelle restitution de prélèvements sociaux intervenant au rachat s'impute sur les impositions acquittées l'année du rachat et retenues pour le calcul du bouclier fiscal.

→ Tarifs et abattements des donations et successions

1-120 Pour le calcul des droits de donation et de succession, les abattements et les limites des tranches des tarifs sont actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondis à l'euro le plus proche (loi art. 2 ; CGI art. 779-VI). Sous réserve des arrondis qui pourraient être retenus par l'administration,

les montants actualisés seraient les suivants. Ces montants sont actualisés en retenant la variation réelle de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

TARIF : DONATIONS ET/OU SUCCESSIONS			
	Taux	2011	2010
Héritier en ligne directe	5 %	Inférieure à 8072 €	Inférieure à 7953 €
	10 %	Entre 8072 et 12109 €	Entre 7953 et 11930 €
	15 %	Entre 12109 et 15932 €	Entre 11930 et 15697 €
	20 %	Entre 15932 et 552324 €	Entre 15697 et 544173 €
	30 %	Entre 552324 et 902838 €	Entre 544173 et 889514 €
	35 %	Entre 902838 et 1805677 €	Entre 889514 et 1779029 €
Entre époux ou partenaires d'un Pacs (tarif applicable uniquement aux donations)	5 %	Inférieure à 8072 €	Inférieure à 7953 €
	10 %	Entre 8072 et 15932 €	Entre 7953 et 15697 €
	15 %	Entre 15932 et 31865 €	Entre 15697 et 31395 €
	20 %	Entre 31865 et 552324 €	Entre 31395 et 544173 €
	30 %	Entre 552324 et 902838 €	Entre 544173 et 889514 €
	35 %	Entre 902838 et 1805677 €	Entre 889514 et 1779029 €
Entre frères et sœurs (sauf exonération de droits de succession)	35 %	Inférieure à 24430 €	Inférieure à 24069 €
	45 %	Supérieure à 24430 €	Supérieure à 24069 €
Tarif entre parents jusqu'au 4 ^e degré		55 %	
Tarif entre parents au-delà du 4 ^e degré et entre non-parents		60 %	

ABATTEMENTS		
Successions et/ou donations	2011	2010
Ascendants ou enfants (CGI art. 779 I)	159325 €	156974 €
Frères et sœurs (CGI art. 779 IV)	15932 €	15697 €
Neveux et nièces (CGI art. 779 V)	7967 €	7849 €
Personnes handicapées (CGI art. 779 II)	159325 €	156974 €
Conjoint survivant (donation) (CGI art. 790 E)	80724 €	79533 €
Partenaire d'un Pacs (donation) (CGI art. 790 F)	80724 €	79533 €
Petit-enfant (donation) (CGI art. 790 B)	31865 €	31395 €
Arrière-petit-enfant (donation) (CGI art. 790 D)	5310 €	5232 €
À défaut d'autre abattement (succession) (CGI art. 788 IV et V)	1594 €	1570 €
Dons de sommes d'argent : plafond d'exonération (CGI art. 790 G)	31865 €	31395 €

Par ailleurs, les transmissions de biens ruraux et de parts de GFA bénéficient d'une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Le seuil au-delà duquel le taux d'exonération passe de 75 % à 50 % de leur valeur est porté à 101 897 € (CGI art. 793 bis).

Fiscalité des entreprises

2

Cet article commente les mesures de la loi de finances pour 2011 qui concernent les impôts sur les bénéfices, les crédits d'impôt des entreprises et la TVA. Les dispositions relatives à la contribution économique territoriale sont commentées dans l'article consacré aux impôts locaux.

Loi de finances pour 2011 à paraître

L'essentiel

- ✓ Les véhicules homologués « N1 » qui sont destinés au transport de personnes tombent sous le coup de la limitation de l'amortissement des véhicules. / 2-2
- ✓ Le régime d'exonération des entreprises nouvelles est réservé, de 2011 à 2013, aux créations en zones AFR. / 2-4
- ✓ Un nouveau régime d'exonération est institué en faveur des créations et des reprises de petites entreprises en zones rurales. / 2-6
- ✓ Les sociétés qui optent pour le régime mère-fille seront obligatoirement taxées sur 5 % du montant du dividende perçu. / 2-17
- ✓ Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, la société concessionnaire qui exploite le brevet peut déduire le montant total des redevances versées à une entreprise liée. / 2-31
- ✓ Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, en cas de cession de titres de participation entre entreprises liées dans les 2 ans de leur acquisition, la plus ou moins-value est taxable au terme de ce délai. / 2-26
- ✓ Le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation est étendu aux emprunts souscrits auprès de sociétés non liées dont le remboursement est garanti par une société liée au débiteur. / 2-30
- ✓ La règle du butoir, qui limite les possibilités d'imputation des crédits d'impôt étrangers sur l'impôt payé en France, est assortie d'un dispositif antiabus en cas d'opérations d'achat-revente ou de prêts de titres. / 2-37
- ✓ Pour les dépenses de recherche exposées à compter du 1^{er} janvier 2010, les PME peuvent obtenir le remboursement immédiat de la créance de CIR. / 2-41
- ✓ Le taux majoré de calcul du CIR est réduit à 40 % et 35 % en 2011. / 2-45
- ✓ Pour le CIR 2011, certaines composantes de l'assiette du CIR sont limitées, notamment les dépenses de fonctionnement et les dépenses de recherche externes. / 2-42 à 2-44
- ✓ Divers crédits d'impôt sont prorogés et aménagés : crédit d'impôt intéressement, en faveur des métiers d'art, agriculture. / 2-49 à 2-57
- ✓ L'étalement des plus-values réalisées par les entreprises en cas de cession-bail d'immeubles est prorogé de 2 ans. / 2-59
- ✓ Le taux réduit de TVA s'applique aux livres numériques et aux services de télévision non compris dans une offre composite. / 2-68 à 2-76

→ Revalorisation de seuils et limites

2-1 Certains seuils sont revalorisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème d'imposition, soit 1,5 % pour 2011 (voir § 1-1). Ces seuils et limites sont donc fixés comme suit pour 2011.

REVALORISATION DES SEUILS ET LIMITES (1)		
	Seuils pour 2011	Rappel 2010
Micro-BIC (CGI art. 50-0) :		
- achat-revente, fourniture de logement	81 500 €	80 300 €
- services et loueurs en meublé	32 600 €	32 100 €
Micro-BNC (CGI art. 102 ter)	32 600 €	32 100 €
Régime simplifié d'imposition (RSI-BIC) (CGI art. 302 septies A) :		
- achat-revente, fourniture de logement	777 000 €	766 000 €
- services	234 000 €	231 000 €
• RSI-TVA (CGI art. 302 septies A bis) :		
- achat-revente, fourniture de logement	777 000 €	766 000 €
- services	234 000 €	231 000 €
• Maintien du RSI-TVA si le CA n'excède pas (CGI art. 302 septies A bis) :		
- achat-revente, fourniture de logement	856 000 €	843 000 €
- services	265 000 €	261 000 €
Dispense de bilan (CGI art. 302 septies A bis-VI) :		
- achat-revente	156 000 €	154 000 €
- services	55 000 €	54 000 €
• Franchise TVA (CGI art. 293 B) :		
- achat-revente, hébergement	81 500 €	80 300 €
- services	32 600 €	32 100 €
• Maintien de la franchise TVA si le chiffre d'affaires de N n'excède pas :		
- achat-revente, hébergement	89 600 €	88 300 €
- services	34 600 €	34 100 €
• Franchise TVA (avocats, avoués, auteurs et artistes) (CGI art. 293 B) :		
- activités réglementées (2)	42 300 €	41 700 €
- autres	17 400 €	17 100 €
• Sortie de la franchise :		
- activités réglementées (2)	52 000 €	51 200 €
- autres	20 900 €	20 600 €
Taxe sur les salaires (période annuelle) (CGI art. 231-2 bis) (BO 5 L-1-10)	- 4,25 % jusqu'à 7 604 € - 8,50 % de 7 604 € à 15 185 € - 13,60 % > 15 185 €	7 491 € De 7 491 € à 14 960 € > 14 960 €
	Abattement annuel (organismes sans but lucratif) 6 002 €	5 913 €
Retenue à la source sur les salaires et pensions versés à des non-résidents (période annuelle) (CGI art. 182 A)	- 0 % : fraction < 14 245 € - 12 % (3) : de 14 245 € à 41 327 € - 20 % (2) > 41 327 €	14 034 € de 14 034 € à 40 716 € 40 716 €

(1) Calculs effectués par nos soins sous réserve des arrondis qui seront retenus par l'administration.

(2) Et livraison des œuvres et cession des droits patrimoniaux par les auteurs et exploitation des droits patrimoniaux reconnus aux artistes-interprètes (CGI art. 293 B-III-2 et 3).

(3) Taux ramenés à 8 % (au lieu de 12 %) et à 14,4 % (au lieu de 20 %) dans les DOM.

→ **Charges déductibles****Véhicules de tourisme homologués N1**

2-2 Sont exclus des charges déductibles les amortissements des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières pour la fraction de leur prix d'acquisition, taxes comprises, qui dépasse 9 900 € pour les véhicules les plus polluants et 18 300 € pour les autres véhicules (CGI art. 39-4 et 93-1-2°).

De même, pour les voitures particulières prises en crédit-bail ou en location pour une durée supérieure à 3 mois, la part du loyer correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition excédant ces limites n'est pas déductible (CGI art. 39-4 et 93-1-3°).

La définition des véhicules soumis à ces limitations est modifiée et étendue aux véhicules homologués « N1 » qui sont destinés au transport de personnes (loi art. 24-I et III). La définition correspond à celle qui est retenue pour la taxe sur les véhicules des sociétés (TVS) et qui regroupe désormais, sous la dénomination « véhicules de tourisme », les voitures particulières ainsi que les véhicules homologués « N1 » qui sont destinés au transport de personnes (voir § 4-2).

Ces véhicules doivent, par ailleurs, être mentionnés sur le relevé de frais généraux (loi art. 24-II ; CGI art. 54 bis).

Entrée en vigueur de la limitation de la déduction

2-3 La loi prévoit une entrée en vigueur de ces mesures à compter du 1^{er} octobre 2010 (loi art. 24-IX). Cette entrée en vigueur correspond au début d'une période d'imposition à la taxe sur les véhicules des sociétés (voir § 4-5).

Selon nos informations, la limitation de l'amortissement et des loyers s'applique, quelle que soit la date d'acquisition du véhicule :

- en matière de BIC et de BA, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} octobre 2010 ;
- en matière de BNC, à compter de l'imposition des revenus de 2010.

→ E X E M P L E

Une société acquiert et met en service un véhicule de tourisme destiné au transport des personnes immatriculé dans la catégorie « N1 » le 1^{er} mai 2010, pour un montant de 50 000 € TTC.

Ce véhicule émet plus de 250 g/km de CO₂, il est donc polluant. Compte tenu de la durée d'utilisation du bien, le taux d'amortissement linéaire retenu est de 20 %.

Pour la première année d'application des nouvelles dispositions relatives au plafonnement de l'amortissement pour les véhicules de tourisme « N1 », le régime fiscal diffère selon que l'exercice est clos avant ou après le 1^{er} octobre 2010. À titre d'exemple, prenons le cas d'une société dont :

- l'exercice est clos le 30 septembre 2010 ;
- l'exercice coïncide avec l'année civile et est clos le 31 décembre 2010.

MONTANT DES AMORTISSEMENTS DÉDUCTIBLES		
Année	Exercice clos le 30/09/2010	Exercice clos le 31/12/2010
2010	$50\,000 \times 20\% \times 150/360 = 4\,167 \text{ €}^*$	$(50\,000 \times 20\%) - [(50\,000 - 9\,900) \times 20\%] \times 245/360 = 1\,348 \text{ €}$
2011	$(50\,000 \times 20\%) - [(50\,000 - 9\,900) \times 20\%] = 1\,980 \text{ €}$	$(50\,000 \times 20\%) - [(50\,000 - 9\,900) \times 20\%] = 1\,980 \text{ €}$
2012	1 980 €	1 980 €
2013	1 980 €	1 980 €
2014	1 980 €	1 980 €
2015	$(50\,000 \times 20\%) - [(50\,000 - 9\,900) \times 20\%] \times 210/360 = 1\,155 \text{ €}$	$(50\,000 \times 20\%) - [(50\,000 - 9\,900) \times 20\%] \times 115/360 = 632 \text{ €}$

* Absence de plafonnement en cas d'exercice clos avant le 1/10/2010.

→ Régimes d'exonération des bénéfices

Reconduction partielle de l'exonération des entreprises nouvelles

Entreprises créées ou reprises jusqu'en 2013 dans les zones AFR

2-4 Une exonération totale ou partielle d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS) bénéficie aux entreprises nouvelles qui se créent jusqu'au 31 décembre 2010 dans les zones d'aide à finalité régionale (ZAFR), dans les zones de revitalisation rurale (ZRR) et dans les zones de redynamisation urbaine (ZRU) (CGI art. 44 sexies ; voir « Détermination du résultat (BIC-IS) », RF 1004, §§ 3000 à 3041).

Ce régime d'allègement est reconduit pour une période de 3 ans, soit jusqu'au 31 décembre 2013, pour les seules entreprises nouvelles implantées dans les zones d'aide à finalité régionale (loi art. 129-I-A ; CGI art. 44 sexies-I 2° modifié).

En revanche, l'exonération ne s'applique plus aux entreprises créées dans les ZRU à compter du 1^{er} janvier 2011. Pour les entreprises implantées dans la fraction des ZRU constituant des zones franches urbaines (ZFU), il sera néanmoins possible de se placer sous le régime des ZFU (voir RF 1004, § 3060).

Pour les entreprises qui s'implantent dans les zones de revitalisation rurale, un dispositif autonome d'exonération est institué (voir § 2-6).

Bien entendu, pour les entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2010, le régime d'exonération en cours continue de s'appliquer jusqu'à son terme (voir RF 1004, § 3031).

La prorogation de l'exonération d'impôt sur les bénéfices en zones AFR entraîne la prorogation des exonérations :

- de cotisation foncière des entreprises (CGI art. 1464 B et 1464 C), de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI art. 1586 nonies) et de taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI art. 1383 A), sur délibération des collectivités territoriales et de leurs EPCI dotés d'une fiscalité propre ;
- de taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat, sur délibération des organismes consulaires (CGI art. 1602 A).

→ À NOTER

La reconduction pour 3 ans du régime dans les zones AFR correspond à la délimitation actuelle des zones AFR qui s'applique jusqu'au 31 décembre 2013 (décret 2007-732 du 7 mai 2007).

Déclassement de la commune

2-5 Lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en zone de revitalisation rurale, en zone d'aide à finalité régionale ou en zone de redynamisation urbaine après la date de création de l'entreprise, les exonérations sont maintenues pour leur durée restant à courir (loi art. 129-I-B ; CGI art. 44 sexies-I modifié).

Ainsi, la modification de la liste des communes d'implantation éligibles n'a pas de conséquence pour l'entreprise pour les créations prenant effet avant la publication d'une nouvelle liste de communes classées.

Nouveau régime d'allégement dans les zones rurales

Opérations réalisées du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013 en ZRR

2-6 Un nouveau régime d'allégement des bénéficiaires (IR ou IS), de CET et de taxes foncières est institué pour les entreprises implantées dans les zones de revitalisation rurale (loi art. 129-I-H ; CGI art. 44 quindecies nouveau). Il diffère du dispositif actuel d'exonération des entreprises nouvelles en ZRR sur les points suivants :

- les exonérations s'appliquent non seulement aux entreprises nouvelles, mais également aux reprises d'entreprises ;
- le régime est recentré sur les très petites entreprises qui emploient moins de 10 salariés ;
- la durée de la période de sortie progressive d'exonération est ramenée de 9 ans à 3 ans.

Ce nouveau régime n'est pas pérenne. Il s'applique aux créations et aux reprises réalisées du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013.

Création et reprises d'entreprises

2-7 Le nouveau régime d'exonération en ZRR est réservé aux entreprises créées ou reprises qui sont soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats et qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale (CGI art. 34) ou professionnelle (CGI art. 92-1). Les activités agricoles et les activités civiles, qui ne sont pas visées, sont donc exclues (CGI art. 44 quindecies-I nouveau).

Par rapport au régime applicable aux créations jusqu'en 2010 dans les ZRR, les activités de location d'un établissement industriel et commercial muni du matériel nécessaire à son exploitation (CGI art. 35-I-5^e) sont également hors du champ de la nouvelle exonération.

Sont expressément exclues de l'exonération les entreprises exerçant une activité bancaire, financière, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles, de pêche maritime (CGI art. 44 quindecies-II c nouveau).

Étendu aux reprises, l'avantage fiscal est désormais limité par exploitant et non plus par entreprise. Des dispositions anti-abus visent à éviter les « reprises par soi-même » (voir § 2-10). En revanche, les extensions d'activités préexistantes restent exclues de l'exonération (notamment les contrats de franchise) (CGI art. 44 quindecies-II e nouveau).

Entreprise de moins de 10 salariés

2-8 Pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise doit employer moins de 10 salariés. Cette condition doit être respectée à la date de clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application de l'exonération (CGI art. 44 quindecies-II b).

Sont retenus les salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou d'une durée d'au moins 6 mois.

Si l'effectif varie en cours d'exercice, il est calculé en tenant compte de la durée de présence des salariés pendant l'exercice.

Détention du capital de l'entreprise créée ou reprise

2-9 Détention directe ou indirecte

Le capital de l'entreprise créée ou reprise ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés (CGI art. 44 quindecies-II d nouveau).

→ À NOTER

La définition de la détention indirecte figurant dans le droit existant n'est pas reprise (CGI art. 44 sexies ; voir RF 1004, § 3019).

2-10 Mesures anti-abus

Pour éviter les « reprises par soi-même », le bénéfice de l'exonération est exclu lorsque, à l'issue de l'opération de reprise ou de restructuration, le cédant et sa famille (conjoint, partenaire pacsé, ascendants, descendants, frères et sœurs) détiennent ensemble, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entité issue de la reprise (CGI art. 44 quindecies-III nouveau).

Pour l'application de cette règle, le cédant est celui qui :

- soit détenait, directement ou indirectement, la majorité des droits dans l'entité faisant l'objet de la reprise ;
- soit en exerçait, en droit ou en fait, la direction effective.

Sont également exclues de l'exonération les reprises d'entreprises individuelles par un membre du cercle familial (conjoint, partenaire pacsé, ascendants, descendants, frères et sœurs).

Implantation en zone de revitalisation rurale (ZRR)

2-11 Le siège social de l'entreprise ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens d'exploitation doivent être implantés dans les zones de revitalisation rurale (CGI art. 44 quindecies-II a nouveau).

Par ailleurs, les exonérations sont maintenues pour leur durée restant à courir lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en zone de revitalisation rurale après la date de sa création (CGI art. 44 quindecies-VI nouveau). Ainsi, la modification de la liste des communes d'implantation éligibles n'a pas de conséquence pour l'entreprise pour les créations et les reprises prenant effet avant la publication d'une nouvelle liste de communes classées.

Le classement des communes en zone de revitalisation rurale a été constaté par un arrêté prenant effet au 1^{er} janvier 2009 (arrêté du 9 avril 2009, JO du 11).

Pour les activités non sédentaires, un chiffre d'affaires de 25 % hors zones est admis (CGI art. 44 quindecies-II a). La condition est donc assouplie par rapport aux 15 % prévus dans le régime actuel et elle est alignée sur le régime ZFU (voir RF 1004, § 3076).

Une entreprise non sédentaire réalisant 25 % de son chiffre d'affaires en dehors des ZRR est totalement exonérée. Au-delà de 25 %, les bénéfices réalisés sont soumis à l'IR ou à l'IS dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie exercice par exercice.

Exclusions des transferts d'activités ayant déjà bénéficié de certains régimes d'exonération

2-12 L'exonération ne s'applique pas lorsque la création ou la reprise d'activité dans une ZRR est consécutive au transfert d'une activité pour laquelle le contribuable a bénéficié de la prime

d'aménagement du territoire ou de certains allègements fiscaux au titre d'une ou de plusieurs des 5 années précédant le transfert (CGI art. 44 quindecies-III nouveau).

La liste des allègements concernés est mentionnée ci-après. Notons qu'il n'est pas prévu de disposition antitransfert dans le cas d'une activité ayant déjà bénéficié du nouveau régime d'exonération dans une autre ZRR.

La mesure antitransfert vise les exonérations fiscales suivantes : entreprises nouvelles implantées en ZAFR, ZRR ou ZRU (CGI art. 44 sexies), jeunes entreprises innovantes (CGI art. 44 sexies A), reprise d'entreprise en difficulté (CGI art. 44 septies), zones franches urbaines (CGI art. 44 octies et 44 octies A), Corse (CGI art. 44 decies), pôles de compétitivité (CGI art. 44 undecies), bassins d'emploi à redynamiser (CGI art. 44 duodecies), zones de restructuration de la défense (CGI art. 44 terdecies), zones franches d'activité des départements d'outre-mer (CGI art. 44 quaterdecies).

→ E X E M P L E

La commission des finances du Sénat a souligné les incohérences de cette nouvelle exonération et illustré ce propos par un exemple que nous reproduisons ci-après (rapport Sénat n° 2857, tome III, pp. 287 et 288).

Un agriculteur producteur de pommes qui veut développer une activité de production de bouteilles et commercialiser du cidre est doublement inéligible (il s'agit d'une extension d'activité et il exerce une activité agricole hors champ).

Le même producteur de pommes créant une entreprise distincte de production de bouteilles devient éligible (l'entreprise n'a pas d'activité agricole) sauf si l'administration considère qu'il s'agit d'une extension d'activité (non éligible).

En revanche, le repreneur de l'activité de production de bouteilles, si elle est tout de même créée, bénéficiera de l'exonération (c'est une reprise).

Il en sera de même si un producteur de bouteilles installé ailleurs déménage dans la ZRR (c'est un transfert), mais pas s'il conserve son établissement initial (ce serait une extension). S'il déménage une activité préexistante de production de bouteilles créée dans une autre ZRR et ayant bénéficié de l'exonération actuelle en faveur des entreprises nouvelles, le transfert ne sera pas éligible si cette exonération antérieure s'est appliquée au cours de l'une des 5 années précédentes. Il en sera, de même, dans le futur si l'activité transférée a bénéficié, par exemple, de l'exonération en zone AFR au titre de sa création tandis qu'en revanche, le transfert depuis une ZRR d'une activité créée en bénéficiant du nouveau régime d'exonération sera, lui, éligible...

Exonération d'impôt sur les bénéfices

2-13 Pour les entreprises implantées dans une ZRR, la période d'exonération complète est de 5 ans. Elle est prolongée par une exonération partielle de 3 ans.

L'exonération totale s'applique aux bénéfices réalisés jusqu'au terme du 59^e mois suivant celui de leur création ou de leur reprise, à condition qu'ils soient déclarés dans les délais impartis. Pour les bénéfices réalisés au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de 12 mois suivant cette période d'exonération, les bénéfices sont respectivement imposés pour 25 %, 50 % et 75 % de leur montant (CGI art. 44 quindecies-I nouveau).

Aucun plafond d'exonération n'est prévu par le texte, mais l'exonération est soumise à l'encadrement communautaire des aides de minimis (CGI art. 44 quindecies-V nouveau).

→ À N O T E R

La portée de l'exonération est moindre que dans le régime applicable jusqu'en 2010 dans les ZRR, l'abattement dégressif à l'issue de la période d'exonération totale étant de 9 ans (voir RF 1004, § 3031).

Exonération d'impôts locaux sur délibération

2-14 Les entreprises qui bénéficient des exonérations d'impôt sur les bénéfices pourront être temporairement exonérées :

- sur délibération des collectivités territoriales et de leurs EPCI dotés d'une fiscalité propre, de cotisation foncière des entreprises (CFE), de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et de taxe foncière pour les propriétés bâties, pour une durée comprise entre 2 et 5 ans ;
- sur délibération des organismes consulaires, de taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat, pour une durée comprise entre 2 et 5 ans.

Sont automatiquement applicables aux entreprises concernées par le nouveau régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices, les délibérations d'exonération d'impôts locaux ou de taxes pour frais des organismes consulaires prises au bénéfice des entreprises bénéficiant de l'actuel régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices (CGI art. 44 sexies). Les collectivités et organismes concernés peuvent toutefois rapporter ces délibérations dans un délai de 2 mois à compter de la publication de la loi (loi art. 129-III).

Option pour le régime d'exonération

2-15 Les conditions dans lesquelles une entreprise susceptible de bénéficier de deux ou plusieurs régimes d'exonération doit opter pour l'un d'entre eux sont précisées. L'entreprise doit exercer une option irrévocable dans les 10 mois suivant le début de l'activité (CGI art. 44 quindecies-IV nouveau).

Les dispositifs concernés sont ceux visés par la disposition antitransfert (voir § 2-12) et qui sont encore ouverts.

Accord préalable de l'administration

2-16 Comme le régime des entreprises nouvelles, le régime d'exonération en ZRR pourra faire l'objet d'un rescrit spécifique (loi art. 129-II ; CGI art. L. 80 B-2° b).

Les entreprises peuvent ainsi s'assurer auprès de l'administration qu'elles remplissent les conditions pour bénéficier du nouveau régime, l'administration pouvant alors être engagée par une prise de position implicite si elle ne répond pas dans un délai de 3 mois à la demande de l'entreprise (BO 13 L-11-10, n° 109 à 148).

Pour que la garantie s'applique, la demande de l'entreprise doit être préalable à l'opération en cause, porter exclusivement l'exonération en ZRR et comporter tous les éléments utiles pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime fiscal en cause sont satisfaites.

→ Aménagement du régime des sociétés mères et filiales

Suppression du plafonnement des charges

2-17 Le régime mères et filiales permet, sur option, à la société mère d'être exonérée d'impôt sur les sociétés sur les dividendes reçus de ses filiales françaises et étrangères, sauf pour une quote-part de frais et charges soit fixée forfaitairement à 5 %, soit correspondant au montant réel des charges exposées s'il est inférieur (CGI art. 216 ; voir RF 1004, § 184 et « Dividendes-Distributions », RF 2009-3, §§ 544 et 545).

Pour les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2010, l'imposition sur les frais et charges réellement supportés par la société mère est supprimée. En conséquence, les frais sont, dans tous les cas, obligatoirement taxés au taux d'IS de droit commun sur un montant forfaitaire de 5 % (loi art. 10 ; CGI art. 216-I, 2^e al. supprimé).

Cette mesure met fin à des schémas d'optimisation fiscale dans lesquels les titres peuvent être inscrits à l'actif de sociétés n'ayant aucune autre activité que celle de détenir des titres. Ces sociétés ayant très peu de frais et charges, le plafond de la quote-part de frais et charges imposable s'en trouve donc réduit. La loi de finances met donc fin à ce type de schéma.

Perte du régime mère-fille en cas d'échange de titres

2-18 En principe, pour pouvoir bénéficier du régime des sociétés mères et filiales, les titres, qu'ils soient ou non souscrits à l'émission doivent être conservés pendant au moins 2 ans par la société mère (CGI art. 145-1-c). En cas de non-respect de ce délai, l'exonération peut être remise en cause. Néanmoins, certaines opérations ne remettent pas en cause le bénéfice du régime bien qu'elles entraînent une rupture du délai de détention de 2 ans. Dans ce cas, les titres échangés sont réputés détenus jusqu'à la cession des titres reçus en échange.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, les titres échangés seront réputés conservés pour l'application du régime mère-fille à la condition que le profit ou la perte éventuellement constaté à l'occasion des opérations visées ci-dessous ne soit pas pris en compte dans le résultat de l'exercice dudit échange (loi art. 11-I ; CGI art. 145-1 c, 3^e al. modifié).

Sont visés :

- les échanges de droits sociaux consécutifs à une fusion ou à une scission de sociétés (CGI art. 38-7 bis ; voir RF 1004, § 1851) ;
- les échanges de titres consécutifs à une OPA ou une OPE (CGI art. 38-7 ; voir RF 1004, § 1856) ;
- les conversions d'obligations en actions (CGI art. 38-7 ; voir RF 1004, § 1856) ;
- l'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse (CGI art. 115-2).

Si tel est le cas, les dividendes perçus sont *de facto* requalifiés comme non éligibles au régime mère-fille. Autrement dit, si le contribuable n'applique pas le bénéfice du sursis d'imposition prévu pour ces opérations et prend en compte dans ses résultats le profit ou la perte en résultant, il perdra le bénéfice de l'exonération des dividendes.

Intégration fiscale : cession des titres dans les 2 ans

2-19 S'agissant du régime de l'intégration fiscale, la neutralisation des produits de participation reçus d'autres sociétés du groupe qui n'ouvrent pas droit au régime mère-fille est désormais annulée lorsque les titres correspondants n'ont pas été conservés pendant un délai de 2 ans. Dans ce cas, leur prix de revient est diminué, pour la détermination de la plus ou moins-value de cession, du montant des dividendes perçus dont le montant a été retranché du résultat d'ensemble (loi art. 11-II ; CGI art. 223 B, 3^e al. modifié). Cet aménagement, applicable pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, permet ainsi de modifier le calcul de la plus ou moins-value à court terme d'annulation ou de cession des titres, en réintégrant le montant du dividende qui a été exonéré.

→ Brevets et inventions : régime des redevances et des plus-values de cession

Rappel du régime actuel

2-20 Le régime des plus-values à long terme s'applique aux plus-values de cession de brevets et d'inventions brevetables ainsi qu'au résultat net de la concession de licence d'exploitation de ceux-ci (CGI art. 39 terdecies ; voir RF 1004, § 2270).

Ce régime des plus-values à long terme est également applicable à la plus-value de cession ou au résultat net de la concession d'un procédé de fabrication industriel dans certaines conditions (voir RF 1004, § 2271).

Pour que le régime soit applicable, les éléments concernés doivent présenter le caractère d'éléments de l'actif immobilisé. S'ils ont été acquis à titre onéreux, ils doivent être détenus depuis au moins 2 ans.

Le taux d'imposition de la plus-value à long terme est de 15 % pour les sociétés soumises à l'IS et de 16 % pour les entreprises relevant de l'IR (hors prélèvements sociaux).

Les brevets, les inventions brevetables et les procédés de fabrication industriels sont amortis dans les conditions de droit commun chez le concessionnaire et les redevances de concession sont également déduites dans les conditions de droit commun chez le concessionnaire, au taux de 33 1/3 % si ce dernier est soumis à l'IS.

Ce régime favorable ne s'applique pas pleinement entre entreprises liées. En effet :

- en cas de concession des éléments susvisés, l'entreprise concessionnaire ne peut déduire de son résultat que 15/33,33 (ou 16/33,33) des redevances versées au concédant auquel elle est liée (CGI art. 39-12 ; voir RF 1004, § 622) ;
- en cas de cession de ces éléments, le cédant soumis à l'IS est exclu du régime des plus-values à long terme (CGI art. 219-I a quater ; voir RF 1004, § 2275).

Appréciation du lien de dépendance. Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises (ou entre l'inventeur et l'entreprise concessionnaire) (CGI art. 39-12 ; voir RF 1004, § 622) :

- lorsque l'une détient, directement ou par personne interposée, la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- lorsqu'elles sont placées, l'une et l'autre, dans les conditions définies à l'alinéa précédent, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Opérations réalisées entre entreprises liées

Suppression de la limite de déduction des redevances

2-21 La loi de finances supprime la limite de déduction des redevances entre entreprises liées (loi art. 126-I ; CGI art. 39-12 modifié).

Mais, pour éviter les comportements abusifs, si le concédant et le concessionnaire sont liés, la limitation de la déduction des redevances dans les comptes du concessionnaire s'appliquera uniquement lorsque cette dernière entreprise n'exploite pas de manière effective les brevets, inventions brevetables (y compris les perfectionnements qui y ont été apportés) ou procédés de fabrication industriels.

Cette nouvelle règle s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

On rappelle que les règles de limitation de la déductibilité des redevances entre entreprises liées se sont avérées défavorables aux groupes français. En effet, les groupes ont intérêt à concéder l'exploitation de leurs brevets à leurs filiales étrangères plutôt qu'à leurs filiales françaises, car la société concédante française bénéficie dans tous les cas du taux de 15 %, mais en cas d'exploitation en France, cet avantage est neutralisé par la limitation de la déductibilité de la redevance. La filiale étrangère n'étant pas soumise à la limitation prévue par le droit français, elle peut déduire le montant total de la redevance. Le système incitait donc les groupes détenteurs de brevets en France à les exploiter à l'étranger, s'ils comptaient réaliser cette exploitation en interne.

Dans le cadre du nouveau régime, dès lors que l'entreprise concessionnaire, même liée à la concédante, exploite le brevet, elle peut déduire le montant total des redevances versées. En revanche, si elle n'exploite pas le brevet, la présence de lien de dépendance entre concédante et concessionnaire fait obstacle à la déduction totale des redevances, comme c'est déjà le cas.

Le caractère effectif de l'exploitation sera apprécié notamment en fonction du code de la propriété intellectuelle (c. prop. intell. art. L. 611-13 a et b). Cela concerne donc les cas où le concessionnaire :

- n'a pas commencé à exploiter ou fait des préparatifs effectifs et sérieux pour exploiter l'invention objet du brevet sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;
 - n'a pas commercialisé le produit objet du brevet en quantité suffisante pour satisfaire aux besoins du marché français ;
 - ou a abandonné l'exploitation ou la commercialisation susmentionnée depuis plus de 3 ans.
- La concession par le concessionnaire sera considérée comme un mode d'exploitation effective.

Extension de l'exclusion du taux réduit en cas de cession entre entreprises liées relevant de l'IR

2-22 Actuellement, le taux réduit d'imposition ne s'applique pas en cas de cession de brevets et droits assimilés entre entreprises liées, lorsque le cédant est soumis à l'IS (CGI art. 219-I a quater ; voir RF 1004, § 2275). Cette exclusion est étendue aux cessions réalisées par les entreprises soumises à l'IR pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 126-II ; CGI art. 39 terdecies modifié).

Sous-concession du brevet ou de l'invention

2-23 Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, la loi s'oppose à l'application du régime des plus-values à long terme pour les droits de la propriété industrielle qui ont été pris en concession, sauf si l'entreprise concédant la licence d'exploitation prise en concession est la première entreprise bénéficiant à ce titre du régime des plus-values à long terme.

Dans ce cas, pour bénéficier du taux réduit de taxation, cette entreprise devra apporter la preuve que l'opération est rentable et réelle (loi art. 126-II ; CGI art. 39 terdecies modifié).

S'agissant du caractère rentable de l'opération, l'entreprise concernée devra démontrer que les opérations créent une valeur ajoutée sur l'ensemble de la période d'exploitation de la licence concédée. Cette preuve sera établie par une documentation présentant l'économie générale de l'exploitation de la licence. Les conditions d'établissement de cette documentation seront précisées par un décret.

S'agissant de la réalité des opérations, l'entreprise devra démontrer que l'opération est réelle et qu'elle ne constitue pas un montage artificiel destiné à contourner la législation française dans le seul but de bénéficier du taux réduit.

→ EN PRATIQUE

Il résulte de cette réforme deux situations :

- soit le concédant bénéficie du régime des plus-values à long terme sur les redevances versées par son concessionnaire, auquel cas celui-ci, en tant que sous-concédant, n'en bénéficiera pas sur les redevances versées par son sous-concessionnaire ;
- soit le concédant ne bénéficie pas du régime des plus-values à long terme sur les redevances versées par son concessionnaire (parce qu'il est, par exemple, une entreprise étrangère), auquel cas celui-ci, en tant que sous-concédant, pourra bénéficier du régime sur les redevances versées par son sous-concessionnaire, à condition de prouver que l'opération dégage une marge globale et n'est pas fictive.

Perfectionnements apportés au brevet

2-24 Le champ d'application du régime des plus-values est étendu aux perfectionnements apportés au brevet et aux inventions brevetables. Ces perfectionnements doivent, dans les mêmes conditions que les autres éléments éligibles au régime du long terme, avoir le caractère d'éléments de l'actif immobilisé (voir § 2-20).

Ainsi, si des améliorations sont apportées au brevet en cours d'exploitation ou si une entreprise concessionnaire d'un brevet le perfectionne avant de le sous-concéder, la part de la redevance de concession correspondant à ces perfectionnements peut bénéficier du taux réduit (loi art. 126-II ; CGI art. 39 terdecies modifié).

Même si le concédant a bénéficié du régime des plus-values à long terme sur les redevances versées par son concessionnaire, celui-ci, en tant que sous-concédant, en bénéficiera donc également sur les redevances versées par le sous-concessionnaire mais uniquement sur la part de celles-ci correspondant aux perfectionnements.

→ Cession de titres de participation entre entreprises liées

Rappel des pratiques actuelles

2-25 En cas de cession de titres de participation par des sociétés soumises à l'IS (autres que des titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées), le régime fiscal est le suivant (CGI art. 219-I a quinquies ; voir RF 1004, §§ 1782 à 1801) :

> si les titres sont détenus depuis moins de 2 ans, les plus-values et moins-values relèvent du taux de 33 1/3 % ;

> si les titres sont détenus depuis 2 ans au moins, les plus et moins-values sont :

- soit exonérées ou non déductibles (elles relèvent du taux de 0 %), sous réserve d'une imposition au taux de 33 1/3 % d'une quote-part de frais égale à 5 % du montant de la plus-value de cession ;
- soit soumises au régime des plus et moins-values à long terme au taux de 19 % pour les titres de participation dans des sociétés immobilières cotées.

Quel que soit le délai de détention des titres, les provisions pour dépréciation des titres de participation ne sont pas déductibles (elles relèvent du taux de 0 %) et les reprises ne sont pas imposables (même taux de 0 %) ou elles relèvent du régime des plus et moins-values à long terme au taux de 19 % pour les titres de participation dans des sociétés immobilières cotées (voir RF 1004, § 1734).

Certains groupes de sociétés ont mis en place des schémas d'optimisation. Au lieu de constater la dépréciation des titres de participation (non déductible du résultat imposé à 33 1/3 % quel que soit le délai de détention), ils cèdent ces titres à une autre société du groupe dans le délai de 2 ans et dégagent une moins-value déductible de la base de l'IS à 33 1/3 %.

Nouveau régime d'imposition en présence de liens de dépendance entre cédant et cessionnaire

Report d'imposition des plus et moins-values de cession

2-26 Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, en présence de liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire (CGI art. 39-12 ; voir § 2-20), l'imposition de la plus-value ou la déduction de la moins-value réalisée fait l'objet d'un report d'imposition. Ce report concerne les plus-values et moins-values de cession de titres de participation au sens fiscal (autres

que des titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées) et détenus depuis moins de 2 ans (loi art. 13 ; CGI art. 219-I a septies nouveau). Il devrait également concerner les titres de participation détenus dans des sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif.

Cette imposition de la plus ou moins-value de cession n'est plus rattachée à l'exercice de la cession, mais à une date ultérieure qui correspond globalement à l'expiration du délai de 2 ans ou à celle de la perte de contrôle (voir § 2-27).

L'imposition de la plus ou moins-value est établie au nom de l'entreprise cédante à cette date, ce qui dans la plupart des cas fera basculer l'opération du régime du court terme au régime du long terme et rendra inopérants les schémas d'optimisation décrits au paragraphe 2-25.

La loi précise que le report ne s'applique aux plus-values que si l'entreprise joint un état de suivi à sa déclaration (voir § 2-28). Il en résulte que le report s'applique de manière obligatoire si la cession conduit à constater une moins-value et ne s'applique que sur option si elle conduit à constater une plus-value.

→ À NOTER

À notre avis, le mécanisme mis en place est un report d'imposition (et non un sursis d'imposition). La plus-value ou la moins-value reste déterminée à la date de la cession et seule son imposition ou sa déduction est reportée.

Date d'imposition des plus et moins-values de cession

2-27 L'imposition des plus ou moins-values intervient à la date correspondant à l'expiration d'un délai de 2 ans, décompté à partir du jour où l'entreprise cédante a acquis les titres.

L'imposition peut intervenir avant l'expiration du délai de 2 ans, si dans ce délai, les liens de dépendance n'existent plus ou si l'entreprise cédante n'est plus soumise à l'IS. L'imposition est en effet établie à la première des dates suivantes :

- la date à laquelle l'entreprise cédante cesse d'être soumise à l'IS ;
- la date à laquelle l'entreprise cédante est absorbée par une entreprise qui, à l'issue de l'absorption, n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés ;
- la date à laquelle les titres cédés cessent d'être détenus par une entreprise liée à l'entreprise cédante, à l'exception du cas où la société dont les titres ont été cédés a été absorbée par une autre entreprise liée ou qui le devient à cette occasion et pour toute la période où elle demeure liée.

Régime d'imposition de la plus-value

2-28 À l'expiration du délai de 2 ans ou à la date mentionnée au paragraphe 2-27 si elle est antérieure, l'imposition est établie au nom de l'entreprise cédante selon le régime de plus-value ou moins-value qui aurait été applicable si l'entreprise avait cédé les titres à cette date.

L'expiration du délai de 2 ans aura pour conséquence de placer la plus ou moins-value sous le régime du long terme au taux de 0 % ou de 19 %.

L'imposition est établie au nom de l'absorbante en cas d'absorption dans des conditions autres que celles mentionnées au paragraphe 2-27 (1^{er} et 2^e tiret), selon le régime de plus-value ou moins-value qui aurait été applicable si l'entreprise avait cédé les titres à cette date, et, le cas échéant, les avait détenus depuis la date d'acquisition par l'entreprise absorbée.

Obligations déclaratives

2-29 Le report d'imposition ne s'applique aux plus-values que si l'entreprise joint à sa déclaration de résultat, au titre de chaque exercice concerné, un état conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des plus-values et ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détient les titres, explicitant les liens de dépendance qui les unissent.

→ À NOTER

En cas de réalisation d'une plus-value, l'entreprise devrait donc avoir intérêt à opter pour le report d'imposition, ce choix lui permettant de bénéficier de la quasi-exonération des titres de participation ou du taux réduit de 19 %.

→ **Extension du régime de sous-capitalisation aux prêts garantis****Présentation générale**

2-30 Les intérêts financiers versés entre sociétés liées au sens de l'article 39-12 du CGI (voir § 2-20) sont soumis à deux limitations :

- limitation du taux d'intérêt à celui des comptes courants d'associés ou, s'il est supérieur, au taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir auprès des établissements de crédit (CGI art. 212-I ; voir RF 1004, §§ 684 à 686) ;
- lorsqu'une entreprise est considérée comme sous-capitalisée, une fraction des intérêts ne peut pas être déduite du bénéfice imposable de l'exercice concerné, sauf si cette fraction est inférieure à 150 000 € (CGI art. 212-II ; voir RF 1004, § 687).

Ce dernier dispositif de lutte contre la sous-capitalisation (CGI art. 212-II) ne vise actuellement à limiter la déduction que des seuls intérêts versés à des sociétés liées. Il est donc aisément contournable par la mise en place d'emprunts contractés auprès de sociétés non liées et garantis par une société liée au débiteur.

Afin de restaurer son efficacité, le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation est étendu aux emprunts souscrits auprès de sociétés non liées dont le remboursement est garanti par une société liée au débiteur (loi art. 12 ; CGI art. 212-II modifié).

Les nouvelles dispositions sont applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 2010 et sont donc susceptibles de s'appliquer aux opérations de financement en cours, à l'exception toutefois des opérations de LBO conclus avant le 1^{er} janvier 2011 (voir § 2-32).

Cette extension du dispositif n'est, en revanche, pas applicable au dispositif de limitation du taux d'intérêt servi à une entreprise liée prévu par l'article 212-I du CGI.

Opérations de financement concernées**Entreprise liée au débiteur**

2-31 Sont concernés par l'extension des règles de sous-capitalisation les intérêts servis à raison de sommes laissées ou mises à disposition dont le remboursement est garanti, totalement ou partiellement, par une entreprise liée au débiteur, et ce quelle que soit la forme du financement : prêt bancaire ou non bancaire, avances en comptes courants, émissions de titres de créances...

Sont toutefois expressément exclues les véritables opérations de financement externes :

- les obligations émises dans le cadre d'une offre au public (c. mon. et fin. art. L. 411-1) ;
- les émissions d'obligations réalisées sur un marché étranger dans des conditions juridiques et réglementaires comparables à celles de l'offre au public telle que visée à l'article L. 411-1 précité.

En revanche, les émissions d'obligations réalisées dans le cadre d'un placement privé ou dans le cadre d'une admission sur un marché réglementé visées par l'exclusion précitée entrent donc dans le champ de l'extension du dispositif, lorsque leur remboursement est garanti par une entreprise liée à l'émetteur.

Exclusion de certaines opérations de financement

2-32 Afin de ne pas déstabiliser certaines opérations de financement en cours, il est prévu d'exclure du champ d'application de la nouvelle règle certaines opérations de financement réalisées notamment dans le cadre de LBO. Les nouvelles règles ne s'appliquent pas :

- lorsqu'un changement de contrôle contraint tout ou partie des sociétés du groupe cible à procéder à des opérations de refinancement « forcé ». Il est en effet fréquent que les contrats de prêts soient assortis d'une clause qui contraint le débiteur à rembourser l'intégralité de l'emprunt en cas de changement de contrôle du groupe auquel il appartient. La loi prévoit donc d'exclure les opérations de refinancement consécutives à un changement de contrôle, à hauteur du montant du capital refinancé à cette occasion, augmenté le cas échéant des intérêts échus à cette occasion. Ainsi, quand bien même la dette initiale entrerait dans le champ de l'extension, parce que garantie par une société liée au débiteur, la dette refinancée demeurerait hors du champ du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation ;
- lorsque l'emprunt garanti par une société liée au débiteur a été contracté antérieurement au 1^{er} janvier 2011 à l'occasion d'une opération d'acquisition de titres ou de leur refinancement. Cette disposition vise donc clairement à exclure la dette d'acquisition du holding de rachat dans le cas d'une opération de LBO, lorsque cette dette est garantie par une société liée au débiteur.

Garanties concernées

2-33 Le dispositif est étendu aux sommes laissées ou mises à disposition dont le remboursement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, ou par une entreprise dont l'engagement est lui-même garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur. Dès lors, n'entrent pas dans le champ de l'extension les emprunts dont le remboursement est garanti par une société non liée, elle-même garantie par une société non liée, que cette dernière soit elle-même garantie ou non par une société liée au débiteur.

Les garanties visées par l'extension sont les sûretés réelles (gage, nantissement, hypothèque, aval), quelle que soit la nature du bien sous-jacent, et les sûretés personnelles (caution, garantie à première demande et lettres d'intention), à condition toutefois que ces sûretés garantissent le remboursement des sommes empruntées.

Ne devraient pas être visées par l'extension certaines lettres d'intention qui n'engagent la société garante qu'à une obligation de moyens (ex. : engagement de la société mère de ne pas céder les titres du débiteur) et non de résultat. Il conviendra d'attendre les commentaires de l'administration qui préciseront le champ exact des garanties entrant dans le périmètre du dispositif.

Sont, par ailleurs, spécifiquement exclues de l'extension les sommes dont le remboursement est exclusivement garanti par le nantissement des titres ou des créances du débiteur. En effet, la garantie portant sur les titres du débiteur est économiquement équivalente aux garanties qu'aurait pu accorder le débiteur sur ses propres actifs dans le cadre du financement de l'emprunt et les garanties sur les créances détenues sur le débiteur sont fréquemment réclamées par les établissements de crédit lors de véritables opérations de financement externes. Les prêts garantis par de telles sûretés n'ont donc pas pour objet le contournement du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation et en sont donc logiquement exclus.

Enfin, l'exception s'applique également aux nantissements des titres des sociétés qui détiennent directement ou indirectement la filiale débitrice, lorsque la société qui consent la garantie appartient au même groupe fiscal que la société débitrice.

Intérêts concernés

2-34 Seuls les intérêts qui rémunèrent la fraction des sommes laissées ou mises à disposition dont le remboursement est garanti par une sûreté accordée par une société liée au débiteur sont assimilés à des intérêts servis à des entreprises liées. Lorsque la garantie accordée ne porte pas sur la totalité des sommes laissées ou mises à disposition, il convient donc de retenir les intérêts totaux à proportion de la part des sommes ainsi garanties.

Par ailleurs, dans le cas où la sûreté accordée est une sûreté réelle, le texte prévoit à titre de simplification de figer la proportion des sommes garanties, pour toute la durée de l'emprunt, en retenant, au numérateur, la valeur du bien sur lequel porte la garantie, déterminée à la date à laquelle la garantie est accordée, et, au dénominateur, le montant nominal des sommes mises à disposition. De cette façon, la proportion d'intérêt entrant le cas échéant dans le champ de l'extension du dispositif ne varie pas sur toute la durée du prêt, à moins bien sûr que les conditions de la garantie soient renégociées pendant la durée du prêt.

→ E X E M P L E

Une entreprise F souscrit en 2011 un emprunt d'un nominal de 100 auprès d'un établissement de crédit, dont le remboursement est garanti par la société M, qui est liée à F.

La garantie consentie est un nantissement sur un immeuble, dont l'évaluation ressort à 80 à la date de la signature du contrat.

La société F supporte des intérêts à hauteur de 7 au titre de la première année d'emprunt, 5 au titre de la seconde année, puis 3 au titre des années suivantes et jusqu'au terme de l'emprunt.

Les intérêts servis par F à l'établissement de crédit sont assimilés à des intérêts servis à une société liée et entrent dans le champ d'application du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation, à hauteur d'une proportion de 80 % applicable au montant annuel des intérêts dus, soit à hauteur des montants suivants : 5,6 au titre de 2011, 4 au titre de 2012 et 2,4 au titre des années suivantes. La proportion d'intérêts assimilés à des intérêts servis à des sociétés liées n'est donc impactée ni par l'évolution ultérieure de la valeur de la garantie, ni par le remboursement progressif du capital.

Conséquences sur les critères de sous-capitalisation

Calcul des ratios de sous-capitalisation

2-35 Les intérêts versés à raison des emprunts garantis par une société liée au débiteur, ainsi que ces mêmes emprunts, sont retenus pour le calcul des ratios d'endettement (CGI art. 212-I-a) et de couverture des intérêts (CGI art. 212-I-b) du débiteur. En revanche, le nouveau dispositif prévoit expressément que les intérêts versés par le débiteur au titre d'emprunts garantis par une société liée au débiteur ne viennent pas améliorer le ratio d'intérêts servis par des entreprises liées (CGI art. 212-I-c) de l'entreprise qui garantit l'emprunt, et ce afin de ne pas ouvrir la voie à de nouveaux schémas de contournement du dispositif.

Appréciation de la sous-capitalisation au niveau du groupe fiscal

2-36 Actuellement, les intérêts non déductibles au niveau des sociétés appartenant à un groupe fiscal peuvent être néanmoins déduits au niveau du groupe si celui-ci respecte un ratio de couverture d'intérêt déterminé à son niveau, comme s'il constituait une entité unique (CGI art. 223 B). Demeurent *in fine* non déductibles au niveau du groupe les seuls intérêts versés à des sociétés liées n'appartenant pas au groupe et qui excèdent 25 % du résultat groupe retraité.

Dorénavant, les intérêts versés au titre des prêts garantis par une société liée au débiteur sont systématiquement assimilés, pour l'application de l'article 212 du CGI aux groupes fiscaux, à des intérêts versés à des sociétés liées hors groupe, et ce que la société garante soit ou non intégrée au groupe fiscal (loi art. 12). Ainsi, en application de cette disposition, les intérêts non déductibles au niveau des sociétés intégrées ne peuvent jamais être déductibles au niveau du groupe fiscal, lorsque ces intérêts sont supérieurs à 25 % du résultat groupe retraité.

Cette pénalisation, qui a pour objet de dissuader les groupes de mettre en place des montages de prêts garantis pour contourner le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation, rend d'autant plus importante l'exception prévue en matière de nantissement de titres au sein de l'intégration fiscale (voir § 2-32).

→ Limitation de l'imputation des crédits d'impôt étrangers

Rappel des règles actuelles

2-37 Les entreprises dont les bénéficiaires sont imposés en France qui perçoivent des revenus de capitaux mobiliers ayant donné lieu à une retenue à la source peuvent imputer, sur le montant de l'impôt sur les bénéfices payé en France, le montant de la retenue acquittée (en France ou à l'étranger) sur ces revenus (CGI art. 220-1 a ; voir RF 2009-3, § 507). Cette faculté permet d'éliminer la double imposition.

Cette possibilité d'imputation est soumise à une double limitation :

- d'une part, l'imputation est limitée à la fraction de l'impôt français sur les revenus correspondants, la déduction à opérer ne pouvant être supérieure au montant de l'impôt français afférent aux revenus considérés ; c'est la règle dite « du butoir » ;
- d'autre part, si l'entreprise est déficitaire ou redevable d'un impôt inférieur au montant du crédit d'impôt, la fraction non imputée est définitivement perdue pour l'entreprise, le crédit d'impôt n'étant ni reportable, ni restituable.

La règle du butoir est applicable pour l'imputation de la retenue à la source opérée sur les revenus de capitaux mobiliers de source tant française qu'étrangère. Pour les seuls revenus de source étrangère, l'imputation d'un crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source est également soumise à la condition qu'une convention internationale l'ait prévue et n'est ouverte que dans la limite du montant de la retenue à la source prévue par cette convention.

Enfin, selon le Conseil d'État (rapport d'activité 2010, p. 376 ; avis du 31 mars 2009, n° 382545), les dépenses engagées en France directement liées à l'acquisition, à la conservation et à la cession de titres (et n'ayant pas pour contrepartie un accroissement de l'actif) sont susceptibles d'être déduites de la fraction du revenu brut procuré par les titres et servant d'assiette pour le calcul de l'impôt dû à raison de ces titres (frais de garde et d'encaissement, par exemple). En revanche, les intérêts d'un emprunt contracté pour acquérir les titres à l'étranger ne peuvent pas être regardés comme des dépenses directement liées à l'acquisition des titres.

Aménagement de la règle du butoir

Dispositif anti-abus en cas d'achat-revente des titres

2-38 Pour échapper à la règle du butoir, certaines sociétés ont réalisé des opérations d'acquisition et de revente de titres étrangers dans un bref délai autour de la date du détachement du coupon, cette pratique ne constituant pas un abus de droit (voir ci-après). Pour limiter l'intérêt de ces schémas d'optimisation, il est institué une règle permettant de déduire du revenu à prendre en compte

pour la règle du butoir les charges engagées pour l'acquisition de ces revenus par le contribuable qui exercera l'imputation du crédit d'impôt (loi art. 14 ; CGI art. 220-1 a modifié). Cette règle s'appliquera lorsque les revenus sont perçus à raison de biens ou droits qui étaient préalablement détenus par une personne, ou une personne qui lui est liée, qui s'est engagée par contrat à en retrouver la détention.

À défaut de précision particulière, ce nouveau mode de calcul s'applique pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2010 (IS).

La mesure vise les contrats de vente de titres avec clause de restitution des titres au cédant, mais il peut tout aussi bien s'agir de contrats de prêts de titres. La nouvelle règle prend en compte les stipulations contractuelles de l'acquisition des titres donnant droit à imputation afin de calculer les limites de cette imputation.

La nouvelle règle de calcul du butoir s'applique dès lors que le cédant s'est engagé à la reprise des titres, ainsi que toute personne liée au cédant avec laquelle il existe des liens de dépendance au sens de l'article 39-12 du CGI (voir § 2-20).

Les opérations d'achat-revente dans un bref délai ne constituent pas un abus de droit. Quelques jours avant le détachement du coupon, la société déficitaire qui détient des titres signe un contrat de vente à réméré (vente avec option de rachat) ou un contrat de prêt avec une autre société. L'acquéreur devient juridiquement propriétaire des titres et perçoit les dividendes qui leur sont attachés. Il peut alors imputer le crédit d'impôt étranger sur son IS. Quelques jours plus tard, la première société exerce son option de rachat sur les titres, à un prix qui permet aux deux sociétés de se partager le bénéfice de l'opération. Pour le Conseil d'État, ce type de montage ne constitue pas un abus de droit ou une fraude à la loi fiscale (CE 7 septembre 2009, n^{os} 305586 et 305596).

Assiette à retenir pour la règle du butoir : revenu net de charges liées à l'acquisition

2-39 En présence de tels liens de dépendance entre cédant et cessionnaire, le montant du revenu est diminué des charges engagées pour l'acquisition des revenus donnant lieu au butoir par la personne qui exerce l'imputation du crédit d'impôt, mais aussi par toute personne qui lui est liée. Il peut s'agir des moins-values de cession réalisées sur ces mêmes titres, mais aussi de toutes les sommes, autres que le prix d'acquisition, versées au cédant ou aux personnes qui lui sont liées. Ces deux types de charges sont explicitement cités par le texte de loi, mais cette liste n'est pas limitative.

Selon le texte de la loi, les charges à prendre en compte sont celles engagées pour l'acquisition des revenus et ne couvrent pas les charges engagées pour la conservation du revenu.

Mesure de tempérament pour les opérations dont le but n'est pas fiscal

2-40 Lorsque le contribuable peut démontrer que la conclusion du contrat n'avait pas principalement pour objet ou pour effet de lui faire bénéficier du crédit d'impôt, les charges visées ci-dessus ne viendront pas en diminution des revenus pour la détermination du butoir.

La charge de prouver l'utilité économique de la prise de détention des titres pèse sur le contribuable qui exercera l'imputation de crédit d'impôt.

→ À NOTER

Le texte aurait finalement vocation à ne viser que des cas qui pourraient être passibles de l'abus de droit, puisque, en pratique, seuls les cas d'usage à des seules finalités fiscales entraîneront l'application de la nouvelle règle du butoir.

→ Aménagement du crédit d'impôt recherche (CIR)

CIR 2010 : remboursement immédiat de la créance pour les PME

2-41 En principe, le crédit d'impôt recherche s'impute sur l'impôt sur les bénéfices dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche ont été exposées. En cas d'excédent du crédit d'impôt sur le montant de l'impôt, celui-ci constitue une créance pouvant être utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des 3 années suivantes (CGI art. 199 ter B ; voir « La liasse fiscale BIC-IS », RF 1006, § 1200). La créance qui n'a pas été utilisée est restituée au terme de ce délai. Néanmoins, pour certaines catégories d'entreprises (entreprises nouvelles, entreprises faisant l'objet d'une procédure de sauvegarde ou d'une procédure collective, jeunes entreprises innovantes, entreprises de croissance), la restitution de la créance de crédit d'impôt recherche est immédiate. Cette possibilité est étendue.

Pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2010, les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe 1 au règlement général d'exemption (règl CE 800/2008 du 6 août 2008) peuvent également bénéficier du remboursement immédiat des créances de CIR (loi art. 41-I ; CGI art. 199 ter-II modifié). Sont ainsi concernées, si elles sont autonomes, les entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 M€ ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 M€ (voir « Dictionnaire Fiscal », RF 2010, § 4775). Ces seuils sont appréciés selon des règles particulières en présence d'entreprises partenaires ou liées.

→ À NOTER

Les PME créées depuis moins de 2 ans qui sollicitent le remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt doivent présenter, à l'appui de leur demande, les pièces justificatives attestant de la réalité des dépenses de recherche (loi art. 41-I ; CGI art. 199 ter-II 4^o nouveau).

Modifications de l'assiette du CIR à compter de 2011

Limitation des dépenses sous-traitées à des organismes de recherche privés

2-42 Les entreprises peuvent confier la réalisation de leurs opérations de recherche à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions, établis dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (CGI art. 244 quater B-II d bis ; voir RF 1006, §§ 1261 à 1265).

Afin d'éviter la création par des entreprises, notamment étrangères, de filiales ayant pour seul objet l'optimisation fiscale du CIR au titre de dépenses réalisées à l'étranger, le montant des dépenses de recherche réalisées par les organismes visés ci-dessus est retenu dans l'assiette du crédit d'impôt dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt, avant application de la limite globale de 2 M€ par an, limite portée à 10 M€ dans certaines circonstances (loi art. 41-III-B-2^o ; CGI art. 244 quater B II d bis modifié).

Déduction de l'assiette des rémunérations versées à des intermédiaires

2-43 Pour les crédits d'impôt recherche calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2011, l'assiette est diminuée, dans certaines limites, du montant des rémunérations versées à des tiers au titre de leurs prestations de conseil pour l'octroi du bénéfice du crédit d'impôt. Le montant des dépenses ainsi exposées vient en déduction des bases de calcul du CIR, à concurrence (loi art. 41-II ; CGI art. 244 quater B-III modifié) :

- du montant des sommes rémunérant ces prestations de conseil fixé en proportion du montant du crédit d'impôt qui peut bénéficier à l'entreprise ;
- du montant des dépenses ainsi exposées, autres que celles rémunérant des prestations de conseil, qui excède le plus élevé des deux montants suivants : soit la somme de 15 000 € hors taxes, soit 5 % du total des dépenses hors taxes pour l'octroi du CIR minoré du montant des subventions publiques.

Élargissement de l'assiette des dépenses de fonctionnement

2-44 En principe, les dépenses de fonctionnement sont évaluées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel, quels que soient les lieux d'affectation des chercheurs et techniciens (voir RF 1006, § 1250).

En 2011, elles seront fixées à 75 % des dotations aux amortissements constituées au titre des immobilisations affectées à des opérations de recherche et à 50 % des dépenses de personnel. La prise en compte des dotations aux amortissements vise à favoriser les entreprises industrielles dont, par hypothèse, les dépenses d'amortissement sont plus élevées que celles des entreprises de services (loi art. 41-III-B-1° ; CGI art. 244 quater B-II modifié).

Taux du CIR à compter de 2011

Baisse du taux majoré

2-45 Le taux du crédit d'impôt est fixé à (voir « Les crédits d'impôt des entreprises », RF 1006, § 1220) :

- 30 % sur la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 M€ ;
- 5 % sur la fraction des dépenses de recherche supérieure à 100 M€.

Pour les dépenses exposées jusqu'en 2010, le taux de 30 % est porté à 50 % et à 40 % respectivement la première année et la deuxième année qui suivent l'expiration d'une période de 5 années consécutives au titre desquelles l'entreprise n'a pas bénéficié du crédit d'impôt recherche. Pour les dépenses de recherche exposées à compter du 1^{er} janvier 2011, ces taux majorés sont respectivement ramenés à 40 et 35 % (loi art. 41-III et VI ; CGI art. 244 quater B-I modifié).

Durcissement des conditions d'application du taux majoré

2-46 Pour bénéficier des taux majorés visés au paragraphe 2-45, il faut que l'entreprise qui n'a pas elle-même bénéficié du crédit d'impôt pendant 5 ans (loi art. 41-III et VI ; CGI art. 244 quater B-I modifié) :

- n'ait aucun lien de dépendance, au sens de l'article 39-12 du CGI (voir § 2-20), avec une entreprise ayant bénéficié du crédit d'impôt recherche au cours de la même période de 5 ans (condition inchangée déjà applicable en 2010 ; voir RF 1006, § 1220) ;
- ne soit pas détenue à 25 % au moins par un associé détenant ou ayant détenu au cours des 5 dernières années au moins 25 % du capital d'une autre entreprise n'ayant plus d'activité effective et ayant bénéficié du CIR au cours de la même période de 5 années (nouvelle condition applicable à compter du CIR 2011).

Pour les entreprises individuelles, le taux majoré s'applique en 2011 à condition que l'exploitant individuel :

- n'ait pas bénéficié du crédit d'impôt au cours des 5 dernières années dans le cadre de l'exploitation d'une autre entreprise individuelle n'ayant plus d'activité effective ;
- et ne détienne pas ou n'ait pas détenu au cours de la même période de 5 années au moins 25 % du capital d'une autre entreprise n'ayant plus d'activité effective et ayant bénéficié du crédit d'impôt au cours de la même période de 5 années.

Contrôle du CIR

Obligation de produire un état des travaux en cours pour les entreprises réalisant plus de 100 M€ de dépenses de recherche

2-47 Pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses de recherche exposées à compter du 1^{er} janvier 2011, les entreprises qui engagent plus de 100 M€ de dépenses de recherche devront joindre à leur déclaration de CIR un état décrivant la nature de leurs travaux de recherche en cours, l'état d'avancement de leurs programmes, les moyens matériels et humains, directs ou indirects, qui y sont consacrés et la localisation de ces moyens (loi art. 41-III-C et VI ; CGI art. 244 quater B-III bis nouveau).

À défaut de production de cet état, les entreprises encourront une amende de 1 500 € (loi art. 41-IV et VI ; CGI art. 1729 B, al. 2 modifié).

Transmission des informations du CIR aux services chargés de la réalisation d'études économiques

2-48 À compter du 1^{er} janvier 2011, les services du ministère chargé de la recherche communiquent les informations mentionnées dans la déclaration de CIR, qu'ils reçoivent, aux services chargés de la réalisation d'études économiques relevant du ministère chargé de l'économie et de l'industrie en vue de l'élaboration d'études ou de rapports présentant les tendances et enjeux de la recherche, notamment sur l'innovation et la compétitivité des entreprises, dans les principaux secteurs économiques (loi art. 41-V et VI ; CGI, LPF, art. L. 135 D-III nouveau).

La liste est définie par arrêté (arrêté du 7 juillet 2009, JO du 16).

→ Prorogation et aménagement des autres crédits d'impôt

Crédit d'impôt intéressement

Recentrage sur les entreprises de moins de 50 salariés

2-49 Pour 2011, le crédit d'impôt intéressement est réservé aux entreprises dans lesquelles la participation n'est pas obligatoire (loi art. 131 ; CGI art. 244 quater T modifié ; voir RF 1006, § 1370).

Ainsi, pour le calcul des crédits d'impôt intéressement acquis au titre des primes versées à compter du 1^{er} janvier 2011, le bénéfice du crédit d'impôt est réservé aux entreprises employant habituellement moins de 50 salariés (c. trav. art. L. 1111-2) et ayant conclu un accord d'intéressement.

Nouvelles modalités de calcul du crédit d'impôt

2-50 L'assiette du crédit d'impôt calculé à partir de 2011 est limitée à la hausse des primes d'un exercice à l'autre et d'un accord à l'autre mais, en contrepartie, le taux du crédit d'impôt est porté de 20 % à 30 % (loi art. 131).

Pour le calcul des crédits d'impôt intéressement acquis au titre des primes versées à compter du 1^{er} janvier 2011, le crédit d'impôt est égal à 30 % de la différence entre :

- d'une part, les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice ;
- et, d'autre part, la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, des primes d'intéressement dues au titre de l'exercice précédent (ce mécanisme permet de limiter la hausse de l'assiette des primes d'un exercice à l'autre et d'un accord à l'autre).

Actuellement, le crédit d'impôt est égal à 20 % de la différence entre :

- le montant des primes dues en application de l'accord d'intéressement renégocié ;
- et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent (période couverte par l'accord en cours jusqu'à la date d'effet de l'avenant).

Plafonnement communautaire

2-51 Le bénéfice du crédit d'impôt intéressement est encadré par la limite communautaire relative aux aides de minimis (règlement CE n° 1998/2006) (CGI art. 244 quater T-VI nouveau).

La limite communautaire relative aux aides de minimis (règlement CE n° 1998/2006) s'applique aussi aux sociétés de personnes qui ne sont pas soumises à l'IS (SNC, SCS...) (CGI art. 8 et 238 bis L).

Dans ces sociétés, le plafond communautaire s'applique également au niveau des associés qui peuvent utiliser le crédit d'impôt, proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés. Sont visés les associés soumis à l'IS et les associés personnes physiques participant à l'exploitation (CGI art. 156-I-1° bis ; CGI art. 244 quater T-VI nouveau).

Crédit d'impôt « métiers d'art »

2-52 Le crédit d'impôt en faveur des métiers d'art est prorogé de 2 ans, soit jusqu'au 31 décembre 2012 (loi art. 3 ; CGI art. 244 quater O-VIII nouveau).

En conséquence, le crédit d'impôt métiers d'art est égal à 10 % (15 % pour les métiers bénéficiant du label « entreprises du patrimoine vivant ») des dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2012 par les entreprises éligibles, pour la conception de nouveaux produits.

Rappelons que ce crédit d'impôt est ouvert aux entreprises industrielles des secteurs de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale et de l'ameublement (voir RF 1006, §§ 1480 à 1490) :

- qui sont passibles de l'IS ou soumises à l'IR selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié ;
- et dont les charges de personnel afférentes aux salariés qui exercent un métier d'art représentent au moins 30 % de la masse salariale totale.

La liste des métiers de l'artisanat d'art est fixée par l'arrêté du 12 décembre 2003 (JO du 27, p. 22260).

Crédit d'impôt pour congés des agriculteurs

2-53 Le crédit d'impôt pour remplacement de l'exploitant pendant ses congés, dont la fin était programmée pour 2010, est reconduit pour 2 ans (CGI art. 200 undecies ; voir « Fiscalité agricole », RF 2010-1, § 623). Ce crédit d'impôt s'applique donc aux dépenses de personnel payées jusqu'au 31 décembre 2012 (loi art. 130-1° ; CGI art. 200 undecies-I, 1^{er} al. modifié).

Par ailleurs, pour les dépenses engagées en 2011 et 2012, cet avantage est placé sous le régime des aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles (règl CE 1535/2007 du 20 décembre 2007 concernant l'application des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles) (loi art. 130-2° ; CGI art. 200 undecies-IV nouveau).

Crédit d'impôt pour agriculture biologique

Prorogation de l'avantage fiscal

2-54 Le crédit d'impôt pour agriculture biologique (CGI art. 199 ter K, 220 M et 244 quater L ; voir « Fiscalité agricole », RF 2010-1, §§ 620 à 622), arrivé à échéance fin 2010, est prorogé de 2 ans. Il s'applique donc au titre de chacune des années civiles 2011 et 2012 (loi art. 132-III ; CGI art. 244 quater L-I modifié).

Comme pour le crédit d'impôt accordé avant 2011, il bénéficie à toutes les entreprises (voir RF 2010-1, § 620) :

- dont 40 % au moins des recettes agricoles proviennent d'activités agricoles relevant du mode de production biologique, au sens du règlement 834/2007 du 28 juin 2007 relatif à la production biologique et à l'étiquetage de produits biologiques (CGI, ann. III, art. 49 septies Z) ;
- quelle que soit leur forme (entreprise individuelle, société et groupement relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, société soumise à l'IS) ;
- quel que soit leur régime d'imposition (forfait, régime réel normal ou simplifié) ;
- qui exercent une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI (voir RF 2010-1, §§ 1 à 20).

Calcul du crédit d'impôt

2-55 Plafond de 2 000 € placé sous le régime des aides de minimis

Pour chacune des années 2011 et 2012, le montant du crédit d'impôt est ramené à 2 000 € (au lieu de 2 400 € depuis l'IR 2009 et l'IS dû au titre des exercices clos à compter de 2009) (CGI art. 244 quater L-II-1 nouveau).

La part variable de 400 € par hectare exploité selon le mode de production biologique, dans la limite de 4 hectares (voir RF 2010-1, § 621), est supprimée.

Par ailleurs, le crédit d'impôt est placé sous le régime des aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles (règl CE 1535/2007 du 20 décembre 2007 ; voir § 2-53).

Pour le calcul du crédit d'impôt :

- dans les GAEC, les montants de 2 000 € ou de 4 000 € (voir § 2-56) sont multipliés par le nombre d'associés, sans que le montant du crédit d'impôt ainsi obtenu puisse excéder 3 fois le crédit d'impôt calculé pour une entreprise ;
- dans les sociétés et groupements non soumis à l'IS, le crédit d'impôt est transféré aux associés proportionnellement à leurs droits dans la société ou le groupement, à condition que ces associés soient eux-mêmes redevables de l'IS ou des personnes physiques participant à l'exploitation à titre professionnel (CGI art. 156-I-1° bis ; voir « Impôt sur le revenu », RF 1007, § 967).

2-56 Plafond global de 4 000 € en cas de cumul avec d'autres aides à l'agriculture biologique

Pour une même entreprise, le crédit d'impôt peut être cumulé avec d'autres aides européennes en faveur de l'agriculture biologique, dans une limite globale de 4 000 € par an. Ainsi, pour chacune des années 2011 et 2012, le total formé par le crédit d'impôt et le montant des aides octroyées ne doit pas excéder 4 000 € (CGI art. 244 quater L-II-2 nouveau).

Si ce total excède 4 000 €, le crédit d'impôt est diminué à concurrence du montant des aides excédant 2 000 € (CGI art. 244 quater L-II-2 nouveau).

Ces aides à l'agriculture biologique s'entendent :

- des aides à la conversion à l'agriculture biologique ou au maintien de l'agriculture biologique en application du règlement européen concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen agricole pour le développement rural (règl CE 1698/2005 du 20 septembre 2005) ;
- des mesures de soutien pour production biologique en application du règlement européen établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct en faveur des agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune et certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs (règl CE 73/2009 du 19 janvier 2009).

→ E X E M P L E

Un agriculteur susceptible de bénéficier du crédit d'impôt pour agriculture biologique de 2 000 € au titre de 2011 perçoit également, au titre de la même année, une aide à la conversion à l'agriculture biologique de 2 200 €.

Total de l'aide à la conversion et du crédit d'impôt : 4 200 €.

Ce montant étant supérieur à 4 000 €, le crédit d'impôt doit être diminué de 200 €.

Le crédit d'impôt est ramené à 2 000 € - 200 €, soit 1 800 €.

Crédit d'impôt prêt à taux zéro

2-57 Un nouveau dispositif de prêt à taux zéro renforcé, ouvert à l'ensemble des primo-accédants sans condition de ressources pour l'acquisition de leur résidence principale, remplace le dispositif actuel du prêt à taux zéro et du crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt (voir § 1-89).

La mise en œuvre de cette réforme s'accompagne de la mise en place d'un crédit d'impôt accordé aux établissements de crédit au titre des prêts institués (loi art. 90-II ; CGI art. 244 quater V modifié et art. 199 ter T nouveau).

Le nouveau dispositif s'applique aux prêts émis du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2014.

Les avances prévues par le dispositif actuel n'ouvrent plus droit au crédit d'impôt (CGI art. 244 quater J) lorsque l'offre de prêt n'a pas fait l'objet d'une acceptation avant le 1^{er} juillet 2011 ou lorsque les fonds n'ont pas été mis à disposition de l'emprunteur, en totalité ou en partie, avant le 1^{er} juillet 2012 (loi art. 90-IV).

Un mécanisme de crédit d'impôt analogue est prévu pour les avances remboursables sans intérêts émises par les établissements de crédit entre le 1^{er} avril 2009 et le 31 décembre 2013 en faveur des personnes physiques (ou des SCI non soumises à l'IS ayant au moins un associé personne physique) pour la réalisation de travaux d'amélioration de la performance énergétique globale des logements (CGI art. 244 quater U). Le dispositif a été étendu par la loi dite « Grenelle 2 » (loi 2010-788 du 12 juillet 2010, art. 215-II) aux dépenses relatives à des travaux prescrits par un plan de prévention des risques technologiques. La loi de finances annule cette dernière extension du dispositif en supprimant de la liste des dépenses les travaux de prévention contre les risques technologiques (loi art. 102 ; CGI art. 244 quater U modifié). Cette suppression s'applique aux avances remboursables ne portant pas intérêt (prêts à taux zéro) émises à compter du 1^{er} janvier 2011.

En conséquence, les établissements bancaires ne pourront plus bénéficier du crédit d'impôt « PTZ travaux » à raison des prêts à taux zéro émis à compter de 2011 et destinés à financer ce type de travaux.

Ces travaux d'amélioration de la performance énergétique des logements étant rendus obligatoires par l'autorité publique, les députés ont estimé que le dispositif initialement prévu ne présentait pas de caractère incitatif pour les intéressés (particuliers).

→ IFA et régimes particuliers

L'IFA devra être acquittée jusqu'en 2013

2-58 La suppression de l'IFA a été reportée au 1^{er} janvier 2014 (loi art. 20). L'IFA, due uniquement par les personnes morales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 15 M€ (produits financiers y compris), devra donc être acquittée jusqu'en 2013 alors qu'elle devait initialement être supprimée dès le 1^{er} janvier 2011 (loi 2008-1425 du 27 décembre 2008, art. 14).

Pour rappel, le barème de l'IFA est le suivant (CGI art. 223 septies) :

Chiffre d'affaires N - 1 HT et produits financiers	IFA à payer
Compris entre 15 000 000 € et 75 000 000 €	20 500 €
Compris entre 75 000 000 € et 500 000 000 €	32 750 €
Égal ou supérieur à 500 000 000 €	110 000 €

Prorogation de l'étalement des plus-values de cession-bail d'immeubles jusqu'en 2012

2-59 Le dispositif d'étalement des plus-values de cession-bail d'immeubles est prorogé de 2 ans, soit jusqu'au 31 décembre 2012 (loi art. 9-I).

Le dispositif prorogé permet ainsi aux entreprises d'étaler les plus-values réalisées dans le cadre des opérations de cession-bail (ou « lease-back ») d'immeubles effectuées entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2012. L'étalement s'opère sur une durée de 15 exercices maximum et sous certaines conditions (CGI art. 39 novodécies ; BO 4 B-5-09 ; voir FH 3329-1 et RF 1004, § 2280).

Sont concernées, quel que soit leur régime d'imposition, les sociétés soumises à l'IS, les entreprises individuelles et les sociétés relevant de l'IR dans la catégorie des BIC et des BA, y compris pour la quote-part de plus-value réalisée par l'intermédiaire d'une société relevant du régime des sociétés de personnes.

L'administration a admis que ce régime d'étalement s'applique également aux contribuables imposés au titre d'une activité relevant des BNC (BO 4 B-5-09, n° 3). Cette doctrine est légalisée (loi art. 9-II ; CGI art. 93 quater modifié).

Entreprises de presse : avantages reconduits d'un an

Provision pour investissement prorogée jusqu'en 2011

2-60 Le régime spécial des provisions pour investissements dont peuvent bénéficier les entreprises de presse écrite et, depuis le 13 juin 2009, les services de presse en ligne reconnus est prorogé d'un an, soit jusqu'en 2011 (loi art. 17 ; CGI art. 39 bis A modifié ; voir RF 1004, §§ 1030 à 1036).

Réduction d'IS pour les souscriptions au capital réalisées jusqu'en 2011

2-61 La réduction d'impôt dont peuvent bénéficier les sociétés soumises à l'IS qui investissent au capital d'entreprises de presse est également prorogée d'un an (loi art. 19 ; CGI art. 220 undecies modifié ; voir « Dictionnaire fiscal » RF 2010, § 5402). La réduction d'impôt est donc égale à 25 % du montant des sommes versées au titre des souscriptions réalisées jusqu'au 31 décembre 2011.

On rappelle que cette réduction d'IS est réservée aux entreprises qui ne sont pas elles-mêmes bénéficiaires de souscriptions ayant ouvert droit à cette même réduction d'impôt. Il ne doit exister aucun lien de dépendance entre l'entreprise bénéficiaire de la réduction d'impôt et l'entité bénéficiaire de la souscription.

Souscription au capital de sociétés d'approvisionnement en électricité

2-62 Les sociétés soumises à l'IS peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50 % des sommes versées pour la souscription au capital de sociétés anonymes qui ont pour objet exclusif la conclusion de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité (CGI art. 217 quinquies et 238 bis HV ; loi 2008-1443 du 30 décembre 2008, art. 89 ; loi art. 127).

Ce dispositif est prorogé de 2 ans et s'applique donc aux souscriptions en numéraire effectivement versées avant le 1^{er} janvier 2012.

Fin de la provision pour reconstitution de gisements

2-63 Le mécanisme de provision pour reconstitution de gisements est supprimé pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010 (loi art. 18 ; CGI art. 39 ter modifié).

En pratique, aucune nouvelle provision ne pourra être dotée au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2010. Les provisions déjà constituées devront, quant à elles, être reprises selon les règles antérieures (CGI art. 39 ter et CGI, ann. III, art. 10 C).

Cette mesure met ainsi fin à la possibilité qu'ont les sociétés qui recherchent et exploitent des gisements d'hydrocarbures (entreprises pétrolières) de constituer, en franchise d'impôt, une provision pour reconstitution des gisements égale à une fraction du montant des ventes provenant de cette exploitation (23,5 %) et limitée à 50 % du bénéfice net retiré de ces ventes (voir RF 1004, § 1038).

Régime fiscal des mutuelles et organismes d'assurances

2-64 Pour la 4^e fois, l'entrée en vigueur de la réforme du régime fiscal des mutuelles et des organismes d'assurances est reportée d'une année (loi art. 15 ; loi 2006-1771, art. 88-XII et XIII modifiés par les lois 2007-1824, art. 28, 2008-1443, art. 92 et 2009-1674, art. 70).

Les reports successifs de l'entrée en vigueur du nouveau régime sont motivés par une procédure en cours devant la Commission européenne, afin de valider la compatibilité des exonérations d'IS et de CET avec les règles communautaires relatives aux aides d'État (JOUE 2008/C 38/10).

En matière d'impôt sur les sociétés, la loi reporte aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012 l'entrée en vigueur des mesures suivantes (loi 2006-1771, art. 88-I, III et IV) :

- exonération des contrats responsables et solidaires (CGI art. 207-2) ;
- fiscalisation progressive des mutuelles (CGI art. 217 septdecies) ;
- possibilité de constituer en franchise d'impôt une provision d'égalisation relative aux contrats de groupe (CGI art. 39 quinquies GD).

En conséquence, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, les mutuelles restent totalement exonérées d'IS et les organismes d'assurances restent taxables sans pouvoir constituer des provisions d'égalisation à raison des contrats de groupe.

Pour ce qui concerne la contribution économique territoriale, la loi reporte à 2013 l'entrée en vigueur de l'exonération réservée aux seules activités de gestion des contrats responsables et solidaires des mutuelles, institutions de prévoyance et organismes d'assurances. Les mutuelles resteront totalement exonérées de CET en 2011. En revanche, les sociétés d'assurances restent intégralement soumises à cette contribution (CGI art. 1461-1^o).

En 2013 (sauf nouveau report), l'exonération de CET sera réservée à la gestion des contrats responsables et solidaires, à condition que l'organisme bénéficie en 2011 (année de référence de la CET) de l'exonération d'IS à raison de ces contrats. Compte tenu du report au 1^{er} janvier 2012 de la fiscalisation des mutuelles et de l'exonération d'IS, les mutuelles non soumises à l'IS en 2011 seront également exonérées de la CET, alors que les organismes d'assurances intégralement soumis à l'IS en 2011 seront soumis à la CET sur l'ensemble de leurs résultats.

Réserve de capitalisation des entreprises d'assurances

Non-déductibilité des dotations sur la réserve de capitalisation

2-65 Les sociétés d'assurances, de réassurances, les mutuelles et les institutions de prévoyance peuvent effectuer des dotations à une réserve de capitalisation, provision technique spécifique au secteur de l'assurance (c. mon. et fin. art. L. 612-2 B, al. 1^o à 6^o).

Jusqu'à présent, sur le plan fiscal, les dotations à la réserve de capitalisation étaient déductibles et les reprises taxables.

Constatant que, sur les dernières années, le montant des dotations déduites a été supérieur au montant des reprises imposées, le dispositif actuel est inversé : ainsi, les dotations à la réserve seront désormais non déductibles du résultat fiscal et, corrélativement, les reprises seront non taxables.

Ces mesures s'appliquent aux exercices clos à compter de la promulgation de la loi de finances pour 2011, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre 2010 (loi art. 23-III et IV ; CGI art. 39 GE nouveau).

Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation antérieurement constituée

2-66 Les mesures précédemment évoquées ne s'appliquant qu'à l'exercice en cours et aux suivants, il est également prévu de taxer le « stock » de réserve de capitalisation antérieurement constitué, grâce à une « exit tax ».

En effet, les sociétés du secteur de l'assurance précitées qui exploitent une entreprise en France sont soumises à une taxe exceptionnelle égale à 10 % du montant de leur réserve de capitalisation (loi art. 23-I et II).

Calcul et paiement de la taxe exceptionnelle

2-67 La taxe de 10 % a pour assiette le montant de la réserve de capitalisation à l'ouverture de l'exercice en cours au jour de la promulgation de la loi de finances pour 2011. Pour les personnes régies par le code de la mutualité ou le code de la sécurité sociale, l'assiette de la taxe est minorée du montant de leur réserve de capitalisation à l'ouverture de leur premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2008.

Le montant de la taxe est cependant plafonné à 5 % des fonds propres, y compris la réserve de capitalisation.

Cette « exit tax » est exigible à la clôture de l'exercice en cours au jour de la promulgation de la loi de finances et déclarée dans les 4 mois suivants au vu d'une déclaration spéciale. Elle est acquittée pour moitié lors du dépôt de cette déclaration et pour moitié dans les 16 mois de son exigibilité.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

La taxe est constitutive d'une dette d'impôt inscrite au bilan de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et prélevée sur le compte de report à nouveau. Elle n'est pas admise en déduction du résultat fiscal.

Les organismes d'assurances ont ainsi l'obligation de comptabiliser le montant de la taxe exceptionnelle en diminution du compte de report à nouveau – et non en charge – dans les comptes individuels clos au 31 décembre 2010. Cette précision de nature comptable vise à éviter que le montant de la taxe exceptionnelle n'impacte le compte de résultat technique des assureurs, ce dernier servant de base de calcul de la participation aux résultats des assurés.

→ Taux de TVA

Taux réduit de 5,5 % pour le livre numérique

Extension du taux réduit de 5,5 % quelle que soit la nature du support physique du livre...

2-68 Pour les opérations dont le fait générateur interviendra à compter du 1^{er} janvier 2012, le taux réduit de TVA de 5,5 % s'appliquera aux livres fournis sur tout type de support physique (papier, électronique...), y compris ceux fournis par téléchargement (loi art. 25 ; CGI art. 278 bis-6° modifié).

→ À NOTER

Cette mesure est issue d'un amendement de la commission des finances du Sénat, qui a été adopté, en première lecture, sur avis défavorable du gouvernement qui la considérait comme pouvant être non conforme au droit communautaire. Cet amendement a été maintenu, finalement, dans le cadre du vote définitif du texte en commission mixte paritaire.

On rappelle que, actuellement, le taux réduit de 5,5 % s'applique, dès lors que l'ouvrage répond à la définition fiscale du livre (voir § 2-69) :

- aux livres papier, y compris à la location de livres (CGI art. 278 bis-6° ; voir « La TVA », RF 998, §§ 1641 à 1643) ;
- aux livres audio, qui ont aussi un support physique (cédéroms, par exemple) (rescrit 2009-48 TCA du 15 septembre 2009) ;
- aux livres numériques sur support physique, par exemple une clé USB, dès lors que le contenu du support reproduit la même information que celle du livre papier.

Cette liste sera donc complétée par les livres électroniques téléchargés à compter de 2012.

Si les supports cédéroms ou clés USB ont des fonctions inexistantes dans la version papier (moteur de recherche, par exemple), leur cession relève du taux normal.

→ À NOTER

Est-ce qu'un support immatériel peut être considéré comme un support physique ? Il convient de préciser que, lors des débats parlementaires, la question s'est posée de savoir si un livre numérique téléchargé sur Internet pouvait être considéré comme un support physique, car la directive de 2009 n'autorise l'application du taux réduit que pour les livres « sur tout type de support physique ».

... sous réserve de répondre à la définition fiscale du livre

2-69 Quelle que soit la nature du support physique à partir duquel le livre est fourni, il doit répondre néanmoins à la définition fiscale du livre qui indique qu'un ouvrage, pour pouvoir bénéficier du taux réduit de 5,5 %, doit remplir les conditions cumulatives suivantes :

- il doit s'agir d'une œuvre de l'esprit comportant une partie rédactionnelle suffisante permettant de conférer à l'ensemble le caractère d'une œuvre intellectuelle ;
- il ne doit pas présenter un caractère commercial ou publicitaire marqué ;
- il ne doit pas comporter un espace important destiné à être rempli par le lecteur.

→ À NOTER

Une définition du livre numérique dit « livre numérique homothétique » est ressortie des débats parlementaires. Ainsi, le livre numérique homothétique est une œuvre de l'esprit proposée sous un autre support, y compris par le téléchargement : bien que toujours immatérielle, elle reste réelle, perceptible et consultable.

Services de télévision et services électroniques**Suppression de l'assiette forfaitaire de 50 % à compter de 2011**

2-70 Pour les prestations dont l'exigibilité de la taxe, c'est-à-dire l'encaissement (voir § 2-75), intervient à compter du 1^{er} janvier 2011, la notion d'assiette forfaitaire à 50 % est supprimée pour l'application du taux réduit de TVA sur les offres composites de services de télévision et de services électroniques (loi art. 26).

On rappelle que, depuis 2008, lorsque les services de télévision et les services électroniques étaient compris dans une offre composite, dite « triple play », comprenant des services de télé-

phonie, d'Internet et de télévision, pour un prix forfaitaire, le taux réduit de TVA de 5,5 % s'applique à 50 % du prix de l'offre globale (BO 3 C-2-08 ; CGI art. 279 b octies-3°). C'est cette répartition de l'assiette pour l'application du taux qui est supprimée à compter de 2011.

Désormais, les services de télévision sont taxés au taux réduit de 5,5 % (voir § 2-72) et les services électroniques à 19,6 % (voir § 2-73), dès lors que ces services font l'objet d'une offre distincte, sinon l'intégralité du service est taxé au taux de 19,6 % sauf si le prix du service de télévision apparaît distinctement dans l'offre globale (voir § 2-74).

Pourquoi cette mesure ?

2-71 La suppression de l'assiette forfaitaire de 50 % trouve son origine dans une mise en demeure de la Commission européenne adressée à la France le 18 mars 2010 de devoir se conformer au droit communautaire.

La Commission considère, en effet, que l'application du taux réduit de TVA sur 50 % du prix des offres composites comprenant des services électroniques et télévisuels :

- ne prend pas en compte le nombre et l'importance des autres services associés (Internet et téléphonie) ;
- ne tient pas compte de l'effectivité de la prestation, notamment lorsque le client n'est pas matériellement en mesure de bénéficier du service de télévision en raison, par exemple, de l'incapacité technique du réseau téléphonique à fournir la prestation ou de l'absence de mise à disposition du décodeur spécifique par l'opérateur ;
- n'est pas conforme à l'article 98 de la directive TVA qui prévoit expressément que les taux réduits ne sont pas applicables aux services fournis par voie électronique.

Selon la Commission, pour pouvoir appliquer le taux réduit, il conviendrait de démontrer que les services autres que ceux de télévision fournis dans le cadre de l'offre composite (téléphone, Internet) n'ont qu'un caractère accessoire pour l'utilisateur.

Application du taux réduit aux services de télévision

2-72 Pour les prestations dont l'exigibilité de la taxe, c'est-à-dire l'encaissement (voir § 2-75), intervient à compter du 1^{er} janvier 2011, le taux réduit de TVA de 5,5 % s'applique aux services de télévision quel que soit le vecteur de communication, tels que mentionnés à l'article 2 de la loi 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication (loi art. 26-I ; CGI art. 279 b octies nouveau).

Ainsi, le taux réduit de TVA s'applique aux abonnements souscrits pour recevoir les services de télévision mis à la disposition par voie hertzienne, sur un réseau câblé et sur un réseau de communication électronique.

Application du taux normal aux offres composites dites « triple play »

2-73 Le taux réduit n'est pas applicable lorsque la distribution de services de télévision est comprise dans une offre unique qui comporte pour un prix forfaitaire l'accès à un réseau de communications électroniques au sens de l'article L. 32-2° du code des postes et des communications électroniques. Par conséquent, ces offres composites, dites « triple play », qui comportent, pour un prix forfaitaire, non seulement l'accès à un service de télévision, mais également celui à un service électronique Internet et téléphonie relèvent désormais intégralement du taux normal de TVA de 19,6 % (loi art. 26-I, al. 3 ; CGI art. 279 b octies nouveau, al. 2).

Application du taux réduit sur le prix du service de télévision lorsqu'il apparaît distinctement dans l'offre globale

2-74 Néanmoins, lorsque les droits de distribution des services de télévision ont été acquis en tout ou partie contre rémunération par le fournisseur des services, le taux réduit est applicable à la part de l'abonnement correspondante. Cette part est égale, en fonction du choix opéré par

le distributeur des services, soit aux sommes payées, par usager, pour l'acquisition des droits susmentionnés, soit au prix auquel les services correspondant aux mêmes droits sont distribués effectivement par ce distributeur dans une offre de services de télévision distincte de l'accès à un réseau de communication électronique (loi art. 26-I, al. 3 ; CGI art. 279 b octies, al. 2 nouveau).

Ainsi, désormais, la part éligible au taux réduit de TVA fait l'objet d'une appréciation *in concreto* en application de deux modes de calcul alternatifs :

- dans le premier cas, le calcul est effectué au regard des sommes effectivement payées, par usager, pour l'acquisition de services télévisés pour lesquels l'opérateur a effectivement négocié et acquitté des droits ;
- dans le second cas, le calcul est effectué sur la base du prix auquel le même service de télévision est distribué, par le même opérateur, dans une offre distincte de l'offre composite.

Entrée en vigueur

2-75 Cette mesure s'applique aux prestations de services dont la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 26-II), c'est-à-dire aux prestations dont l'encaissement du prix ou de l'inscription de la somme correspondante aux débits du compte client en comptabilité (CGI art. 269-2-c), en cas d'option pour cette solution, intervient à compter de cette date.

Les services de télévision et les services électroniques étant toujours payés ou facturés à terme à échoir, le nouveau dispositif ne s'applique donc qu'aux prestations rendues en 2011.

Tel n'aurait pas été le cas si le législateur avait appliqué le principe de l'entrée en vigueur par référence au fait générateur, c'est-à-dire au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou ces encaissements se rapportent.

En effet, dans cette hypothèse, la mesure aurait pu s'appliquer à des opérations réalisées avant le 1^{er} janvier 2011 mais pour lesquelles l'expiration de la période intervient après le 1^{er} janvier 2011.

Cette solution, pénalisante pour l'opérateur ou le consommateur, aurait conduit à appliquer le taux normal de 19,6 % à l'ensemble du prix de l'offre composite à des opérations réalisées avant le 1^{er} janvier 2011, c'est-à-dire avant l'entrée en vigueur du dispositif.

Locations d'aires d'accueil et de terrains de passage des gens du voyage

2-76 Pour les prestations réalisées (fait générateur de la taxe) à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 1), les locations d'aires d'accueil et de terrains de passage des gens du voyage relèvent du taux réduit de TVA à 5,5 % (loi art. 31 ; CGI art. 279 a, dernier al. nouveau). Jusqu'à présent, ces prestations étaient taxées au taux normal de 19,6 %.

Conforme au droit communautaire, cette mesure vise à assurer une cohérence avec les dispositions applicables aux locations d'emplacements dans les terrains de camping classés et aux locations de mobil-homes, caravanes, tentes dans ces terrains de camping qui relèvent déjà du taux réduit de 5,5 %.

En effet, on rappelle que les locations d'emplacements sur les terrains de camping classés bénéficient du taux réduit de 5,5 %, à condition que soit délivrée à tout client une note d'un modèle agréé par l'administration indiquant les dates de séjour et le montant de la somme due (CGI art. 279 a ter ; voir RF 998, § 1646). En revanche, la location d'un terrain de camping par un propriétaire qui ne l'exploite pas relève du taux normal (doc. adm. 3 C 2214).

Par ailleurs, le taux réduit s'applique également en cas de mise à disposition de tentes, caravanes, mobil-homes et habitations légères de loisirs dans des terrains de camping classés lorsque l'exploitant délivre une note, assure l'accueil et consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total HT à des dépenses de publicité (doc. adm. 3 C 2213-3 à 5).

CFE, CVAE et autres impôts locaux

3

Plusieurs articles de la loi de finances pour 2011 sont consacrés aux aménagements de la contribution économique territoriale (cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises). Parmi ces mesures, on notera, en particulier, la consolidation des chiffres d'affaires retenus pour le calcul du taux de CVAE dans les groupes fiscaux intégrés.

Loi de finances à paraître

L'essentiel

- ✓ Pour apprécier si les activités de location immobilière réputées professionnelles sont soumises à la CFE (et donc à la CVAE), le seuil de 100 000 € est déterminé comme le chiffre d'affaires de référence de la CVAE et le montant des recettes ou du chiffre d'affaires doit être ajusté pour correspondre à une période de 12 mois. / 3-2 et 3-3
- ✓ Dans les SCP, les sociétés et les groupements réunissant des membres de professions libérales et non soumis à l'IS, la CFE est due par la structure et non pas par chacun des associés. L'impact financier de cette mesure est particulièrement important pour le calcul de la CVAE. / 3-6
- ✓ Pour les impositions de CFE établies au titre de 2011 et des années suivantes, l'exonération de CFE des auto-entrepreneurs est accordée indépendamment de l'option préalable pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu. / 3-8 et 3-9
- ✓ Le dispositif de valeur locative plancher des biens passibles de la taxe foncière dans le cadre des cessions immobilières entre entreprises liées est rétabli pour la CFE. / 3-10
- ✓ Le plafond de la base de cotisation minimum de CFE peut être porté à 6 000 €, au lieu de 2 000 €, pour les contribuables dont le chiffre d'affaires ou les recettes sont au moins égaux à 100 000 €. / 3-14
- ✓ Les plafonds des exonérations temporaires de CFE et de CVAE dans certaines zones sont modifiés. / 3-19
- ✓ Dans le cadre de l'intégration fiscale, si le chiffre d'affaires de l'ensemble des sociétés du groupe est au moins égal à 7,63 M€, le taux effectif de CVAE de chacune des entreprises doit être calculé à partir du chiffre d'affaires consolidé. / 3-22
- ✓ En cas de restructuration d'entreprise en cours d'année, la CVAE est due par le redevable auquel l'activité est transmise alors même qu'il n'exerce pas l'activité imposable au 1^{er} janvier. / 3-28
- ✓ Quelle que soit la période de référence retenue pour la CVAE, la valeur ajoutée est toujours imposée une fois mais ne peut jamais l'être deux fois. / 3-29
- ✓ Le coefficient d'actualisation des valeurs locatives cadastrales pour la CFE, les taxes foncières et la taxe d'habitation est fixé à 1,02 au titre de 2011. / 3-52

→ **Cotisation foncière des entreprises (CFE)****Location nue d'immeubles réputée professionnelle****Appréciation des recettes****3-1 Recettes ou chiffre d'affaires hors taxes**

La loi précise les modalités d'appréciation du seuil de 100 000 € de recettes à partir duquel l'activité de location ou de sous-location nue d'immeubles est réputée exercée à titre professionnel, et donc soumise à la CFE (loi art. 108-I A ; CGI art. 1447, 2^e al. modifié).

En premier lieu, elle valide la doctrine administrative en précisant que le seuil de 100 000 € est :

- apprécié hors taxes ;
- déterminé en fonction du chiffre d'affaires pour les personnes qui tiennent une comptabilité d'engagement (CGI art. 1447, 1^{er} al. ; voir « CFE-CVAE », RF 1011, § 105). Pour les personnes qui tiennent une comptabilité de caisse (titulaires de revenus fonciers, titulaires de BNC soumis à une comptabilité de caisse), le seuil continue à être apprécié en fonction des recettes encaissées.

3-2 Chiffre d'affaires de référence au sens de la CVAE

En second lieu, la loi étend le champ d'application de la CFE pour les personnes qui, exerçant une activité immobilière soumise à la CFE, relèvent des BIC, de l'IS ou des BNC avec option pour la tenue d'une comptabilité commerciale.

En effet, dans ce cas, le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil de 100 000 € est atteint ou non s'entend du chiffre d'affaires de référence de la CVAE (CGI art. 1586 sexies-I-1) (loi art. 108-I A ; CGI art. 1447, 1^{er} al. modifié).

Indépendamment des ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises, le chiffre d'affaires, hors taxes, à retenir pour apprécier le seuil de 100 000 € doit donc comprendre (voir RF 1011, §§ 2127 à 2134) :

- les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ;
- les plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante ;
- les refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges.

Les SCI non soumises à l'IS échappent à cette nouvelle règle. Dans ces structures, les recettes s'entendent des recettes encaissées, même si tous les associés de la SCI sont des sociétés soumises à l'IS (projet d'instruction CFE, n° 32 ; voir RF 1011, § 109).

Ajustement sur 12 mois des recettes ou du chiffre d'affaires

3-3 Quelles que soient les modalités d'appréciation du seuil de 100 000 € (recettes encaissées ou chiffre d'affaires de référence de la CVAE), lorsque la période retenue pour apprécier ce seuil est supérieure ou inférieure à 12 mois, le montant des recettes ou du chiffre d'affaires doit être ajusté pour correspondre à une période de 12 mois (loi art. 108-I A-3° ; CGI art. 1447-I, 3^e al. nouveau).

Nouvelles obligations déclaratives

3-4 Les personnes qui deviennent redevables de la CFE au titre de 2011 en raison des nouvelles modalités d'appréciation du seuil de recettes au titre de leur activité immobilière réputée professionnelle (voir §§ 3-1 à 3-3) devront déposer une déclaration 1447 M dans les 2 mois de la publication de la loi de finances pour 2011 au Journal officiel (loi art. 108-I B).

Base d'imposition des entreprises de location immobilière

3-5 Pour la CFE due au titre de 2011 et des années suivantes, la valeur locative des parties communes des immeubles dont disposent les entreprises qui exercent une activité de location ou de sous-location d'immeubles n'est pas comprise dans leurs bases d'imposition (loi art. 108-I-I ; CGI art. 1467 modifié). Ces entreprises sont donc imposées à la CFE sur la valeur locative des seuls biens dont elles disposent pour leur activité (siège, par exemple).

En raison de la difficulté d'établissement des rôles d'imposition correspondant, la doctrine administrative exprimée dans le projet d'instruction CFE mis en consultation publique le 18 juin 2010 (projet d'instruction CFE, n° 152 ; voir RF 1011, § 1942) est invalidée.

Personnes redevables de la CFE

Fin de la transparence fiscale des SCP, sociétés et groupements assimilés pour la CFE

3-6 En raison de l'invalidation, par le Conseil constitutionnel, du régime d'imposition à la CFE sur les recettes (voir FH 3332, § 5-3), et dans le souci de maintenir les recettes des collectivités, il est mis fin à la transparence fiscale des SCP, sociétés civiles de moyens et groupements réunissant des membres de professions libérales au regard de la CFE. En effet, la loi de finances supprime l'imposition au nom de chacun des associés et membres (loi art. 108-I-L ; CGI art. 1476, 2^e al. supprimé). Pour les impositions de CFE dues au titre de 2011 et des années suivantes, la CFE est due, en application des principes généraux, par la SCP, la société ou le groupement réunissant des membres de professions libérales. Le régime des sociétés et groupements au regard de la CFE (et de la CVAE) est donc identique pour l'ensemble de ces structures, quel que soit le régime d'imposition de leurs bénéficiaires (option ou non pour l'IS).

→ À NOTER

L'impact financier de cette mesure est particulièrement important au regard de la CVAE. En effet, pour l'appréciation du seuil de 152 500 €, le chiffre d'affaires est apprécié au niveau de la société et non pour chacun des associés et membres. Il en est de même pour l'application du seuil de 500 000 € et pour l'application du barème d'imposition.

→ EXEMPLE

Une SCP dont le chiffre d'affaires est égal à 3 M€ regroupe des avocats dont aucun ne réalise 152 500 € de chiffre d'affaires.

En application des nouvelles règles, la société est redevable de la CVAE alors qu'aucun de ses associés ne l'aurait été en application des règles en vigueur avant la loi de finances pour 2011.

Corrélativement, l'ensemble des dispositions propres aux SCP, sociétés et groupements réunissant des membres de professions libérales non soumis à l'IS (voir RF 1011, §§ 86 à 90), devenu inutile, est supprimé (loi art. 108-I-L).

Tel est le cas, en particulier, de la répartition en France des bases d'imposition de la société ou du groupement dont certains des membres exercent à l'étranger (CGI art. 1476, 2^e al. ; voir RF 1011, § 87) ou du mode d'imposition des sociétés qui optent pour l'IS en cours d'existence (CGI art. 1478-IV bis ; voir RF 1011, § 89).

Sociétés sans personnalité morale

- 3-7** Lorsque l'activité est exercée par des sociétés non dotées de la personnalité morale, la CFE est établie au nom du ou des gérants (loi art. 108-I L ; CGI art. 1476-II nouveau).
La loi de finances valide rétroactivement les impositions de CFE au titre de 2010. Elle prévoit expressément que l'imposition due au titre de 2010 par les sociétés de fait et les sociétés en participation est libellée au nom du ou des associés connus des tiers (loi art. 108-I M).
Par ailleurs, lorsque l'activité est exercée en vertu d'un contrat de fiducie, il est prévu dans le CGI que l'imposition est établie au nom du fiduciaire (loi art. 108-I L ; CGI art. 1447-I, 1^{er} al. modifié). Cette mesure s'applique également pour la CVAE (voir § 3-28).

Exonération de CFE des auto-entrepreneurs

Option préalable pour le régime microsocial simplifié

- 3-8** Pour les impositions de CFE établies au titre de 2011 et des années suivantes, l'exonération de CFE en faveur des auto-entrepreneurs est accordée indépendamment de l'option préalable pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu (voir RF 1011, § 243).
En effet, l'exonération de CFE de 2 ans est accordée de plein droit, à compter de l'année qui suit celle de la création de l'entreprise, aux contribuables ayant opté pour le régime microsocial simplifié (c. séc. soc. art. L. 133-6-8) (loi art. 137-II ; CGI art. 1464 K modifié).
Rappelons que pour 2010, ces auto-entrepreneurs peuvent bénéficier de l'exonération à condition d'en faire la demande (voir FH 3376, p. 3).

Délai de l'option pour le régime microsocial simplifié

- 3-9** L'exonération ne s'applique qu'aux établissements exploités par des entreprises ayant opté pour le régime microsocial simplifié :
- au plus tard le 31 décembre de l'année de création de l'entreprise lorsque celle-ci a lieu entre le 1^{er} janvier et le 1^{er} octobre d'une année ;
 - dans un délai de 3 mois à compter de la date de création de l'entreprise lorsque la création a lieu après le 1^{er} octobre. Ainsi, en cas de création d'établissement après le 1^{er} octobre, l'exonération de CFE s'applique dès l'année suivante.
- Faute d'opter dans les délais, l'auto-entrepreneur est redevable de la CFE dans les conditions de droit commun (exonération l'année de la création seulement). L'exonération ne peut être ni reportée au titre d'une année d'imposition ultérieure, ni être appliquée seulement au titre de la 2^e année suivant celle de la création.

Valeur locative plancher

Valeur locative plancher des biens cédés entre entreprises liées

- 3-10 Rétablissement de la règle en vigueur pour la taxe professionnelle**
Pour la détermination de la valeur locative des biens servant de base à la CFE, la loi rétablit la règle de maintien de la valeur locative des biens cédés entre entreprises liées lorsque le bien est rattaché au même établissement avant et après la cession (loi art. 108-I O ; CGI art. 1518 B modifié). On notera une incohérence de la loi sur l'entrée en vigueur de cette mesure qui concerne les biens cédés à compter du 1^{er} janvier 2011 (CGI art. 1518 B, avant-dernier al. modifié) ou ceux cédés dès le 1^{er} janvier 2010 (loi art. 108-I O-2).
Cette règle, qui s'appliquait pour la taxe professionnelle, n'avait pas été reconduite pour la CFE alors qu'elle concernait, notamment, les immeubles (CGI art. 1469-3^o quater ; BO 6 E-1-07 ; voir « La taxe professionnelle », RF 985, §§ 612 à 624). Pour la taxe foncière, voir le paragraphe 3-53.

3-11 **Maintien du prix de revient**

Le maintien du prix de revient concerne les transferts de propriété à titre onéreux ou à titre gratuit. Ces transferts de propriété peuvent prendre la forme :

- de cessions isolées ou de cessions groupées de biens passibles de la taxe foncière ;
- de cessions d'établissements au sens de la valeur locative plancher (voir RF 1011, § 1623).

Ainsi, en cas de cession isolée de biens, la valeur locative des biens passibles de la CFE ne peut pas être inférieure à 100 % de son montant avant l'opération lorsque :

- l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle ;
- ou ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise.

Le contrôle peut être direct ou indirect. Il peut s'agir d'un contrôle de droit ou d'un contrôle de fait.

Opérations de restructuration entre entreprises liées

3-12 Pour les opérations de restructuration (apports, fusions, scissions, TUP, cessions d'établissements) réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut pas être inférieure à 100 % de son montant avant l'opération lorsque, directement ou indirectement, l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle, ou ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise (loi art. 108-I 0-1^o ; CGI art. 1518 B modifié).

Cette règle s'applique préalablement à la valeur locative plancher de 90 % retenue dans le cadre d'opérations réalisées entre sociétés membres d'un groupe fiscal (au sens de l'article 223 A du CGI ; voir RF 1011, § 1628) et à la valeur locative plancher temporaire de 50 % retenue pour les biens repris à une entreprise en difficulté (voir RF 1011, §§ 1629 à 1633).

Lieu d'imposition des activités de remplacement

3-13 La doctrine administrative relative au lieu d'imposition des activités de remplacement est légalisée (voir RF 1011, § 1753).

Ainsi, lorsqu'elles ne disposent pas de locaux ou de terrains dans une commune, les personnes qui exercent des activités de remplacement sont imposées à la CFE dans la commune de leur principal établissement (lieu de dépôt de la déclaration de résultats) (loi art. 108-I K ; CGI art. 1473, 2^e al. modifié).

Cotisation minimum de CFE**Modulation de la base de cotisation minimum**

3-14 Tous les redevables de la CFE sont assujettis à une cotisation minimum établie, au lieu de leur principal établissement, sur une base, fixée par le conseil municipal ou l'organe délibérant de l'EPCI à fiscalité professionnelle unique, comprise entre 200 € et 2 000 € (CGI art. 1647 D ; voir RF 1011, § 1860).

La loi autorise le conseil municipal ou l'organe délibérant à relever jusqu'à 6 000 € la base de cotisation minimum pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes est au moins égal à 100 000 € (loi art. 108-I Q ; CGI art. 1647 D-I, 1^{er} al. modifié).

En revanche, le plafond de 2 000 € est maintenu pour les contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes est inférieur à 100 000 €.

Pour l'application de la cotisation minimum, le seuil de recettes de 100 000 € doit être apprécié :

- hors taxes ;
- au cours de la période de référence retenue pour la CFE (CGI art. 1467 A ; voir RF 1011, §§ 1500 à 1507). Lorsque la période de référence ne correspond pas à une période de 12 mois, le montant des recettes ou du chiffre d'affaires est ramené ou porté selon le cas à 12 mois.

Lieu d'imposition des redevables domiciliés

3-15 Lorsqu'ils ne disposent d'aucun local ou d'aucun terrain, les redevables de la CFE domiciliés en application d'un contrat de domiciliation commerciale sont redevables de la cotisation minimum de CFE (CGI art. 1647 D) au lieu de leur domiciliation (voir RF 1011, § 1754). Cette mesure est étendue à l'ensemble des redevables domiciliés en application d'une autre disposition contractuelle équivalente (loi art. 108-I-P ; CGI art. 1647 D-II-1 modifié).

Entreprises étrangères

3-16 Pour les entreprises étrangères redevables de la CFE au titre de leur activité de location ou de vente d'immeubles situés en France, la cotisation minimum est due au lieu de situation de l'immeuble dont la valeur locative foncière est la plus élevée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (loi art. 108-I P ; CGI art. 1647 D-II-3 nouveau).

Paiement de la CFE

Paiement spontané de l'acompte du 15 juin

3-17 Les entreprises dont la cotisation foncière des entreprises de l'année précédente excède 3 000 € doivent payer un acompte de CFE le 15 juin de l'année d'imposition. Cet acompte doit désormais être payé spontanément.

En effet, l'obligation faite à l'administration d'adresser un avis d'acompte de CFE au moins 1 mois avant l'échéance du 15 juin est supprimée (loi art. 108-I Q ; CGI art. 1679 quinquies, dernier al. supprimé).

Crédit de CFE

3-18 Les établissements relevant d'une microentreprise situés dans une commune reconnue comme zone de restructuration de la défense sont susceptibles de bénéficier d'un crédit d'impôt imputable sur la CFE (CGI art. 1647 C septies ; voir RF 1011, § 1870).

Ce crédit d'impôt peut être imputé sur la totalité des cotisations mises à la charge du redevable qui figurent sur l'avis d'imposition de CFE (loi art. 108-I O ; CGI art. 1647 C septies-IV modifié). Ce crédit d'impôt peut donc également être imputé :

- sur les taxes pour frais de chambre de commerce et d'industrie et sur les taxes pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat ;
- sur les IFER lorsque ces impositions sont mises en recouvrement sur les avis d'imposition de CFE (IFER éoliennes terrestres et maritimes, hydroliennes, centrales photovoltaïques ou hydrauliques ; voir RF 1011, § 11 et FH 3375, § 6-10).

→ Exonérations temporaires

Plafonnement des exonérations

Exonérations de CFE

3-19 Des exonérations ou abattements facultatifs et temporaires de CFE sont prévus en faveur de certains établissements implantés dans certaines zones. Ces exonérations et abattements sont applicables soit sur délibération, soit en l'absence de délibération contraire des communes ou des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre (voir RF 1011, §§ 500 et 2050).

Les régimes d'exonération applicables dans certaines zones urbaines sont soumis à un plafond d'exonération qui n'a pas été modifié corrélativement au passage de la taxe professionnelle à la CET, alors que les biens mobiliers ont été exclus de la base d'imposition à la CFE, ce qui représente environ 80 % de cette base. La loi modifie en conséquence les plafonds d'exonération pour la CFE (loi art. 108-I-G ; CGI art. 1466 A modifié ; voir tableau sous le paragraphe 3-20).

Les nouveaux plafonds s'appliquent également pour les exonérations de taxe professionnelle en cours au 31 décembre 2009 et qui sont reportées sur la CFE pour la durée d'exonération restant à courir (loi art. 108-I-T ; voir tableau ci-après).

Exonérations de CVAE

3-20 L'entreprise bénéficiaire d'une des exonérations de CFE précitées peut demander à être exonérée de CVAE pour la fraction de sa valeur ajoutée taxée au profit de la collectivité concernée par l'exonération de CFE. Lorsque l'exonération de CFE est partielle, l'exonération de CVAE s'applique dans la même proportion pour la fraction de la valeur ajoutée taxée au profit des collectivités concernées (loi art. 108-II-F ; CGI art. 1586 nonies-I et à III). De même, un abattement de même taux s'applique à cette même fraction de valeur ajoutée pour les entreprises implantées dans les zones franches d'activité pour l'outre-mer (CGI art. 1586 nonies-IV).

Pour la détermination de la CVAE, la valeur ajoutée des établissements bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement de la base nette d'imposition à la CFE fait l'objet, à la demande de l'entreprise, d'une exonération ou d'un abattement de même taux, dans la limite des plafonds mentionnés dans le tableau suivant (loi art. 108-II-F ; CGI art. 1586 nonies-V nouveau).

Les nouveaux plafonds d'exonération s'appliquent également pour les exonérations de taxe professionnelle en cours au 31 décembre 2009 et qui sont reportées sur la CFE et la CVAE pour la durée d'exonération restant à courir (loi art. 108-I-T et 108-II-G ; voir tableau ci-dessous).

EXONÉRATIONS DANS CERTAINES ZONES URBAINES PLAFONDS D'EXONÉRATION		
Plafonds d'exonération applicables en 2011 (1)	Exonération de CFE (plafond de base nette imposable)	Exonération de CVAE (plafond de valeur ajoutée exonérée par établissement pour le calcul de la CVAE)
Zones urbaines sensibles (CGI art. 1466 A-I)	26 955 € (au lieu de 133 706 € en 2010)	133 775 €
Zones franches urbaines (CGI art. 1466 A-I sexies)	72 709 € (au lieu de 360 664 € en 2010)	363 549 €
Zones de redynamisation urbaine (CGI art. 1466 A-I ter) (2)	26 955 € (au lieu de 133 706 € en 2010)	133 775 €
Zones franches urbaines de 1 ^{re} génération ou de 2 ^e génération (CGI art. 1466 A-I quater et I quinquies) (2)	72 709 € (au lieu de 360 664 € en 2010)	363 549 €

(1) Ces plafonds seront actualisés chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix à la consommation.
(2) Exonérations de taxe professionnelle en cours au 31 décembre 2009 et qui s'appliquent à la CFE et à la CVAE pour la durée d'exonération restant à courir.

Exonération des librairies indépendantes et en ZRD : portée des délibérations prises en 2009

3-21 Les délibérations prises soit par les conseils municipaux ou les organes délibérants des EPCI, soit par les conseils généraux et régionaux applicables aux impositions de taxe professionnelle établies au titre de 2009 s'appliquent à compter de 2010 aux impositions de CFE et/ou aux impositions de CVAE (CGI art. 1586 nonies).

En application de ces règles, les exonérations de taxe professionnelle qui se seraient appliquées pour la première fois en 2010 ne peuvent pas s'appliquer à la CET. Sont visées les exonérations en faveur :

- des librairies indépendantes de référence (CGI art. 1464 I) ;
- des établissements implantés dans des zones de restructuration de la défense (ZRD) (CGI art. 1466 A-I quinquies B).

Pour corriger cette situation, les délibérations prises par les collectivités territoriales avant le 1^{er} octobre 2009 pour l'application de ces deux dispositifs sont prises en compte, afin que ces exonérations puissent s'appliquer dès 2010 aux impositions de CFE et de CVAE (loi art. 108-VII). Ces délibérations peuvent être rapportées pour les impositions établies au titre de 2011.

→ Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

Consolidation du chiffre d'affaires pour le calcul de la CVAE

Taux effectif de CVAE apprécié au niveau du groupe fiscal intégré

3-22 Groupes dont le chiffre d'affaires est au moins égal à 7,63 M€

Lorsqu'une société est membre d'un groupe qui opte pour le régime d'intégration fiscale (CGI art. 223 A), le chiffre d'affaires à retenir pour l'application du barème de calcul de la CVAE (CGI art. 1586 quater ; voir RF 1011, § 2202) s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe (loi art. 108-II B-2 ; CGI art. 1586 quater-I bis nouveau).

Toutefois, cette mesure ne s'applique pas lorsque la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe n'excède pas 7 630 000 €. En effet, dans les sociétés membres d'un groupe dont la société mère bénéficie du taux réduit d'IS de 15 %, le chiffre d'affaires à retenir pour déterminer le taux effectif de CVAE continue à être apprécié séparément dans chacune des sociétés du groupe (CGI art. 1586 quater-I bis, 2^e al. nouveau).

Rappelons que le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul de la CVAE s'entend du chiffre d'affaires de la période de référence prise en compte pour la CVAE (voir RF 1011, §§ 2101 à 2104 et 2203 ; voir § 3-29) :

- ajusté, le cas échéant, pour correspondre à 12 mois ;
- apprécié en tenant compte du chiffre d'affaires correspondant aux activités exonérées de CVAE.

3-23 Entrée en vigueur reportée à la CVAE 2011

La 4^e loi de finances rectificative pour 2010 reporte l'entrée en vigueur de ce dispositif aux impositions de 2011 (loi à paraître, art. 50). Selon la loi de finances, la consolidation du chiffre d'affaires dans les groupes intégrés s'applique aux dégrèvements demandés à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 108-XXII, 2^e al.), ce qui aurait eu pour effet de faire rétroagir le dispositif au calcul de la CVAE due au titre de 2010 (solde de CVAE 2010 déterminé sur l'imprimé 1329-DEF à souscrire au plus tard le 3 mai 2011).

On rappelle que, en principe, le dégrèvement de CVAE s'applique sur demande de l'entreprise effectuée au moment de la liquidation définitive de cet impôt (CGI art. 1586 quater-I, 1^{er} al.). En pratique, ce dégrèvement ne s'applique pas en tant que tel ; il est inclus dans le taux effectif d'imposition (voir RF 1011, §§ 2201 et 2202).

→ À NOTER

Le dispositif de consolidation devra être utilisé pour le calcul :

- des acomptes de CVAE 2011, les 15 juin et 15 septembre 2011 ;
- du solde de CVAE 2011, en mai 2012.

Il ne devra pas être utilisé pour le calcul du solde de CVAE 2010, le 3 mai 2011.

3-24 Portée de la consolidation

La consolidation des chiffres d'affaires à retenir pour calculer le taux de CVAE due par l'entreprise n'a pas pour effet de créer une CVAE de groupe. Elle n'est applicable que pour la détermination du taux effectif d'imposition. Chacune des entreprises du groupe reste redevable de la CVAE sur sa propre valeur ajoutée.

Restent donc appréciés, séparément, au niveau de chacune des entreprises du groupe :

- le seuil de 152 500 € correspondant au seuil d'entrée dans le champ d'application de la CVAE (CGI art. 1586 ter ; voir RF 1011, § 2001) ;
- la valeur ajoutée produite sur laquelle s'applique le taux effectif (CGI art. 1586 ter ; voir RF 1011, § 2200) ;
- le chiffre d'affaires de référence à retenir pour déterminer le pourcentage maximal de valeur ajoutée taxable (85 % si le chiffre d'affaires est supérieur à 7,6 M€, 80 % s'il est au plus égal à 7,6 M€) (CGI art. 1586 sexies-7 ; voir RF 1011, § 2165) ;
- le dégrèvement de 1 000 € pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2 M€ (CGI art. 1586 quater-II ; voir RF 1011, § 2215).

→ EXEMPLE

Un groupe fiscal intégré est composé de 3 sociétés A, B et C, dont l'exercice coïncide avec l'année civile et dont le chiffre d'affaires est respectivement de 1,5 M€, 6,5 M€ et 15 M€.

Le chiffre d'affaires cumulé des sociétés du groupe excède 7,63 M€. En application du dispositif de consolidation :

- le chiffre d'affaires consolidé à retenir pour déterminer le taux effectif de CVAE est égal à 1,5 + 6,5 + 15, soit 23 M€ ;
- le taux effectif de CVAE est égal à $[0,1 \% \times (23\,000\,000 - 10\,000\,000) / 40\,000\,000] + 1,4 \%$, soit 1,4325 arrondi à 1,43 %.

Voici, hors frais de gestion et taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie (voir RF 1011, §§ 2217 à 2220), la situation comparée des entreprises du groupe au regard de la charge de CVAE avant et après la loi de finances pour 2011.

Entreprise	CA	VA	Avant		Après	
			Taux	CVAE	Taux (1)	CVAE
A	1,5 M€	300 000	0,2 %	250 € (2)	1,43 %	3 290 € (3)
B	6,5 M€	850 000	0,95 %	8 075 €	1,43 %	12 155 €
C	15 M€	3 200 000	1,41 %	45 120 €	1,43 %	45 760 €
Total	23 M€			53 445 €		61 205 €

(1) Taux calculé sur la base du CA consolidé, soit 23 M€.

(2) La CVAE est en principe égale à 600 € mais l'entreprise bénéficie du dégrèvement de 1 000 € (chiffre d'affaires supérieur à 500 000 € mais inférieur à 2 M€ ; voir RF 1011, § 2215). Elle est donc redevable de la cotisation minimum de 250 € (voir RF 1011, § 2216).

(3) La CVAE est en principe égale à 4 290 € mais l'entreprise bénéficie du dégrèvement de 1 000 € (chiffre d'affaires inférieur à 2 M€). La cotisation due après ce dégrèvement étant supérieure à 250 €, la cotisation minimum est sans objet.

→ À NOTER

À notre avis, la convention d'intégration devra prévoir la répartition de la charge supplémentaire supportée par les sociétés du périmètre d'intégration résultant de la différence entre la CVAE telle qu'elle aurait été calculée en l'absence d'intégration fiscale (impôt théorique) et la CVAE calculée en tenant compte du taux du groupe.

Aménagements du dispositif de consolidation temporaire en cas de cession d'activité ou de restructuration d'entreprise

3-25 Les TUP sont rétroactivement placées dans le champ du dispositif anti-abus

Sous certaines conditions, en cas d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprise réalisés à compter du 22 octobre 2009, le chiffre d'affaires à retenir pour l'application du taux effectif de CVAE est égal à la somme des chiffres d'affaires de l'ensemble des entreprises parties à l'opération (CGI art. 1586 quater-III ; voir RF 1011, §§ 2204 à 2210). Ce dispositif anti-abus cesse de s'appliquer à compter de la 8^e année suivant la cession ou l'opération de restructuration.

Ce dispositif est étendu rétroactivement aux opérations de transmission universelle du patrimoine (TUP) réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010 (loi art. 108-II B-2^o a ; CGI art. 1586 quater-III, 1^{er} al. modifié).

Les entreprises ayant bénéficié, en 2010, d'une transmission universelle du patrimoine devront donc, le cas échéant, régulariser leur situation lors du paiement du solde de la CVAE due au titre de 2010, le 3 mai 2011 au plus tard.

3-26 Aménagements visant l'ensemble des opérations

La loi clarifie la rédaction du premier alinéa de l'article 1586 quater du CGI. Ainsi, en cas de TUP, comme en cas d'apport ou de cession d'activité, le chiffre d'affaires à retenir est égal à la somme des chiffres d'affaires des entreprises parties à l'opération lorsque l'entité à laquelle l'activité est transmise est détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 % (loi art. 108-II B-3^o ; CGI art. 1586 quater-III modifié) :

- soit par l'entreprise cédante ou apporteuse ;
- soit par une entreprise qui détient, directement ou indirectement, plus de 50 % de l'entreprise cédante ou apporteuse ;
- soit par une entreprise détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 % par l'entreprise cédante ou apporteuse.

Par ailleurs, en cas de scission, la condition relative à la détention de capital de l'entité à laquelle l'activité est transmise (voir RF 1011, § 2206) est appréciée en totalisant les participations, selon le cas :

- soit de l'ensemble des associés de l'entreprise scindée réunis ;
- soit de l'ensemble des entreprises issues de la scission ;
- soit de l'entreprise détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 %, par l'ensemble des associés de l'entreprise scindée.

3-27 Détenue du capital toujours appréciée dans les 6 mois avant l'opération

Dans tous les cas, y compris pour les TUP réalisées à compter de 2010, les conditions relatives à la détention du capital de l'entité à laquelle l'activité est transmise (voir § 3-26) doivent être remplies à un moment quelconque au cours des 6 mois précédant la date de réalisation de l'opération (CGI art. 1586 quater-III, 5^e al. nouveau).

Redevable de la CVAE

3-28 En principe, la CVAE est due par le redevable qui exerce l'activité imposable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI art. 1586 octies ; voir RF 1011, § 2001).

Par exception, lorsque la cession d'activité ou une opération de restructuration d'entreprise intervient au cours de l'année d'imposition, la CVAE est due également par le redevable auquel l'activité est transmise alors même qu'il n'exerce aucune activité imposable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (loi art. 108-II E 1° ; CGI art. 1586 octies-I-2 nouveau). Sont visées les opérations suivantes :

- cession d'activité ;
- apport ;
- scission d'entreprise ;
- transmission universelle du patrimoine (TUP).

Par ailleurs, la loi précise que les fiduciaires sont redevables de la CVAE pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie (loi art. 108-II A-1° ; CGI art. 1586 ter-I modifié).

Période de référence de la CVAE

3-29 Lorsque l'entreprise clôture plusieurs exercices au cours d'une même année, il n'est pas tenu compte de la fraction d'exercice clos qui se rapporte à une période déjà retenue pour calculer une CVAE précédente (CGI art. 1586 quinquies ; voir RF 1011, §§ 2100 à 2104).

La loi de finances généralise cette règle. Ainsi, quelle que soit la période de référence retenue pour le calcul de la valeur ajoutée (année civile, exercice de 12 mois à cheval sur 2 années, exercices de plus ou moins de 12 mois clos au cours de l'année d'imposition...), il ne doit pas être tenu compte du chiffre d'affaires ni de la valeur ajoutée compris dans la fraction de l'exercice qui se rapporte à une période retenue pour l'établissement d'une CVAE due au titre d'une ou de plusieurs années précédant celle de l'imposition (loi art. 108-II C ; CGI art. 1586 quinquies 4 modifié et 1586-5 nouveau).

Calcul de la valeur ajoutée

Chiffre d'affaires de référence à retenir pour déterminer la valeur ajoutée

3-30 **Rentrées sur créances amorties comprises dans le chiffre d'affaires de référence**

Pour le calcul de la CVAE des redevables qui déterminent leur valeur ajoutée selon les règles de droit commun (CGI art. 1586 sexies-I-1-4 a), le chiffre d'affaires de référence est majoré de certains produits (voir RF 1011, § 2135). À compter de la CVAE 2011, pour ces redevables, les rentrées sur créances amorties doivent être comprises dans ces produits lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation (loi art. 108-II D-1° ; CGI art. 1586 sexies-4 modifié).

Pour les redevables autres que ceux relevant du droit commun (voir RF 1011, § 2120), cette mesure s'applique dès le 1^{er} janvier 2010 (loi art. 108-XXII).

Lorsqu'elles sont comptabilisées, les pertes sur créances irrécouvrables correspondantes sont, en effet, déductibles de la valeur ajoutée.

On rappelle que, lorsqu'une entreprise ayant comptabilisé une créance en pertes irrécouvrables vient finalement à être payée, elle doit constater un produit exceptionnel. Le produit à ajouter au chiffre d'affaires est donc égal à ce produit exceptionnel comptabilisé dans le compte 7714 « Rentrées sur créances amorties » et qui figure sur la ligne HA de la liasse fiscale (voir « La liasse fiscale BIC-IS », RF 1006, § 440).

3-31 **Chiffre d'affaires de référence pour la valeur ajoutée plafonnée à 80 ou 85 % du CA**

Pour les entreprises dont la valeur ajoutée est calculée selon les règles de droit commun, la valeur ajoutée imposable ne peut pas excéder 80 ou 85 %, selon le cas, du chiffre d'affaires correspondant à son activité imposable (CGI art. 1586 sexies-I-7 ; voir RF 1011, § 2165).

Pour l'application de ce plafonnement, la période à retenir pour le chiffre d'affaires est la même que celle retenue pour la valeur ajoutée (loi art. 108-II D-1° d ; CGI art. 1586 sexies-I-7, dernier al. nouveau).

L'amortissement des biens sous-loués à des non-assujettis à la CFE est déductible

3-32 Pour le calcul de la valeur ajoutée, il est tenu compte des dotations aux amortissements pour dépréciation relatifs aux biens donnés en location ou en sous-location pendant plus de 6 mois (CGI art. 1586 sexies-1-4 b, 9° al. ; voir RF 1011, § 2152).

Pour les impositions de CVAE due à compter de 2011, le bailleur peut déduire les amortissements des biens donnés en sous-location, quelle que soit la situation du dernier sous-locataire au regard de la CFE (loi art. 108-II D-1° c ; CGI art. 1586 sexies-1-4 b, 9° al. modifié).

La loi met ainsi fin à l'interdiction faite au bailleur de déduire les amortissements des biens qu'il donne en crédit-bail ou en location pour plus de 6 mois, et qui sont donnés en sous-location pour plus de 6 mois, lorsque le dernier sous-locataire n'est pas assujetti à la CFE (CGI art. 1586 sexies-1-4 b, 9° al. ; voir RF 1011, § 2153).

Déclarations pour la CVAE

Déclaration des salariés 1330-CVAE

3-33 La déclaration des salariés (imprimé 1330-CVAE ; CGI art. 1586 octies-II), qui permet la répartition de la CVAE entre collectivités, est clairement distinguée de la déclaration d'acomptes et de solde de la CVAE (CGI art. 1679 septies).

Pour assurer cette répartition, lorsque l'entreprise emploie des salariés en dehors de l'établissement, l'effectif employé au cours de la période pour laquelle la déclaration est établie doit être réparti par lieu d'emploi sur la déclaration 1330-CVAE (loi art. 108-II E-3° ; CGI art. 1586 octies-II).

Par ailleurs, à titre de simplification, les salariés qui exercent leur activité pendant plus de 3 mois dans plusieurs établissements ou lieux d'emploi doivent être déclarés dans celui où la durée d'activité est la plus élevée (loi art. 108-II-3° ; CGI art. 1586 octies-II-1°, 2° al. nouveau). Peu importe que, à ce lieu, l'entreprise ne dispose pas de locaux, si l'activité y est exercée pendant plus de 3 mois. Les conditions d'application de cette mesure seront précisées par décret.

La loi de finances rectificative est venue compléter cette mesure pour les effectifs des entreprises de transport (voir FH 3380 à paraître).

Entreprises étrangères exerçant une activité immobilière en France

3-34 Pour les contribuables qui exercent, en France, une activité de location ou de vente d'immeubles mais n'ont, en France, ni salarié ni établissement, la déclaration 1330-CVAE (loi art. 108-II E-4° e ; CGI art. 1586 octies-III modifié) :

- doit mentionner l'adresse des immeubles loués ou vendus ;
- doit être déposée au lieu de situation de l'immeuble dont la valeur locative foncière est la plus élevée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. C'est également à ce lieu que doivent être déposées les déclarations d'acompte et de solde de liquidation de la CVAE (1329-AC et 1329-DEF).

Déclarations de CVAE par TDFC obligatoire pour les entreprises DGE

3-35 Les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 000 € doivent obligatoirement souscrire leurs déclarations 1330-CVAE par voie électronique (CGI art. 1649 quater B quater ; voir RF 1011, § 2276).

Cette obligation de souscrire les déclarations 1330-CVAE par TDFC est étendue, quel que soit leur chiffre d'affaires, aux entreprises relevant de la compétence de la DGE, de plein droit ou sur option (loi art. 108-II I ; CGI art. 1649 quater B quater-IV modifié).

Délai de déclaration en cas de TUP, de cession ou de cessation d'entreprise

3-36 En cas de transmission universelle du patrimoine, de cession ou de cessation d'entreprise ou de l'exercice d'une profession non commerciale, la déclaration 1330-CVAE et les déclarations d'acompte (1329-AC) ou de solde (1329-DEF) de CVAE doivent être souscrites dans un délai de 60 jours (loi art. 59-II E-3° ; CGI art. 1586 octies-II-2 nouveau).

En cas de décès du contribuable, ces déclarations doivent être souscrites dans un délai de 6 mois à compter du décès (CGI art. 201-4).

Rappelons que le délai de 60 jours commence à courir (CGI art. 201-1 et 202-1) :

- en cas de vente ou de cession d'un fonds de commerce, du jour de publication de la vente ou de la cession dans un journal d'annonces légales, conformément aux prescriptions du code de commerce (c. com. art. L. 141-12) ;
- en cas de vente ou de cession d'autres entreprises, du jour où l'acquéreur ou le cessionnaire a pris effectivement la direction des exploitations ;
- en cas de cessation d'entreprise, du jour de la fermeture définitive des établissements ;
- en cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale, autre que l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où la cessation a été effective ;
- en cas de cessation de l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour de la publication, au Journal officiel, de la nomination du nouveau titulaire de la charge ou de l'office, ou du jour de la cessation effective si elle est postérieure à cette publication.

Lieu d'imposition à la CVAE

Critère de répartition de la CVAE entre collectivités

3-37 Le produit de la CVAE est réparti entre les collectivités bénéficiaires (communes, départements, régions) au prorata (loi art. 108-II E-4° ; CGI art. 1586 octies) :

- pour 1/3, des valeurs locatives des biens imposés à la CFE ;
- pour les 2/3 de l'effectif employé dans la commune. Cet effectif est réparti, par établissement ou par lieu d'emploi, dans les conditions indiquées ci-avant (voir § 3-33).

En outre, pour les établissements industriels, la valeur ajoutée répartie entre les communes fait l'objet d'une double pondération. On rappelle qu'un coefficient de 2 est déjà appliqué à l'effectif employé dans un établissement industriel dont les immobilisations évaluées selon la méthode comptable représentent plus de 20 % de la valeur locative des immobilisations imposables à la CFE (voir RF 1011, § 2257). Ce coefficient de pondération par 2 est étendu à la valeur locative des immobilisations industrielles évaluées selon la méthode comptable (loi art. 38-II E-4° b ; CGI art. 1586 octies-III, 3° al. modifié).

Répartition en l'absence de déclaration

3-38 Lorsque la déclaration des salariés par établissement ou par lieu d'emploi fait défaut, la valeur ajoutée est répartie entre les communes où le contribuable dispose de biens imposables à la CFE au prorata de leur valeur locative (voir RF 1011, § 2258).

Cette règle ne s'applique pas lorsqu'une déclaration a été précédemment souscrite. Dans ce cas, en effet, lorsque la déclaration des salariés par établissement fait défaut, la valeur ajoutée de l'entreprise est répartie entre les communes à partir des éléments mentionnés dans la déclara-

ration de l'année précédente (loi art. 108-II E ; CGI art. 1586 octies-III, avant-dernier al. nouveau). Ce n'est qu'en l'absence de déclaration deux années de suite que la valeur ajoutée sera répartie entre les communes au prorata des valeurs locatives retenues pour la CFE.

Rappelons toutefois que tout manquement, toute erreur ou omission dans la déclaration des effectifs est sanctionné par une amende de 200 € par salarié concerné, dans la limite de 100 000 € (voir RF 1011, § 2259).

Entreprises étrangères exerçant une activité immobilière en France

3-39 Pour les contribuables qui exercent, en France, une activité de location ou de vente d'immeubles mais n'ont, en France, ni salarié ni établissement, la valeur ajoutée est répartie entre les lieux de situation de chaque immeuble donné en location ou vendu au prorata de la valeur locative foncière de chacun d'eux (loi art. 108-II E-4° e ; CGI art. 1586 octies-III modifié).

Établissements répartis dans plus de 10 communes

3-40 Les modalités particulières de répartition de la valeur ajoutée des contribuables qui disposent, dans plus de 10 communes, d'établissements comprenant des installations de production d'électricité (mentionnées à l'article 1519 E du CGI) ou des installations de production d'électricité d'origine hydraulique (voir RF 1011, § 2241) sont étendues aux contribuables qui disposent, dans plus de 10 communes, d'établissements comprenant (loi art. 108-II E 4° c ; CGI art. 1586 octies-III, 5° al. nouveau) :

- des éoliennes terrestres et hydroliennes (installations de production d'électricité mentionnées à l'article 1519 D du CGI) ;
- ou des installations de production d'électricité d'origine photovoltaïque mentionnées à l'article 1519 F du CGI.

Par ailleurs, lorsqu'un établissement de production d'électricité d'origine photovoltaïque est établi sur plusieurs communes, sa valeur ajoutée est répartie entre les communes en fonction de la puissance électrique installée sur chaque commune.

Les modalités d'application de ces dispositions seront définies par décret.

Réclamation et contentieux, sanctions

Réduction du délai de réclamation pour la CVAE

3-41 Les réclamations relatives à l'assiette et au paiement de la CVAE doivent être présentées, et sont instruites et jugées, non plus selon les règles de la TVA mais selon les règles applicables à la cotisation foncière des entreprises (loi art. 108-II A-2° ; CGI art. 1586 ter-II-3 modifié).

La réclamation doit donc être présentée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de réalisation de l'événement qui la motive. Tel est le cas, par exemple, de toute demande de dégrèvement ou de restitution de la CVAE.

Sanctions

3-42 Les entreprises qui minorent, sous leur responsabilité, leurs acomptes de CVAE sont redevables d'une majoration de 5 % lorsque, à la suite de la liquidation définitive de la cotisation, les versements effectués se révèlent inexacts de plus de 1/10 (voir RF 1011, § 2280).

Cette sanction, prévue par la doctrine administrative (projet d'instruction CVAE, n° 118), est légalisée (loi art. 108-II K ; CGI art. 1731-3 nouveau).

→ **Dégrèvements de CET****Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée**

3-43 On rappelle que, pour le calcul du plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée, la cotisation foncière des entreprises à retenir s'entend de la somme des cotisations de chaque établissement établies au titre de l'année d'imposition (CGI art. 1647 B sexies-II, 2^e al. ; voir RF 1007, § 3012).

En cas de TUP, au cours de l'année d'imposition, la cotisation de CFE de l'entreprise dissoute à retenir doit être ajustée en fonction du rapport entre la durée de la période de référence de la CVAE et l'année civile (loi art. 108-III A ; CGI art. 1647 B sexies-II, 3^e al. nouveau).

En cas de cession ou de cessation d'entreprise en cours d'année, cet ajustement prorata temporis doit également être effectué pour la cotisation de CFE de l'entreprise cédée ou ayant cessé.

Dégrèvement temporaire pour écrêtement des pertes

3-44 Certaines modalités d'application du dégrèvement temporaire de CET sont précisées (loi art. 108-III B).

En particulier, la cotisation minimale de taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée à prendre en compte pour la cotisation théorique de taxe professionnelle (TP qui serait due en 2010 selon les règles en vigueur au 31 décembre 2009 ; voir RF 1011, § 3035) s'entend de celle qui aurait été due au titre de 2010 en application des règles du CGI en vigueur le 31 décembre 2009 (loi art. 108-III B-2^e ; CGI art. 1647 C quinquies B, 1^o al. modifié).

→ **Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux et autres impôts locaux****IFER****Nouvelle composante gaz**

3-45 L'article 121 de la loi institue une nouvelle composante de l'IFER assise sur les réseaux et installations de gaz naturel (CGI art. 1519 HA nouveau).

Cette imposition s'applique aux installations de gaz naturel liquéfié (y compris les terminaux méthaniers), aux stockages souterrains de gaz naturel, aux canalisations de transport de gaz naturel, aux stations de compression du réseau de transport de gaz naturel et aux canalisations de transport d'autres hydrocarbures.

Elle est due, chaque année, par la personne qui exploite l'installation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Son tarif est fixé à :

- 2 500 000 € par installation de gaz naturel liquéfié dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application de l'article 7 de la loi 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie ;
- 500 000 € par site de stockage souterrain de gaz naturel dont les capacités sont soumises aux dispositions des articles 30-2 à 30-4 de la même loi ;
- 500 € par kilomètre de canalisation de transport de gaz naturel appartenant à un réseau dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application de l'article 7 de la même loi ;
- 100 000 € par station de compression utilisée pour le fonctionnement d'un réseau dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application du même article 7 ;
- 500 € par kilomètre de canalisation de transport d'autres hydrocarbures.

Stations radioélectriques

3-46 Le tarif de l'IFER sur les antennes-relais (voir RF 1011, § 15) est réduit de moitié (soit 1 530 € /2) pour les nouvelles stations au titre des 3 premières années d'imposition (loi art. 108-V E ; CGI art. 1519 H-III, 1^{er} al. modifié).

Par ailleurs, l'IFER n'est pas due par les personnes qui exploitent un service de radiodiffusion sonore si les 2 conditions suivantes sont réunies (loi art. 118 ; CGI art. 1519 H-III, 2^e al. modifié) :

- ce service ne constitue pas un réseau de diffusion à caractère national (au sens de l'article 41-3, 4^e b de la loi 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication) ;
- ces personnes disposent au plus de 60 stations radioélectriques, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. À partir de 61 stations, l'IFER est due sur l'intégralité des stations dont ces personnes disposent.

Sont concernés les services privés de radiodiffusion suivants :

- services associatifs éligibles au Fonds de soutien à l'expression radiophonique ;
- services locaux ou régionaux indépendants et ne diffusant pas de programme national identifié ;
- services locaux ou régionaux diffusant le programme d'un réseau thématique à vocation nationale, si ces services sont diffusés par des opérateurs dont la zone de desserte couvre une population maximale de 6 millions d'habitants, et où la diffusion d'un réseau thématique national n'intervient qu'à titre complémentaire.

Enfin, à compter du 1^{er} janvier 2011, les personnes redevables de l'IFER sur les stations radioélectriques sont assujetties à une contribution additionnelle (loi art. 158 ; CGI art. 235 ter Z nouveau). Son montant sera fixé par décret, dans la limite de 5 % de l'IFER.

Hausse du tarif pour les éoliennes terrestres, les hydroliennes et les centrales photovoltaïques

3-47 Le tarif annuel de l'IFER est porté, par kilowatt de puissance installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, à 7 € au lieu de 2,913 € pour :

- les éoliennes terrestres et les hydroliennes (voir RF 1011, § 12) (loi art. 108-V A ; CGI art. 1519 D-III modifié) ;
- les centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque (voir RF 1011, § 13) (loi art. 108-V C ; CGI art. 1519 F-II, 2^e al. modifié). Le tarif de 2,913 € est maintenu pour les centrales de production d'électricité d'origine hydraulique.

Centrales électriques

3-48 L'IFER sur les centrales électriques (voir RF 1011, § 15) n'est pas due au titre des installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme (loi art. 108-V B ; CGI art. 1519 E-I, dernier al. nouveau) :

- exploitées par un consommateur final d'électricité pour son propre usage ;
- ou exploitées sur le site de consommation, par un tiers, auquel le consommateur final rachète l'électricité produite pour son propre usage.

Boucle locale cuivre

3-49 L'IFER relative aux répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre (CGI art. 1599 quater B ; voir RF 1011, § 15) est étendue aux unités de raccordement d'abonnés et aux cartes d'abonnés du réseau téléphonique commuté (loi art. 112 ; CGI art. 1599 quater B modifié). Ces équipements seront définis par décret.

Dans ce cas, elle est due, chaque année, par le propriétaire de l'unité de raccordement d'abonnés ou de la carte d'abonné au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et son tarif est fixé à :

- 6 350 € par unité de raccordement d'abonnés au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ;
- 70 € par carte d'abonné au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Transformateurs électriques

3-50 Le propriétaire de transformateurs électriques (CGI art. 1519 G ; voir RF 1011, § 15) faisant l'objet d'un contrat de concession doit déclarer, chaque année, à l'administration des finances publiques l'identité du concessionnaire, le nombre de transformateurs électriques concédés par commune et, pour chacun d'eux, la tension en amont (loi art. 108-V G ; CGI art. 1649 A quater nouveau).

Les conditions et délais de souscription de cette déclaration seront fixés par décret.

Le propriétaire qui ne se conforme pas à cette nouvelle obligation déclarative encourt une amende de 1 000 € par transformateur non déclaré et qui ne peut pas excéder 10 000 € (loi art. 108-H ; CGI art. 1736-VI nouveau).

Autres mesures concernant l'IFER

3-51 Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges de l'IFER sur les transformateurs électriques sont régis comme en matière de CFE (et non plus comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties) pour (loi art. 108-V D) :

- l'IFER sur les transformateurs électriques (CGI art. 1519 G-IV, 2^e al. modifié) ;
- l'IFER sur le matériel ferroviaire roulant (CGI art. 1599 quater A bis-IV, 2^e al. modifié).

Les frais de gestion de 2 % pour dégrèvement et non-valeurs sont étendus à l'IFER sur le matériel ferroviaire des lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France (CGI art. 1599 quater A bis) (loi art. 108-V F ; CGI art. 1641-I A-e modifié).

Autres mesures concernant les impôts locaux des entreprises

Revalorisation des valeurs locatives foncières pour 2011

3-52 Le coefficient d'actualisation des valeurs locatives cadastrales sur lesquelles sont calculés les impôts directs locaux (CFE, taxes foncières et taxe d'habitation) est fixé, pour 2011, à 1,02 pour (loi art. 117 ; CGI art. 1518 bis ze nouveau) :

- les propriétés non bâties ;
- les immeubles industriels inscrits à l'actif des entreprises industrielles ou commerciales relevant de plein droit d'un régime réel d'imposition ;
- l'ensemble des autres propriétés bâties (logements, commerces...).

Valeur locative plancher des biens cédés entre entreprises liées pour la taxe foncière

3-53 Pour la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties, la règle du maintien de la valeur locative des terrains et constructions cédés entre entreprises liées (voir § 3-10) s'applique aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 108-I N ; CGI art. 1518 B modifié).

Ainsi, la valeur locative plancher de 100 % s'applique dans le cadre des opérations suivantes :

- apport, scission ou fusion de sociétés ;
- cession d'établissement ;
- transmission universelle du patrimoine.

Cette valeur locative plancher de 100 % s'applique préalablement à la valeur locative plancher de :

- 90 % pour les opérations entre sociétés membres d'un groupe fiscal ;
- 50 % retenue à titre temporaire pour les biens repris à une entreprise en difficulté.

Contribution au financement de la formation professionnelle des auto-entrepreneurs

3-54 Lorsqu'ils ont opté pour le régime microsocial simplifié des auto-entrepreneurs, les chefs d'entreprises créées à compter du 1^{er} avril 2010 et exerçant une activité artisanale à titre principal sont exonérés, jusqu'au terme de la 2^e année civile suivant celle de la création de leur entreprise :

- de la taxe pour frais de chambre de métiers (CGI art. 1601 ; voir RF 1011, § 1907) ;
- de la contribution à la formation professionnelle, égale à 0,17 % du plafond annuel de la sécurité sociale (CGI art. 1601 B, 3^e al. ; voir RF 1011, § 1911).

Cette dernière exonération est supprimée (loi art. 137-I). Les auto-entrepreneurs sont assujettis à une contribution à la formation professionnelle égale à 0,3 % de leur chiffre d'affaires et recouvrée avec leurs prélèvements sociaux (loi art. 137-IV ; CGI art. 1609 quatervicies B nouveau) (voir § 5-13).

Augmentation de taxes spéciales d'équipement

3-55 À compter de 2011, le montant de la taxe spéciale d'équipement recouvrée avec la CFE est arrêté dans la limite de :

- 25 M€, au lieu de 15 M€, pour l'établissement public de Lorraine (loi art. 119 ; CGI art. 1609 modifié) ;
- 50 M€, au lieu de 34 M€, pour l'établissement public de Provence-Alpes-Côte d'Azur (loi art. 120 ; CGI art. 1609 F modifié) ;
- 2 365 000 €, au lieu de 1 875 000 €, pour l'établissement public de Guyane (loi art. 134 ; CGI art. 1609 B modifié).

Taxe d'habitation

Abattements pour charges de famille

3-56 Pour la taxe d'habitation, la valeur locative de l'habitation principale est diminuée :

> d'un abattement obligatoire pour charges de famille (CGI art. 1411-II-1). Le taux de cet abattement peut être majoré de 5 ou 10 points par le conseil municipal (CGI art. 1411-II ; voir « Dictionnaire Fiscal », RF 2010, § 12676) ;

> sous réserve d'une délibération de la collectivité (CGI art. 1411-II-2 et 3 ; voir « Dictionnaire Fiscal » RF 2010, § 12677) :

- d'un abattement facultatif à la base égal à 5, 10 ou 15 % de la valeur moyenne des habitations de la commune,
- d'un abattement spécial à la base de 5, 10 ou 15 % en faveur des personnes aux revenus modestes lorsque la valeur locative de leur habitation principale est inférieure à 130 % de la valeur locative communale moyenne.

Pour les délibérations prises à compter de 2011, applicables au plus tôt à la TH 2012, les communes peuvent librement moduler (loi art. 108-IX A et 108-XXIII) :

- la majoration de l'abattement obligatoire dans une fourchette comprise entre 1 et 10 points (CGI art. 1411-II-1 modifié) ;
- l'abattement facultatif à un pourcentage, compris entre 1 % et 15 %, de la valeur locative moyenne des habitations de la commune (CGI art. 1411-II-2 modifié) ;
- l'abattement spécial à un pourcentage de la valeur locative moyenne des habitations de la commune, fixé dans une fourchette comprise entre 1 % et 15 %.

Les pourcentages doivent être fixés sans décimale. Pour les enfants en garde alternée, les taux et les majorations sont divisés par 2 (CGI art. 1411-II ter-1 modifié).

Soulignons également que la loi prévoit la neutralisation automatique des effets, sur le contribuable, du transfert de la part départementale de la taxe d'habitation aux communes et aux EPCI (loi art. 108-IX-3° ; CGI art. 1411-II quater nouveau), y compris pour le calcul du dégrèvement au titre du plafonnement de la taxe d'habitation à 3,44 % des revenus (loi art. 108-IX-B ; CGI art. 1414 A-III modifié).

Taxe d'habitation sur les logements vacants

3-57 Les communes dans lesquelles n'est pas instituée la taxe sur les logements vacants (CGI art. 232) peuvent décider de rétablir la taxe d'habitation, pour la part leur revenant et celle revenant aux EPCI sans fiscalité propre, sur les logements vacants depuis plus de 5 années au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI art. 1407 bis ; voir « Dictionnaire Fiscal », RF 2010, § 12682).

Cette faculté est étendue aux EPCI à fiscalité propre ayant adopté un programme local de l'habitat (défini à l'article L. 302-1 du code de la construction et de l'habitation). La délibération prise par l'EPCI n'est pas applicable sur le territoire de ses communes membres ayant délibéré pour rétablir la taxe d'habitation sur les logements vacants ainsi que sur celui des communes dans lesquelles s'applique obligatoirement la taxe sur les logements vacants (loi art. 113 ; CGI art. 1407 bis modifié).

L'administration fiscale doit faire parvenir, chaque année, à l'EPCI la liste des logements soumis à la taxe sur les logements vacants ou ceux relevant de la taxe d'habitation sur les logements vacants (CGI, LPF, art. L. 135 B b, 5^e al. modifié).

Exonération de taxe foncière sur les propriétés agricoles

3-58 À compter du 1^{er} janvier 2012, les conseils municipaux et les organes délibérants des groupements de communes à fiscalité propre peuvent décider d'exonérer, chacun pour sa part, de taxe foncière sur les propriétés non bâties les vergers, cultures fruitières d'arbres et arbustes et les vignes (loi art. 109 ; CGI art. 1395 A bis nouveau).

L'exonération s'applique à la taxe due au titre d'une année N, sur délibération de l'organe délibérant de la commune ou du groupement prise au plus tard le 1^{er} octobre de l'année précédente. La durée de l'exonération ne peut pas dépasser huit ans.

Cette exonération s'applique après les autres exonérations de taxe foncière sur les propriétés non bâties.

INCLUS DANS VOTRE ABONNEMENT

La version Internet mobile pour s'adapter à votre besoin de mobilité

- > **Suivre l'actualité en temps réel** avec les dépêches et votre revue d'actualité en avant-première.
- > **Vérifier un chiffre ou un indice à tout moment**
- > **Consulter l'agenda de vos obligations** à jour en permanence



4 Mesures fiscales diverses

Nous commentons dans cet article les nouvelles conditions d'application des régimes d'aide fiscale à l'investissement outre-mer aux entreprises et aux particuliers, ainsi que les mesures de la loi relatives, notamment, à la taxe sur les véhicules, la nouvelle taxe sur la publicité en ligne ou encore la TGAP.

Loi de finances à paraître

L'essentiel

- ✓ Pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1^{er} octobre 2010, les véhicules de tourisme immatriculés dans la catégorie « N1 » sont soumis à la taxe sur les véhicules de sociétés. / 4-1
- ✓ À compter du 1^{er} juillet 2010, les assujettis à la TVA, établis en France, seront redevables d'une taxe spécifique de 1 % sur le montant hors taxe de leurs dépenses de publicité en ligne. / 4-23
- ✓ Les contrats d'assurance maladie dits « solidaires et responsables » sont soumis à la taxe sur les conventions d'assurance au taux réduit de 3,5 % pour toutes les primes ou cotisations échues à compter du 1^{er} janvier 2011. / 4-27
- ✓ Dans le cadre de la réduction d'IR pour investissements productifs outre-mer, la réduction globale de 10 % des réductions et crédits d'impôt sur le revenu implique une baisse des taux et une hausse des rétrocessions. / 4-11
- ✓ Les sociétés en participation ne pourront plus porter des montages en défiscalisation outre-mer. / 4-6
- ✓ De nouvelles contraintes sont imposées aux conseils en défiscalisation outre-mer. / 4-20
- ✓ Tous les ans, le gouvernement devra présenter au Parlement un bilan annuel des contrôles effectués par l'administration fiscale sur les filiales étrangères des entreprises françaises. / 4-30

→ Taxe sur les véhicules : voitures immatriculées dans la « catégorie N1 »

Vide juridique résultant de la réglementation « N1 »

4-1 La directive européenne 2007/46/CE du 5 septembre 2007 a établi un nouveau cadre pour la réception des véhicules à moteur.

Transposée en France depuis le 1^{er} mai 2009, cette nouvelle réglementation, dite « réglementation N1 » permet aux constructeurs automobiles d'homologuer certains véhicules particuliers (VP) destinés au transport de personnes dans la catégorie des véhicules utilitaires (VU) conçus et construits pour le transport des marchandises ayant un poids maximal ne dépassant pas 3,5 tonnes.

En pratique, sont notamment concernés les véhicules haut de gamme ou de type 4 × 4 figurant parmi les plus polluants.

En l'absence de précisions législatives ou administratives, ces véhicules, qui ont toutes les caractéristiques d'une voiture particulière, ont néanmoins bénéficié des avantages fiscaux liés au statut des véhicules utilitaires. Ils ont ainsi pu échapper aux diverses taxes grevant les voitures particulières.

Pour répondre à cette problématique, la loi de finances pour 2011 neutralise

les avantages fiscaux résultant de l'homologation de ces véhicules et réintroduit dans le champ d'application de la TVS ce type de véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés dans la catégorie « N1 », sont destinés au transport de voyageurs (loi art. 24).

CARACTÉRISTIQUES DES VÉHICULES CONCERNÉS PAR L'HOMOLOGATION N1

- leur poids ne doit pas excéder 3,5 tonnes ;
- ils ne doivent pas comporter plus de 6 places assises ;
- ils peuvent transporter, une fois la totalité des sièges occupés, autant de bagages ou marchandises que le poids des passagers embarqués.

Nouvelle définition des véhicules soumis à la taxe sur les véhicules des sociétés

4-2 La taxe sur les véhicules de sociétés (TVS) concerne les entreprises relevant de l'IS à raison des véhicules qu'elles utilisent en France quel que soit l'État dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France, lorsque ces véhicules sont immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (CGI art. 1010).

La définition des véhicules soumis à la taxe est modifiée, regroupant désormais, sous la dénomination « véhicules de tourisme », les voitures particulières ainsi que les véhicules homologués « N1 » qui sont destinés au transport de personnes (loi art. 24-VI ; CGI art. 1010 modifié).

Le régime fiscal des véhicules ne dépend donc pas de leur statut administratif mais de leur nature, comme c'était le cas avant la transposition de la directive.

Au sein de la catégorie « N1 », il faut donc distinguer :

- d'une part, les véhicules de transport de marchandises d'un poids maximal de 3,5 tonnes qui continuent à bénéficier, de par leur nature, d'un régime fiscal de faveur ;
- d'autre part, les véhicules de transport de voyageurs, de leurs bagages ou de leurs biens, homologués N1, qui sont dorénavant alignés au rang des voitures particulières et soumis aux différentes taxes sur les véhicules.

Sont donc réintroduits dans le champ d'application de la TVS (CGI art. 1010), à côté des voitures particulières, les véhicules qui, bien qu'immatriculés dans la catégorie N1, sont destinés au transport de voyageurs.

Adaptation corrélative des taxes additionnelles sur les véhicules les plus polluants

4-3 Compte tenu de cette nouvelle définition, par coordination, les véhicules « N1 » les plus polluants destinés au transport de personnes peuvent, le cas échéant, être soumis :

- à la taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation (loi art. 24-VII ; CGI art. 1010 bis) ;
- au malus écologique « Écopastille » (autre taxe additionnelle) (loi art. 24-VIII ; CGI art. 1011 bis) ;
- au malus annuel dû le 1^{er} janvier de chaque année à partir de l'année qui suit la délivrance de la carte grise, qui concerne les véhicules immatriculés en France depuis le 1^{er} janvier 2009 (loi art. 24-IX ; CGI art. 1011 ter modifié).

→ À NOTER

Les sociétés étant désormais soumises à la TVS au titre des véhicules de tourisme « N1 », quel que soit leur régime d'imposition, elles sont corrélativement exonérées du malus annuel (CGI art. 1011 ter-I). En pratique, seules devraient donc rester soumises au malus annuel les personnes physiques et les entreprises individuelles qui ne sont pas exonérées de TVS ainsi que les sociétés qui détiennent des véhicules utilitaires immatriculés dans la catégorie « N1 ».

Amortissement et loyers des véhicules pris en crédit-bail

4-4 On se reportera au paragraphe 2-2.

Entrée en vigueur

4-5 L'entrée en vigueur des aménagements de la fiscalité des véhicules N1 s'applique à compter du 1^{er} octobre 2010 (loi art. 24-X).

Cette entrée en vigueur correspond au début d'une période d'imposition à la taxe sur les véhicules des sociétés. Ainsi, les véhicules N1 seront pris en compte pour la première fois pour la période 1^{er} octobre 2010-30 septembre 2011.

Pour les taxes additionnelles à la taxe sur les certificats d'immatriculation, la classification des véhicules N1 dans la catégorie des véhicules de tourisme s'applique en principe de manière rétroactive aux certificats d'immatriculation délivrés à compter du 1^{er} octobre 2010. Cela étant, les modalités rétroactives d'application de la mesure restent incertaines pour les véhicules qui ont déjà obtenu la délivrance de leur carte grise.

→ Outre-mer : aménagements des régimes d'aide fiscale à l'investissement

Exclusion des sociétés en participation

4-6 Les sociétés en participation ne pourront plus porter des montages en défiscalisation outre-mer (loi art. 98).

Les investissements effectués par des sociétés en participation cessent en effet d'ouvrir droit, à compter de l'imposition des revenus de 2011 (loi art. 98-II), à la réduction d'impôt sur le revenu pour investissement outre-mer :

- dans le cadre d'une entreprise (loi art. 98-I-1° ; CGI art. 199 undecies B-I, 19° al. modifié ; voir « Impôt sur le revenu », RF 1007, § 1840) ;
- dans le logement social (loi art. 98-I-2° ; CGI art. 199 B undecies C-IV, 1^{er} al. modifié ; voir RF 1007, § 1850).

Cette restriction s'applique également à l'aide fiscale aux investissements productifs réalisés par une société soumise à l'IS via une société en participation (loi art. 98-I-1° ; CGI art. 217 undecies-I, 1^{er} al. modifié ; voir « Détermination du résultat (BIC-IS) », RF 1004, § 3260). Dans ce cas, une incertitude subsiste cependant concernant l'entrée en vigueur du dispositif, lequel ne peut évidemment pas concerner « l'imposition des revenus » de 2011, mais sans doute très probablement les résultats des exercices clos à compter de 2011.

Investissements portant sur des installations de production d'électricité solaire

Exclusion des investissements éligibles depuis le 29 septembre 2010

4-7 À compter du 29 septembre 2010 et sous réserve des mesures transitoires énoncées ci-après (voir § 4-8), la déduction pour investissements outre-mer ne s'applique pas aux installations de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil. Cette exclusion concerne les investissements :

- qui ouvrent droit à une réduction d'IR lorsqu'ils sont réalisés par l'intermédiaire d'une entreprise (loi art. 36-I ; CGI art. 199 undecies B-I modifié) ;
- qui ouvrent droit à une déduction fiscale lorsqu'ils sont réalisés par une société soumise à l'IS (loi art. 36-III ; CGI art. 217 undecies-I modifié).

Mesures transitoires pour les investissements en cours

4-8 Des mesures transitoires précisent l'entrée en vigueur de l'exclusion (loi art. 38-VI-1).

Lorsque la réduction d'impôt (IR) ou la déduction (IS) concerne des investissements qui ne sont pas soumis à agrément en raison de leur montant ou du secteur d'activité dans lequel ils sont réalisés (CGI art. 199 undecies B-II et 217 undecies-II quater), l'avantage fiscal continue de s'appliquer si un devis a été accepté et un acompte a été versé avant le 29 septembre 2010 par le bénéficiaire. Si l'investissement est réalisé par l'intermédiaire de souscription au capital de sociétés de personnes ou encore par souscription au capital de sociétés soumises à l'IS, l'exclusion ne s'applique pas lorsque la réduction d'impôt ou la déduction à laquelle ils auraient ouvert droit a été obtenue à raison d'acquisitions ou de souscriptions de parts faites avant le 29 septembre 2010.

Lorsque la réduction d'impôt (IR) ou la déduction (IS) concerne des investissements soumis à agrément en raison de leur montant ou du secteur d'activité dans lequel ils sont réalisés (CGI art. 199 undecies B-II et 217 undecies-II quater), l'avantage fiscal continue de s'appliquer, d'une part, aux investissements agréés avant le 29 septembre 2010 (sous réserve du respect de la date de mise en production des installations prévue dans l'agrément) et, d'autre part, à ceux pour l'acquisition desquels l'exploitant a accepté un devis et versé un acompte, sous réserve qu'ils produisent de l'électricité au plus tard le 31 mars 2011.

Étude d'impact

4-9 Une commission est chargée d'évaluer l'impact de la mesure d'exclusion et la possibilité de mettre en place des zones de développement du photovoltaïque (CGI art. 36-VII). Cette commission remettra ses conclusions au Parlement avant le 30 juin 2011.

Véhicules de tourisme

4-10 Les véhicules homologués dans la catégorie N1, pour autant qu'ils soient destinés au transport des voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens, sont réintégrés dans l'assiette de la TVS (voir § 4-1), la dénomination « véhicules de tourisme » regroupant les voitures particulières ainsi que les véhicules homologués « N1 » qui sont destinés au transport de personnes.

Par coordination, il est renvoyé à la définition des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, notamment dans l'article 199 undecies B-I (al. 10 et 15) qui définit les secteurs éligibles à l'investissement ouvrant droit à la réduction d'impôt (loi art. 24 ; voir RF 1007, § 1843).

Impact de la réduction globale de 10 %

Application particulière aux investissements productifs outre-mer

4-11 L'article 105 de la loi de finances prévoit une réduction globale de 10 % des réductions et crédits d'impôt (voir §§ 1-46 à 1-52). Cette réduction s'applique dans des conditions particulières dans le cadre de la réduction d'IR pour investissements productifs outre-mer (loi art. 105-IV).

Sur l'entrée en vigueur de la réduction globale à la réduction d'IR pour investissements productifs réalisés outre-mer, on se reportera au paragraphe 1-48 de ce Dossier.

La baisse des taux entraîne une majoration des taux de rétrocessions

4-12 Pour certains investissements productifs outre-mer donnés en location, le contribuable doit rétrocéder une partie de l'avantage fiscal obtenu sous forme de diminution du loyer et/ou du prix de cession du bien à l'exploitant (voir RF 1007, § 1840). La fraction rétrocédée à l'entreprise locataire est au moins égale, selon le cas, à 60 % ou 50 % du montant de la réduction d'impôt (voir RF 1007, §§ 1841 et 1850).

Dans ce cas, la réduction globale prend la forme (loi art. 105-IV ; CGI art. 199 undecies B, 26^e et 29^e al. modifiés) :

> d'une diminution des taux de la réduction d'impôt par application d'un coefficient :

- de 0,96 si le taux de rétrocession est de 62,5 % ;
- ou de 0,95 si le taux de rétrocession est de 52,63 % ;

> d'une majoration du pourcentage de la part rétrocédée par l'investisseur à l'entreprise utilisatrice proportionnelle à la réduction du taux de la part non rétrocédée.

Cette rétrocession concerne :

- les investissements productifs réalisés dans le cadre d'une entreprise (CGI art. 199 undecies B-I, 26^e al.) ou d'une société soumise à l'IS de plein droit (CGI art. 199 undecies B-I, 29^e al.) ;
- les investissements dans la rénovation et la réhabilitation d'hôtels classés et assimilés (CGI art. 199 undecies-I bis-2).

Rappelons que, pour les investissements outre-mer dans le logement social, le taux de rétrocession n'est pas modifié puisque ces investissements sont exclus de la réduction globale de 10 % (voir § 1-49).

RÉCAPITULATIF DES TAUX

	Avant réduction globale	Après réduction globale	Avant réduction globale	Après réduction globale
Taux de rétrocession minimal	60 %	62,5 %	50 % (1)	52,63 % (1)
Taux de réduction d'IR	50 % (2)	48 %	50 % (2)	47,5 %
	60 % (3)	57,6 %	60 % (3)	57 %
	70 % (4)	67,2 %	70 % (4)	66,5 %
Majoration en points	+ 10	+ 9,6	+ 10	+ 9,5

(1) Investissement dont le montant est inférieur, par programme et par exercice, à 300 000 € par exploitant.

(2) CGI art. 199 undecies B-I, 26^e al., 2^e phrase.

(3) CGI art. 199 undecies B-I, 26^e al., 1^{re} phrase.

(4) CGI art. 199 undecies B-I bis.

Impact sur le calcul du plafonnement spécifique des avantages fiscaux à l'investissement outre-mer

4-13 Rappel des règles de plafonnement à 40 000 €

Lorsque la loi impose au contribuable une rétrocession de son avantage fiscal (voir § 4-12), l'aide fiscale à l'investissement outre-mer est plafonnée, en principe, à 40 000 €, sauf option pour le plafonnement à 15 % du revenu imposable (CGI art. 199 undecies D ; voir RF 1007, § 1870).

Ce plafonnement ne s'applique pas lorsque l'investisseur exploite directement les biens de l'entreprise dans laquelle il exerce son activité à titre professionnel (voir RF 1007, § 1875).

4-14 Effet de l'augmentation du taux de rétrocession

Pour l'application du plafonnement à 40 000 € (CGI art. 199 undecies D-I-1 ; voir RF 1007, § 1874) :

- les réductions d'impôt, ainsi que les reports de réduction d'impôt, résultant de ces investissements ne sont prises en compte que pour la partie non rétrocedée de leur montant ;

- les fractions des réductions d'impôt et des reports qui ne sont pas retenues pour le plafonnement peuvent être imputées dans une limite annuelle fixée par la loi (CGI art. 199 undecies D-I 4).

Dans le cadre des investissements productifs, la réduction globale de 10 % a un effet sur ce plafonnement spécifique (loi art. 105-V ; CGI art. 199 undecies D modifié). Cet impact est indiqué dans le tableau suivant.

Notons que l'impact est cantonné aux investissements productifs (CGI art. 199 undecies B-I, 26^e et 29^e al.). En effet, pour les investissements outre-mer dans le logement social (CGI art. 199 undecies C), le taux de rétrocession n'est pas modifié puisque ces investissements sont exclus de la réduction globale de 10 % (voir § 1-49).

IMPACT DE LA RÉDUCTION GLOBALE SUR LE PLAFONNEMENT SPÉCIFIQUE					
Taux de rétrocession minimal		Fraction des réductions d'impôt et des reports retenus pour le plafonnement		Contre-fraction imputable	
Avant réduction globale	Après réduction globale	Avant réduction globale	Après réduction globale	Avant réduction globale	Après réduction globale
60 %	62,5 %	40 %	37,5 %	$40\,000 \times 1,5 = 60\,000 \text{ €}$	$40\,000 \times (5 \times 1/3) = 66\,667 \text{ €}$
50 %	52,63 %	50 %	47,37 %	$40\,000 \times 1 = 40\,000 \text{ €}$	$40\,000 \times (10 \times 1/9) = 44\,444 \text{ €}$
65 % (1)	Inchangé	35 %	Inchangé	$40\,000 \times (13 \times 1/7) = 74\,286 \text{ €}$	Inchangé

(1) Réduction d'impôt pour investissement dans le logement social non concernée par le plafonnement global de 10 % (voir § 1-49).

Impact sur le plafonnement global des niches fiscales

4-15 Rappel de l'articulation entre le plafonnement spécifique et le plafonnement global

S'il y a lieu, le total des avantages fiscaux dont peut bénéficier un même contribuable est soumis au plafonnement global des niches fiscales (CGI art. 200-0 A ; voir RF 1007, §§ 2170 à 2181 et FH 3362, §§ 2-1 à 2-28). Pour les investissements outre-mer, ce plafonnement global s'applique après le plafonnement spécifique (voir § 4-14).

Ainsi, pour le calcul du plafonnement global, lorsque la loi impose au contribuable une rétrocession de la réduction d'impôt accordée au titre d'un investissement productif (CGI art. 199 undecies B-I, dernier al. ; voir RF 1007, § 1874), la réduction d'impôt acquise à ce titre comme les reports résultant d'une réduction d'impôt acquise au titre des mêmes investissements sont retenus pour (voir RF 1007, § 2174) :

- 40 % de leur montant lorsque le taux de rétrocession minimal est de 60 % ;
- ou la moitié de leur montant lorsque ce taux est de 50 %.

4-16 Effet de l'augmentation du taux de rétrocession

Pour tenir compte de l'application particulière de la réduction globale de 10 % aux investissements productifs réalisés outre-mer dans le calcul du plafonnement global, la réduction d'impôt acquise à ce titre ainsi que les reports résultant d'une réduction d'impôt acquise au titre des mêmes investissements sont retenus pour (loi art. 105-VII ; CGI art. 200-0 A-3 modifié) :

- 37,5 % de leur montant lorsque le taux de rétrocession minimal est de 62,5 % (voir § 4-12) ;
- ou pour 47,37 % de leur montant lorsque ce taux de rétrocession est de 52,63 % (voir § 4-12).

IMPACT SUR LE PLAFONNEMENT GLOBAL				
	Avant réduction globale	Après réduction globale	Avant réduction globale	Après réduction globale
Taux de rétrocession minimal	60 %	62,5 %	50 %	52,63 %
Réduction et reports retenus pour le plafonnement global	40 %	37,5 %	50 %	47,37 %

Logement social**Cumul avec d'autres avantages**

4-17 Les réductions d'impôt pour investissement dans le logement social (CGI art. 199 undecies C) et la déduction d'IS (CGI art. 217 undecies) peuvent être cumulées avec l'octroi de subventions et de prêts pour la construction, l'acquisition et l'amélioration de logements locatifs aidés (loi art. 170).

Participation des SEM dans les sociétés de portage de l'investissement dans le logement social

4-18 Les sociétés d'HLM peuvent détenir des participations dans les sociétés de portage (sociétés non soumises à l'IS, SCPI) créées par les investisseurs pour les besoins de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer dans le logement social (CGI art. 199 undecies C-IV ; voir RF 1007, § 1851).

Les sociétés d'économie mixte (SEM) en charge de la construction de logements sociaux sont désormais autorisées à prendre des participations dans ces structures (loi art. 93 ; CGI art. 199 undecies C-IV, 1^{er} et 2^e al. modifiés).

Procédure de contrôle de la défiscalisation

4-19 L'administration peut actuellement contrôler, sur le lieu d'exploitation, le respect des conditions de réalisation, d'affectation et de conservation des investissements ayant ouvert droit aux réductions d'IR dans le secteur du logement (CGI art. 199 undecies A) ou pour investissement dans une entreprise (CGI art. 199 undecies B) et à la déduction d'IS (CGI art. 217 undecies et 217 duodecies).

Ce contrôle est étendu (loi art. 104 ; CGI, LPF art. L. 45 F modifié) :

- aux conditions d'exploitation de l'investissement ;
- aux investissements ouvrant droit à la réduction d'IR pour investissement dans le logement social (CGI art. 199 undecies C).

En outre, il est prévu de dissocier la procédure applicable dans les départements d'outre-mer (DOM) de celle applicable dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie :

- pour les DOM, le mandatement des agents chargé du contrôle par le directeur général des finances publiques est supprimé ;

- pour les COM et la Nouvelle-Calédonie, la procédure actuelle est maintenue. Les contrôles peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Un décret en Conseil d'État fixera les modalités d'application de ces dispositions.

Il est par ailleurs prévu que les informations communiquées à l'administration par les personnes qui réalisent les investissements outre-mer (CGI art. 242 sexies ; voir RF 1004, § 3283) seront transmises aux représentants de l'État dans les COM et en Nouvelle-Calédonie (loi art. 100 ; CGI, LPF, art. L. 135 X nouveau).

Obligations des conseils en défiscalisation

Immatriculation et déclaration d'activité

4-20 Dans la plupart des cas, les entreprises qui souhaitent financer un investissement outre-mer font appel à un cabinet de conseil en défiscalisation qui se charge, pour leur compte, de trouver des contribuables souhaitant participer à l'investissement pour obtenir un avantage fiscal.

Les entreprises exerçant l'activité professionnelle consistant à obtenir pour autrui les avantages fiscaux résultant de la défiscalisation des investissements productifs en outre-mer, mais qui ne sont pas des conseillers en investissements financiers (c. mon. et fin. art. L. 541-1), doivent (loi art. 101 ; CGI art. 242 septies nouveau) :

- respecter les obligations des conseillers en investissements financiers relatives aux règles de bonne conduite (c. mon. et fin. art. L. 541-8-1) ;

- être immatriculées sur le registre unique (c. mon. et fin. art. L. 546-1).

Par ailleurs, les entreprises ayant leur siège social dans un département d'outre-mer, une collectivité d'outre-mer ou en Nouvelle-Calédonie ne peuvent exercer leur activité de conseil en défiscalisation qu'après avoir déclaré leur activité au représentant de l'État dans le département ou la collectivité dans lequel elles ont leur siège social. Cette déclaration doit s'accompagner de la présentation, pour chacun de leurs dirigeants et associés, d'un bulletin n° 2 du casier judiciaire, vierge de toute condamnation, et de la signature d'une charte de déontologie, dont le contenu est déterminé par décret (loi art. 101-IV).

Cette dernière disposition s'applique à compter du 1^{er} février 2011.

Déclaration annuelle des opérations réalisées

4-21 Par ailleurs, les opérations réalisées par les entreprises mentionnées au paragraphe 4-20 doivent être déclarées chaque année à l'administration fiscale (loi art. 101-II ; CGI art. 242 septies nouveau).

Cette obligation ne s'applique pas aux investissements réalisés avant la date de promulgation de la loi de finances pour 2011, ni aux opérations pour lesquelles la délivrance d'un agrément a été sollicitée avant cette date.

La déclaration annuelle ne s'applique pas aux opérations pour lesquelles les entreprises de conseil ont été missionnées avant la date de promulgation de la loi.

La déclaration doit être effectuée, quel que soit le montant de l'investissement ouvrant droit aux avantages fiscaux et préciser, pour chaque opération, la nature et le montant de l'investissement, son lieu de situation, les conditions de son exploitation, l'identité de l'exploitant, le montant de la base éligible à l'avantage en impôt, la part de l'avantage en impôt rétrocédée le cas échéant à l'exploitant ainsi que le montant de la commission d'acquisition et de tout honoraire demandés aux clients.

Lorsque l'investissement est exploité dans une collectivité d'outre-mer ou en Nouvelle-Calédonie, ces informations sont transmises par l'administration fiscale au représentant de l'État (loi art. 101-III ; CGI, LPF, art. L. 135 Z nouveau).

Les modalités d'application de ces nouvelles dispositions seront fixées par un décret en Conseil d'État.

Sanctions

4-22 Le non-respect des obligations mentionnées ci-dessus entraîne le paiement d'une amende égale à 50 % du montant des avantages fiscaux indûment obtenus (réductions d'IR et déduction d'IS) (loi art. 101-II ; CGI art. 1740-00 AB).

→ Taxes diverses et droit de timbre

Taxe sur les services de publicité en ligne

4-23 À compter du 1^{er} juillet 2011, tout preneur de services de publicité en ligne, assujéti à la TVA et établi en France, sera redevable d'une taxe de 1 %, dite « taxe Google », sur le montant hors taxe des dépenses engagées à ce titre (loi art. 27 ; CGI art. 302 bis KI nouveau).

Le champ d'application est large puisqu'il concerne toute entreprise engageant des dépenses de publicité, dès lors qu'elle est assujéti à la TVA.

Cette taxe de 1 % est assise sur le montant hors taxe des sommes versées au titre des prestations de communication électronique, autres que les services téléphoniques, de radiodiffusion et de télévision, dont l'objet est de promouvoir l'image, les produits ou les services du preneur.

La taxe sur les services de publicité est liquidée et acquittée au titre de l'année civile précédente au moment du dépôt de la déclaration annuelle de TVA CA-3.

En pratique, elle devra être versée pour la première fois en mars 2012 au titre des dépenses de publicité engagées en 2011.

Cette taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Contribution à l'audiovisuel public

Reconduction de l'exonération des personnes âgées à revenus modestes

4-24 L'exonération de contribution à l'audiovisuel public en faveur des personnes âgées de condition modeste redevables de la taxe d'habitation est reconduite pour 2011 (loi art. 69 ; CGI art. 1605 bis modifié).

Les personnes âgées d'au moins 72 ans au 1^{er} janvier 2011 (65 ans au moins au 1^{er} janvier 2004) qui étaient exonérées de la redevance audiovisuelle selon le dispositif dit « des droit acquis », bénéficieront donc pour l'année 2011 d'une exonération totale de la contribution à l'audiovisuel public.

On rappelle que, pour bénéficier de l'exonération en 2011, les personnes concernées doivent :

- être non imposables à l'IR pour les revenus perçus au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la contribution est due ;
- ne pas être passibles de l'ISF au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la contribution est due ;
- occuper leur logement seules ou avec leur conjoint, et/ou avec des personnes à charge (au sens de l'IR) ou encore avec d'autres personnes titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (c. séc. soc. art. L. 815-1) ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité (c. séc. soc. art. L. 815-24).

Taxe générale sur les activités polluantes

Filière ameublement

4-25 La loi portant engagement national pour l'environnement, dite « Grenelle 2 », a mis en place une filière de collecte et de recyclage des produits d'ameublement (loi 2010-788 du 12 juillet 2010, art. 200). Ainsi, toute personne physique ou morale qui fabrique, importe ou introduit sur le marché des éléments d'ameublement doit, à compter du 1^{er} janvier 2011 (c. envir. art. L. 541-10-6) :

- soit individuellement assurer la prise en charge de la collecte, du tri, de la revalorisation et de l'élimination de ces produits en fin de vie ;
- soit contribuer au financement des éco-organismes agréés qui en assurent la gestion.

À partir du 1^{er} juillet 2011, tout émetteur sur le marché ne respectant pas cette obligation sera soumis à la taxe générale sur les activités polluantes.

Au regard des travaux restant à effectuer pour mettre en place cette filière, la date d'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions est repoussée d'un an, soit respectivement aux 1^{er} janvier 2012 et 1^{er} juillet 2012 (loi art. 28).

Déchets non dangereux

4-26 À partir du 1^{er} janvier 2012, seront exonérées les réceptions de déchets non dangereux lorsqu'ils auront été générés par des catastrophes naturelles. Les quantités non taxables devront faire l'objet d'une comptabilité matière séparée (loi art. 155 ; c. douanes art. 266 sexies II-1 quinquies).

Taxe sur les conventions d'assurance

4-27 L'exonération de taxe sur les conventions d'assurance dont bénéficient jusqu'à présent les contrats d'assurance maladie dits « solidaires et responsables » est désormais supprimée pour les primes ou cotisations échues à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 21-I ; CGI art. 995, 15° et 16° abrogés).

À l'instar des contrats d'assurance maladie classiques, les contrats d'assurance maladie « solidaires et responsables » sont dorénavant soumis à la taxe sur les conventions d'assurance (loi art. 21-II ; CGI art. 1001, 2° bis). Néanmoins, pour maintenir l'attrait du recours à ce type de contrats, ils continuent de bénéficier, sous certaines conditions, d'un taux réduit de 3,5 % au lieu de 7 %.

S'agissant des contrats d'assurance maladie relatifs à des opérations individuelles et collectives à adhésion facultative, le taux réduit de 3,5 % est applicable à condition que :

- l'organisme ne recueille pas d'informations médicales auprès de l'assuré au titre de ce contrat ni auprès des personnes souhaitant bénéficier de cette couverture ;
- les cotisations ou les primes ne soient pas fixées en fonction de l'état de santé de l'assuré ;
- ces garanties respectent certaines conditions fixées par la loi (c. séc. soc. art. L. 871-1).

Ces deux dernières exigences visent également les contrats d'assurance maladie relatifs à des opérations collectives à adhésion obligatoire.

Droit de timbre

Titres de séjour et titres assimilés

4-28 À une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2012 (loi art. 77-I, II et VI) :

- la délivrance, le renouvellement, le duplicata ou le changement d'une carte de séjour ou d'un titre équivalent seront soumis à un droit de timbre de 19 € ;
- pour les titres de voyage biométriques délivrés aux réfugiés et aux apatrides titulaires d'une carte de résident, la taxe perçue par l'État sera portée de 8 € à 45 € et la durée de validité du titre sera portée de 2 à 5 ans (CGI art. 953-IV modifié) ;

- pour les titres de voyage délivrés aux apatrides titulaires d'une carte de séjour temporaire et les titres d'identité et de voyage, le tarif de la taxe sera porté de 8 € à 15 € et de la durée de validité sera réduite de 2 à 1 an (CGI art. 953-IV modifié) ;

- pour les sauf-conduits délivrés pour une durée de validité maximale de 3 mois aux étrangers titulaires d'un titre de séjour, le tarif de la taxe sera porté de 8 € à 15 € (CGI art. 953-V modifié).

Toutefois, à une date fixée par décret et au plus tard le 30 juin 2012, les titres de voyage délivrés aux réfugiés et ceux délivrés aux apatrides titulaires d'une carte de résident resteront valables pour une durée de 2 ans et seront soumis à une taxe de 20 €.

Ces dispositions sont applicables à Saint-Barthélemy, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon (loi art. 77-IV) et des modalités particulières sont prévues pour Mayotte (loi art. 77-V).

Aide médicale de l'État

4-29 Tout étranger en situation irrégulière et qui réside en France depuis plus de 3 mois de manière ininterrompue, toute personne en garde à vue ou toute autre personne présente en France et dont l'état de santé le justifie a droit à l'aide médicale de l'État dès lors que ses ressources ne dépassent pas un certain plafond (c. act. soc. et fam. art. L. 251-1). Pour bénéficier de ces prestations médicales, les intéressés majeurs devront payer un droit annuel de 30 € pour les demandes effectuées à compter du 1^{er} mars 2011 (loi art. 188 ; CGI art. 968 E nouveau).

→ Bilan du contrôle fiscal des filiales étrangères

4-30 En vue de l'information régulière du Parlement, il est créé une annexe aux projets de loi de finances initiale, dans laquelle le gouvernement présentera un bilan annuel des contrôles effectués par l'administration fiscale sur les filiales détenues à l'étranger par des entreprises françaises (loi art. 136).

Cette annexe annuelle devra mentionner le nombre de contrôles annuels effectués par l'administration fiscale sur la base de l'article 209 B du CGI, ainsi que le montant des assiettes recouvrées, le nombre d'entreprises concernées et la liste des pays à fiscalité privilégiée concernés.

Cette annexe devra également mentionner :

- le nombre de demandes d'assistance administrative internationale formulées et le nombre de demandes d'assistance abouties, ce afin d'actualiser annuellement la liste nationale des territoires non coopératifs ;
- le nombre de recours aux articles du CGI permettant de lutter contre l'évasion fiscale internationale (CGI art. 57, 123 bis, 209 B, 212 et 238 A ; CGI, LPF, art. L. 13 B) ;
- le nombre et les profils des dossiers traités par la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale ;
- le nombre de contrôles pour manipulation de prix de transfert ;
- le nombre d'accords préalable en matière de prix de transfert.

Mesures sociales

5

Parmi les mesures du volet social de la loi de finances pour 2011, figurent de nombreuses suppressions ou réductions d'exonérations de cotisations. On y trouve également l'augmentation du FNAL pour les employeurs de 20 salariés et plus et la prolongation des mesures de lissage des effets de seuil mises en place par la loi « LME » en 2008.

Loi de finances pour 2011 (à paraître)

L'essentiel

- ✓ Plusieurs exonérations ou réductions de cotisations sont réduites ou supprimées : réduction forfaitaire repas dans les hôtels-café-restaurants, certains CIE signés avant 2002, exonération « services à la personne », etc. / 5-1 à 5-9
- ✓ Les indemnités de départ volontaire versées à un salarié dans le cadre d'un accord de GPEC ne bénéficient plus d'un régime spécifique d'exonérations sociale et fiscale. / 5-2
- ✓ La contribution supplémentaire FNAL due par les employeurs de 20 salariés et plus augmente de 0,1 sur la fraction des rémunérations supérieure au plafond. / 5-11
- ✓ Les auto-entrepreneurs sont désormais redevables d'une contribution à la formation professionnelle. / 5-13
- ✓ À peine mise en place par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2011, la contribution à la charge du bénéficiaire de retraites « chapeau » est déjà modifiée. / 5-18
- ✓ Les mécanismes expérimentaux de lissage des effets de seuil prévus par la loi LME sont prolongés d'un an, pour les seuils atteints ou franchis pour la première fois en 2011. Ils concernent le FNAL, la réduction Fillon, la déduction forfaitaire de cotisations patronales prévue par la loi TEPA, la participation formation, le contrat d'apprentissage. / 5-20
- ✓ Le contrat de transition professionnelle est une nouvelle fois prolongé, pour les procédures de licenciement économique engagées jusqu'au 31 mars 2011. / 5-22
- ✓ Le montant de la taxe due à l'OFFI par l'employeur qui embauche un travailleur étranger est réduit. À l'inverse, le montant de la contribution spéciale due en cas d'embauche d'un salarié étranger non muni du titre l'autorisant à travailler en France augmente fortement. / 5-24 et 5-25
- ✓ Les pouvoirs publics vont peu à peu transférer à l'AGEFIPH plusieurs de leurs attributions en matière d'obligation d'emploi des travailleurs handicapés. Ainsi, à compter de 2012 (obligation d'emploi 2011), les entreprises devront adresser leur déclaration annuelle à l'AGEFIPH et non plus à l'administration du travail. / 5-27



→ Exonérations supprimées

Hôtels-cafés-restaurants : suppression de la réduction forfaitaire repas

5-1 Les employeurs du secteur des hôtels-cafés-restaurants bénéficient d'une réduction forfaitaire de cotisations patronales sur les avantages en nature repas (c. séc. soc. art. L. 241-14). La réduction est fixée à 28 % du minimum garanti par repas fourni au titre de l'obligation de nourriture des salariés, ou de l'indemnité compensatrice correspondante (soit, en 2010, une réduction de 0,93 € par repas ; voir « Les cotisations sociales de l'entreprise », RF 1008, §§ 2369 à 2374). Ce dispositif est supprimé pour les cotisations dues à partir du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 201-I ; c. séc. soc. art. L. 241-14 abrogé).

Fin des exonérations spécifiques aux départs volontaires dans le cadre de la GPEC

5-2 Jusqu'à présent, les indemnités de départ volontaire versées aux salariés qui choisissaient de quitter l'entreprise dans le cadre d'un accord de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) bénéficiaient d'un régime de faveur, sous certaines conditions. Ces indemnités étaient ainsi exonérées d'impôt sur le revenu, de cotisations de sécurité sociale et de charges ayant la même assiette, dans la limite de 4 fois le plafond annuel de la sécurité sociale (voir RF 1008, §§ 480 à 484). Ce dispositif sera abrogé le 1^{er} janvier 2011 (loi art. 199 ; c. trav. art. L. 2242-17 abrogé). À compter de cette date, les indemnités en question seront donc soumises à cotisations selon le régime de droit commun applicable aux indemnités de départ volontaire (voir RF 1008, §§ 478 et 485). Sur le régime fiscal, voir le paragraphe 1-41.

Contrats initiative-emploi antérieurs à 2002

5-3 La plupart des contrats initiative-emploi (CIE) en cours aujourd'hui ne donnent droit à aucune exonération spécifique de cotisations. Cependant, l'employeur pouvait encore bénéficier d'une exonération des cotisations patronales de sécurité sociale au titre de CIE conclus avant le 1^{er} janvier 2002, avec des salariés âgés de plus de 50 ans mais de moins de 65 ans qui étaient, au moment de l'embauche, soit inscrits à l'ANPE sans interruption depuis plus de 1 an, soit RMistes sans emploi depuis plus de 1 an, soit handicapés. Cette exonération, qui avait vocation à s'appliquer sur les rémunérations versées jusqu'à ce que les intéressés atteignent l'âge et justifient de la durée d'assurance requis pour l'ouverture du droit à une pension de vieillesse à taux plein (c. trav. art. L. 322-4-6 dans sa version antérieure au 29 décembre 2001), avait en effet été maintenue en vigueur (loi 2001-1275 du 28 décembre 2001, art. 141-III), malgré les réformes successives du CIE. En conséquence, ce dispositif permettait encore aux employeurs concernés de bénéficier de l'exonération sur ces anciens contrats. Cette exonération est désormais définitivement supprimée, et ce à compter du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 203 ; loi 2001-1275 du 28 décembre 2001, art. 141-III abrogé). Les employeurs pourront à la place appliquer les allègements de droit commun (ex. : réduction Fillon), sous réserve de respecter les conditions exigées.

Services à la personne

Suppression de l'exonération spécifique

5-4 Les prestataires de services à la personne peuvent, sous diverses conditions, bénéficier de deux dispositifs d'exonération :

- l'exonération « aide à domicile », pour les activités exercées auprès des publics « fragiles » (c. séc. soc. art. L. 241-10, III) ;
- l'exonération « services à la personne », pour les interventions auprès de publics « non fragiles » (c. séc. soc. art. L. 241-10, III bis).

L'exonération « services à la personne » est supprimée pour les cotisations dues à partir du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 200 ; c. séc. soc. art. L. 241-10, III bis abrogé ; c. trav. art. L. 7232-8 modifié ; c. trav. art. L. 7233-3 abrogé ; c. rural art. L. 741-27, V abrogé).

Ces employeurs peuvent, le cas échéant, bénéficier des allègements de droit commun (type réduction Fillon) pour les interventions auprès de publics « non fragiles ».

L'exonération maintenue, celle qui est supprimée

5-5 L'exonération « aide à domicile » (c. séc. soc. art. L. 241-10, III) se traduit par une exonération des cotisations patronales d'assurance maladie, d'assurance vieillesse et d'allocations familiales pour la fraction de rémunération versée pour les tâches effectuées chez des personnes dites « publics fragiles », lesquels s'entendent des catégories suivantes (c. séc. soc. art. L. 241-10, I et III) :

- personnes ayant atteint l'âge de 70 ans (s'il s'agit d'un couple, il suffit qu'une des personnes remplisse cette condition) (c. séc. soc. art. D. 241-5) ;
- personnes ayant à charge un enfant ouvrant droit au complément de l'allocation d'éducation de l'enfant handicapé ou à la prestation de compensation sous certaines conditions ;
- personnes titulaires soit de l'élément de la prestation de compensation mentionnée au 1^o de l'article L. 245-3 du code de l'action sociale et des familles, soit d'une majoration pour tierce personne servie au titre de l'assurance invalidité, de la législation des accidents du travail, d'un régime spécial de sécurité sociale ou de l'article L. 18 du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre ;
- personnes ayant dépassé 60 ans et se trouvant dans l'obligation de recourir à l'assistance d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie ;
- personnes remplissant la condition de perte d'autonomie exigée pour le bénéfice de l'allocation personnalisée d'autonomie ;
- bénéficiaires de prestations d'aide ménagère aux personnes âgées ou handicapées au titre de l'aide sociale.

Pour les personnes dont le seul critère d'accès à l'exonération est l'âge de 70 ans (catégorie 1 ci-dessus mentionnée), l'exonération est accordée dans la limite, par foyer et pour l'ensemble des rémunérations versées, d'une rémunération mensuelle égale à 65 fois le SMIC horaire en vigueur au premier jour du mois.

L'exonération « services à la personne », supprimée à partir du 1^{er} janvier (voir § 5-4), était accordée à hauteur du nombre d'heures de travail effectuées au titre des services à la personne auprès de publics « non fragiles ». Elle portait sur les cotisations patronales d'assurance maladie, d'assurance vieillesse et d'allocations familiales et s'appliquait sur la fraction de rémunération égale au SMIC, rapportée au nombre d'heures rémunérées, retenue dans la limite de la durée légale calculée sur le mois (151,67 h) ou, si elle était inférieure, dans la limite de la durée conventionnelle applicable dans l'établissement (c. séc. soc. art. D. 241-5-7, al. 1).

Saisonniers agricoles

5-6 Les employeurs agricoles de travailleurs saisonniers bénéficient d'une exonération de cotisations patronales sous certaines conditions et dans certaines limites (c. rural art. L. 741-16, I).

Par ailleurs, la rémunération versée aux salariés de moins de 26 ans embauchés comme saisonniers agricoles est exonérée des cotisations salariales d'assurances sociales, dans la limite du SMIC rapporté au nombre d'heures rémunérées, et pendant une période maximale d'un mois par an et par salarié (c. rural art. L. 741-16, IV).

Cette exonération de cotisations salariales est supprimée pour les salaires perçus au titre des périodes de travail accomplies après le 1^{er} janvier 2011 (loi art. 144 ; c. rural art. L. 741-16, IV abrogé).

En revanche, l'exonération de cotisations salariales applicable dans le cadre du contrat « vendanges » n'est pas modifiée (c. rural art. L. 741-16, III).

Particuliers employeurs : suppression de l'abattement de 15 points

5-7 Les particuliers employeurs qui choisissaient de cotiser sur les rémunérations versées réellement au salarié bénéficiaient d'un abattement de 15 points sur les taux de cotisations patronales de sécurité sociale (c. séc. soc. art. L. 133-7, 2^e).

Cet abattement est supprimé pour les cotisations dues à partir du 1^{er} janvier 2011 (loi art. 200-I, 1^o et V ; c. séc. soc. art. L. 133-7 modifié).

→ Exonérations maintenues ou réduites

Jeunes entreprises innovantes

Double plafonnement de l'exonération

5-8 Les jeunes entreprises innovantes bénéficient sous conditions d'une exonération des cotisations patronales d'assurance maladie, d'assurance vieillesse et d'allocations familiales sur les rémunérations versées à certains salariés et dirigeants (loi 2003-1311 du 30 décembre 2003, art. 131-I ; voir RF 1008, § 2297). Cette exonération est désormais encadrée par deux plafonds (loi art. 175 ; loi 2003-1311 du 30 décembre 2003, art. 131-I modifié).

Pour chaque salarié concerné, l'exonération s'appliquera dans la limite des cotisations dues pour la part de rémunération inférieure à 4,5 SMIC.

Par ailleurs, le montant d'exonération sera plafonné au niveau de l'établissement employeur, tous salariés confondus, à trois fois le plafond annuel de la sécurité sociale par année civile, affecté du pourcentage lié à une nouvelle dégressivité s'il y a lieu (voir § 5-9).

Exonération dégressive avec le temps

5-9 L'exonération est applicable au plus tard jusqu'au dernier jour de la 7^e année suivant celle de la création de l'entreprise, soit pendant 8 ans maximum (loi 2003-1311 du 30 décembre 2003, art. 131-V ; voir RF 1008, § 2305).

La loi de finances ne change pas cette durée, mais pose le principe selon lequel l'exonération deviendra dégressive avec le temps.

L'exonération sera désormais à taux plein jusqu'au dernier jour de la 3^e année suivant celle de la création de l'établissement. Elle sera ensuite applicable :

- à un taux de 75 % jusqu'au dernier jour de la 4^e année suivant celle de la création de l'établissement ;

- à un taux de 50 % jusqu'au dernier jour de la 5^e année suivant celle de la création de l'établissement ;
- à un taux de 30 % jusqu'au dernier jour de la 6^e année suivant celle de la création de l'établissement ;
- et à un taux de 10 % jusqu'au dernier jour de la 7^e année suivant celle de la création de l'établissement.

Organismes d'intérêt général ayant leur siège en ZRR

5-10 Les parlementaires ont décidé d'abandonner la mesure initialement envisagée affectant les organismes d'intérêt général ayant leur siège en zone de revitalisation rurale (ZRR).

Quel que soit leur effectif, les organismes d'intérêt général ayant leur siège en ZRR peuvent donc continuer à bénéficier de l'ancien dispositif d'exonération pour les contrats de travail conclus avant le 1^{er} novembre 2007, sans autre limite que le terme de ces contrats (loi 2007-1786 du 19 décembre 2007, art. 19-I ; voir RF 1008, p. 526 ou sur Internet, voir RF 1008, § 2100 pour l'encadré).

Pour mémoire, il avait d'abord été projeté de recentrer le dispositif sur les petites structures ayant un effectif inférieur à 10 salariés (voir FH 3367, § 4-10), avant que cette mesure soit abandonnée durant les débats (voir FH 3374, § 1-26).

Rappelons que ce dispositif se matérialise par une exonération des cotisations patronales d'assurance maladie, d'assurance vieillesse, d'allocations familiales, de FNAL et, le cas échéant, de versement de transport, dues sur la fraction de rémunération limitée à 150 % du SMIC rapporté au nombre d'heures rémunérées (loi 2005-157 du 23 février 2005, art. 15).

Signalons enfin que pour les embauches effectuées depuis le 1^{er} novembre 2007, ces organismes d'intérêt général peuvent appliquer le mécanisme d'exonération sur 50 embauches maximum prévu au bénéfice des entreprises situées dans les ZRR (c. séc. soc. art. L. 131-4-3 ; voir RF 1008, § 2100).

→ Mesures relatives aux taxes et contributions

Contribution FNAL

Relèvement du taux pour les employeurs de 20 salariés et plus

5-11 Tous les employeurs sont actuellement assujettis à une contribution FNAL de 0,10 % sur les rémunérations retenues dans la limite du plafond de la sécurité sociale.

Ceux de 20 salariés et plus étaient jusqu'à présent redevables d'une contribution supplémentaire de 0,40 %, assise sur la totalité des salaires (c. séc. soc. art. L. 834-1 ; voir RF 1008, § 1132). S'y ajoute désormais 0,10 % sur la fraction des rémunérations excédant le plafond (loi art. 209 ; c. séc. soc. art. L. 834-1 modifié).

LE FNAL APRÈS LA LOI DE FINANCES POUR 2011			
		Régime antérieur	Régime « loi de finances »
Employeurs de moins de 20 salariés		0,10 % sur les salaires dans la limite du plafond (pas de changement)	
Employeurs de 20 salariés et plus	Salaires dans la limite du plafond	0,10 % + 0,40 % = 0,50 % (pas de changement)	
	Fraction des salaires dépassant le plafond	0,40 %	0,50 % (+ 0,1 pt)

Désormais, les employeurs de 20 salariés et plus sont assujettis au FNAL :

- au taux de 0,50 % sur le salaire dans la limite du plafond (pas de changement) ;
- et au taux de 0,50 % sur la part des salaires dépassant le plafond (+ 0,1 point).

Pour l'entrée en vigueur de cette réforme, voir notre précédent Feuillet (voir FH 3378, § 2-27).

Incidence sur le lissage LME

5-12 La loi ne comporte aucune mention sur l'incidence de cette réforme sur le dispositif de lissage prévu au bénéfice des employeurs atteignant ou franchissant le seuil de 20 salariés en 2008, 2009, 2010 ou 2011 (loi 2008-776 du 4 août 2008, art. 48-VI ; voir RF 1008, § 1136). Une modification n'est pas indispensable, mais il conviendra de vérifier si un ajustement venait à être apporté dans la mesure où ce mécanisme avait été construit à une époque où seule une contribution supplémentaire de 0,40 % était due par les employeurs de 20 salariés et plus.

Dans l'immédiat, la lecture stricte de la loi LME d'août 2008 devrait conduire à considérer que les employeurs ayant atteint ou franchi pour la première fois le seuil de 20 salariés au 31 décembre 2008, 2009 ou 2010 resteront encore soumis en 2011 au régime des « moins de 20 salariés » (voir FH 3378, § 2-27).

Formation professionnelle des auto-entrepreneurs

Paiement d'une contribution

5-13 Les chefs d'entreprise ayant opté pour le régime microsocial simplifié (c. séc. soc. art. L. 133-6-8) devront en 2011 s'acquitter d'une contribution à la formation professionnelle.

Chefs d'entreprise exerçant une activité artisanale

5-14 Taux de la contribution

Pour les chefs d'entreprise individuelle qui exercent une activité artisanale et qui ont opté pour le régime microsocial simplifié (c. séc. soc. art. L. 133-6-8), le montant de la contribution à la formation professionnelle est désormais fixé à 0,3 % du montant annuel de leur chiffre d'affaires (loi art. 137-III et IV ; CGI art. 1609 quater viciés B nouveau ; c. trav. art. L. 6331-54 modifié).

Cette contribution finance les actions de formation professionnelle continue (au sens des articles L. 6313-1 à L. 6313-11 et L. 6353-1 du code du travail).

Une partie de cette contribution, fixée à un taux de 0,124 % du chiffre d'affaires annuel, est affectée par les chambres régionales de métiers et de l'artisanat, les chambres de métiers et de l'artisanat de région et la chambre de métiers et de l'artisanat de Mayotte, au financement d'actions de formation professionnelle (au sens des articles L. 6313-1 à L. 6313-11 et L. 6353-1) des chefs d'entreprise artisanale dans la gestion et le développement de celles-ci. Cette partie de la contribution n'est pas appelée pour les ressortissants du Bas-Rhin et du Haut-Rhin.

L'autre partie de cette contribution, fixée à un taux de 0,176 % du chiffre d'affaires annuel est affectée au fonds d'assurance formation des chefs d'entreprise exerçant une activité artisanale qui finance, sous certaines conditions, les formations professionnelles suivies par les créateurs et repreneurs d'entreprise de l'artisanat non encore immatriculés au répertoire des métiers, ou au registre des entreprises dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin (ord. 2003-1213 du 18 décembre 2003, art. 8, II, 1°, al. 4).

Antérieurement, les chefs d'entreprise individuelle exerçant une activité artisanale à titre principal et bénéficiant du régime microsocial simplifié étaient exonérés de cette contribution jusqu'au terme de la deuxième année civile suivant celle de la création de leur entreprise (loi art. 137-I ; CGI art. 1601 B modifié).

5-15 Recouvrement de la contribution

Cette contribution est recouvrée par les URSSAF (CGSS dans les DOM) selon les règles et sous les garanties et sanctions applicables au recouvrement des cotisations et contributions de sécurité sociale dues au titre du régime microsocial simplifié.

Chefs d'entreprise exerçant une activité commerciale ou libérale**5-16 Taux de la contribution**

Les travailleurs indépendants ayant opté pour le régime microsocial simplifié (c. séc. soc. art. L. 133-6-8) doivent désormais acquitter une contribution égale à (loi art. 137-V ; c. trav. art. L. 6331-48 modifié) :

- 0,1 % du montant annuel de leur chiffre d'affaires pour ceux qui relèvent du secteur du commerce ;
- et 0,2 % du montant annuel de leur chiffre d'affaires pour ceux qui ont une activité de prestation de services ou qui sont membres des professions libérales.

Rappelons que ceux-ci étaient jusqu'à présent dispensés du versement de cette contribution (c. trav. art. L. 6331-49 modifié).

Ces contributions sont versées à un fonds d'assurance formation de non-salariés (c. trav. art. L. 6331-50).

5-17 Recouvrement de la contribution

Les versements de la contribution à la formation professionnelle due par les chefs d'entreprise exerçant une activité commerciale ou libérale sont effectués suivant la même périodicité et selon les règles, les garanties et les sanctions applicables au recouvrement des cotisations et contributions de sécurité sociale dues au titre du régime microsocial simplifié (loi art. 137, V ; c. trav. art. L. 6331-51 modifié).

Retraites « chapeau » : modification de la contribution à la charge du bénéficiaire

Modification d'une contribution qui vient d'être créée

5-18 La loi de financement de la sécurité sociale pour 2011 a apporté plusieurs modifications en ce qui concerne les contributions dues au titre des régimes de retraite à prestations définies liant l'ouverture des droits à l'achèvement par le bénéficiaire de sa carrière dans l'entreprise. Parmi ces mesures, figure la création d'une contribution à la charge du bénéficiaire des rentes (voir FH 3376, § 1-7).

À peine créée, cette contribution est déjà modifiée par la loi de finances pour 2011, qui opère une distinction selon la date à laquelle la retraite a été liquidée (loi art. 16 ; c. séc. soc. art. L. 137-11-1 modifié).

Règle adaptée selon la date de liquidation des retraites

5-19 Les rentes versées au titre des retraites liquidées à compter du 1^{er} janvier 2011 sont soumises à une contribution sur la part qui excède 400 € par mois. Son taux est fixé à 7 % pour les rentes dont la valeur mensuelle est comprise entre 400 et 600 € par mois et 14 % pour les rentes dont la valeur mensuelle est supérieure à 600 € par mois.

Cette règle, qui correspond à celle qui avait été fixée par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2011 (voir FH 3376, § 1-7), a donc été recentrée sur la contribution due au titre des rentes correspondant à des retraites liquidées à partir de 2011.

Les rentes versées au titre des retraites liquidées avant le 1^{er} janvier 2011 sont soumises à une contribution sur la part qui excède 500 € par mois. Son taux est de 7 % pour les rentes dont la valeur mensuelle est comprise entre 500 et 1 000 € par mois et de 14 % pour les rentes dont la valeur mensuelle est supérieure à 1 000 € par mois.

Cette contribution sera précomptée et versée par les organismes débiteurs des rentes. Elle sera recouvrée et contrôlée dans les mêmes conditions que la CSG due sur ces rentes.

→ À NOTER

Les différents seuils (400 €, 500 €, 600 € et 1 000 €) sont revalorisés chaque année en fonction de l'évolution du plafond de la sécurité sociale, avec un arrondi à l'euro le plus proche (0,50 étant compté pour 1), défini à l'article L. 214-3 et arrondis selon les règles définies à l'article L. 130-1.

→ Dispositifs « LME » de lissage des effets de seuils

Reconduction pour les seuils atteints ou franchis en 2011

5-20 En 2008, la loi de modernisation de l'économie (LME) a mis en place plusieurs dispositifs expérimentaux de lissage qui permettent d'atténuer le relèvement de certains taux de cotisation à la suite d'une augmentation de l'effectif intervenue en 2008, 2009 ou 2010 (loi 2008-776 du 4 août 2008, art. 48, JO du 5).

Ces mécanismes sont reconduits pour un an. Ainsi, les entreprises qui atteindraient ou franchiraient certains seuils d'effectif en 2011 pourront prétendre aux dispositifs expérimentaux de lissage prévus par la loi LME (loi art. 135).

Charges patronales et exonérations concernées

5-21 Cette reconduction s'applique aux dispositifs de lissage suivants :

- le maintien du dispositif d'exonération de cotisations prévu en faveur des petites entreprises pour les contrats d'apprentissage signés durant les 2 années qui suivent, pour les entreprises qui atteindraient ou qui franchiraient le seuil de 11 salariés (voir RF 1008, § 700) ;
- le maintien pendant 3 ans de la formule de calcul de faveur de la réduction Fillon pour les petites entreprises qui dépasseraient pour la première fois l'effectif de 19 salariés (voir RF 1008, § 1832 ; voir FH 3378, § 1-3) ;
- le maintien pendant 3 ans de la majoration de la déduction forfaitaire de cotisations patronales au titre des heures supplémentaires (loi TEPA), pour les entreprises dont l'effectif dépasserait pour la première fois 20 salariés (voir RF 1008, § 1773) ;
- la dispense pendant 3 ans puis l'assujettissement progressif pendant 3 autres années de la contribution supplémentaire au Fonds national d'aide au logement (FNAL) pour les entreprises qui atteindraient ou dépasseraient pour la première fois l'effectif de 20 salariés (voir § 5-12 ; voir aussi RF 1008, § 1136) ;
- le gel puis le relèvement progressif sur 6 ans du taux de participation à la formation professionnelle continue pour les entreprises qui atteindraient ou franchiraient le seuil de 20 salariés (voir RF 1008, §§ 1267 et 1268).

S'agissant de la participation à la formation professionnelle continue, la reconduction prévue par la loi de finances ne concerne pas le mécanisme expérimental de lissage consécutif au franchis-

sement du seuil de 10 salariés (voir RF 1008, § 1266), dans la mesure où celui-ci ne résulte pas de la loi LME, mais d'un décret (décret 2009-818 du 1^{er} juillet 2009, JO du 3). Cependant, il est probable que le gouvernement relaiera cette prolongation sur le plan réglementaire et harmonisera l'ensemble des dispositifs expérimentaux de lissage. Le mécanisme spécifique au franchissement du seuil de 10 salariés devrait donc à son tour être reconduit pour les seuils atteints ou franchis en 2011, mais par décret.

→ Mesures diverses

Prolongation du contrat de transition professionnelle

5-22 Le contrat de transition professionnelle est un dispositif expérimental d'accompagnement des licenciements économiques. Il s'applique dans certains bassins d'emploi aux procédures de licenciement engagées jusqu'au 30 novembre 2010 (voir « Rupture du contrat de travail », RF 1010, § 1158).

Le mécanisme est prolongé de 4 mois, pour les procédures engagées jusqu'au 31 mars 2011 (loi art. 205 ; ord. 2006-433 du 13 avril 2006, art. 1 et 2 modifiés).

CAE dans les ateliers et les chantiers d'insertion : aide majorée pendant encore un an

5-23 Facette adaptée au « secteur non lucratif » du contrat unique d'insertion, le contrat d'accompagnement dans l'emploi (CAE) ouvre droit à divers avantages, dont une aide financière directe. Le taux précis de l'aide est fixé par un arrêté du préfet de région, selon divers critères, mais sans pouvoir dépasser 95 % du SMIC par heure travaillée, dans la limite de la durée légale hebdomadaire du travail (c. trav. art. L. 5134-30-1).

Par dérogation, l'aide peut aller jusqu'à 105 % du SMIC brut jusqu'au 31 décembre 2010 pour les CAE conclus par des ateliers et chantiers d'insertion (c. trav. art. L. 5134-30-1, al. 2 ; voir « Embauche et contrat de travail », RF 1009, § 952). Cette mesure est prolongée d'un an, jusqu'au 31 décembre 2011 (loi art. 206 ; c. trav. art. L. 5134-30-1 modifié).

Travailleurs étrangers

Baisse de la taxe due pour l'emploi de travailleurs étrangers

5-24 Tout employeur qui embauche un travailleur de nationalité étrangère acquitte, lors de la première entrée en France de cet étranger ou lors de sa première admission au séjour en qualité de salarié, une taxe au profit de l'Office français de l'immigration et de l'intégration (OFII) (CESEDA art. L. 311-15 ; voir « Statuts particuliers de certains salariés », RF 1003, § 1117).

Le montant de cette taxe est modulé à la baisse.

Lorsque l'embauche intervient pour une durée supérieure ou égale à douze mois, le montant de la taxe est ramené à 50 % du salaire versé (au lieu de 60 %), pris en compte dans la limite de 2,5 fois le SMIC (loi art. 161-II, 8° ; CESEDA art. L. 311-15, al. 2 à 5 modifiés).

Si l'embauche intervient pour un jeune professionnel recruté dans le cadre d'un accord bilatéral d'échanges, le montant de la taxe à verser sera fixé par un décret dans des limites comprises entre 50 et 300 € (loi art. 161-II, 7° ; CESEDA art. L. 311-15, al. 8 nouveau).

Hausse de la contribution due en cas d'emploi d'une personne sans titre l'autorisant à travailler

5-25 L'employeur qui a embauché un travailleur étranger non muni du titre l'autorisant à exercer une activité salariée en France acquitte une contribution spéciale au bénéfice de l'Office français de l'immigration et de l'intégration (OFII). Le montant de cette contribution spéciale est fortement augmenté. Il est désormais au moins égal à 5 000 fois le taux horaire du minimum garanti (contre 1 000 fois auparavant) et, en cas de réitération, à 25 000 fois ce même taux (contre 5 000 fois auparavant) (loi art. 45-II, 2° ; c. trav. art. L. 8253-1 modifié ; voir RF 1003, § 1102).

Rôle de l'OFII et de l'État réparti autrement

5-26 Il revient à l'OFII de constater et de liquider la contribution spéciale mentionnée ci-avant. Il en est désormais de même pour la contribution forfaitaire représentative des frais de réacheminement de l'étranger dans son pays d'origine que l'employeur doit régler s'il a fait travailler une personne en situation de séjour irrégulier (loi art. 45-I, 2° ; CESEDA art. L. 626-1 modifié). Ces contributions sont désormais recouvrées par l'État, la contribution spéciale étant auparavant recouvrée par l'agent comptable de l'OFII, qui dispose de moins de moyens. À charge ensuite pour l'État de reverser à l'OFII les sommes recouvrées pour son compte (loi art. 45-I, 2° et 45-II, 3° ; c. trav. art. L. 8253-1 ; CESEDA art. L. 626-1 modifiés).

Handicap : transfert de compétences à l'AGEFIPH

5-27 L'État transfère à l'AGEFIPH un certain nombre de ses compétences en matière d'emploi de travailleurs handicapés (loi art. 208). Les changements qui concernent directement les employeurs sont les suivants :

- à compter de la déclaration d'emploi 2012 (obligation d'emploi 2011), les employeurs de 20 salariés et plus devront envoyer leur déclaration annuelle d'emploi de travailleurs handicapés à l'AGEFIPH, et non plus à l'administration du travail (loi art. 208-I et 208-VII ; c. trav. art. L. 5212-5 modifié) ;
- à compter du 1^{er} juillet 2011, l'AGEFIPH aura en charge la procédure de reconnaissance de la lourdeur du handicap, qui permet à l'employeur de bénéficier d'une aide publique ou d'une minoration de sa contribution (loi art. 208-II ; c. trav. art. L. 5212-9 modifié) ;
- en toute logique, la décision d'accorder ou non l'aide pour l'emploi d'une personne lourdement handicapée sera prise par l'AGEFIPH (loi art. 208-II ; c. trav. art. L. 5213-11 modifié).

D'autres transferts sont prévus, mais ils n'intéressent pas directement les entreprises. Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2011, l'AGEFIPH décidera dans quelles conditions un travailleur handicapé peut bénéficier, à l'issue d'un stage de réadaptation, de rééducation ou de formation professionnelle, d'une prime destinée à faciliter son reclassement (loi art. 208-III ; c. trav. art. L. 5213-4 modifié). Par

AUTRES TAXES MODIFIÉES À LA HAUSSE POUR LES ÉTRANGERS

Le montant de la taxe primo-délivrance d'un titre de séjour (carte de séjour temporaire, carte de résident, etc.) sera fixé par décret entre 200 et 385 € (le maximum étant de 340 € auparavant). La taxe de renouvellement des titres de séjour sera modulée par décret selon la nature du titre entre 55 € et 220 € (le maximum étant de 110 € auparavant). La taxe pour le renouvellement de la carte de séjour temporaire étudiant reste la même mais est désormais exigée pour une carte d'un an au plus. Enfin, la taxe de demande d'attestation d'accueil passe à 45 € (contre 30 € auparavant) (loi art. 161 ; CESEDA art. L. 311-13 modifié). Rappelons qu'il s'agit ici de taxes à la charge de l'étranger.

ailleurs, à compter cette fois du 1^{er} juillet 2011, l'AGEFIPH héritera du financement et de la mise en œuvre des parcours de formation professionnelle préqualifiante et certifiante des demandeurs d'emploi handicapés (loi art. 208-IV à 208-VI ; c. trav. art. L. 323-8-6-1 modifié et L. 5214-1-1 nouveau).

Création d'un contrat d'accompagnement renforcé

Dispositif expérimental pour d'anciens CDD ou intérimaires

5-28 Un nouveau dispositif expérimental est mis en place. Le contrat d'accompagnement renforcé (CAR) a pour objet d'accompagner les anciens titulaires de contrat de travail à durée déterminée (CDD) ou de contrats de travail temporaire, avec des mesures s'inspirant du contrat de transition professionnelle. Le dispositif est testé dans certains bassins d'emploi, dans lesquels le CAR sera proposé avant le 22 juin 2011 (loi art. 204).

Personnes éligibles et bassins d'emploi concernés

5-29 Le CAR concerne les anciens titulaires de CDD ou de contrats de travail temporaire, dont le dernier emploi est localisé dans les bassins d'emploi de Douai, Montbéliard, Mulhouse, Les Mureaux-Poissy, Saint-Dié et de la Vallée de l'Arve.

Les personnes doivent remplir l'ensemble des conditions suivantes :

- avoir occupé, en dernier lieu, un emploi relevant d'une qualification inférieure ou égale au niveau IV ;
- avoir acquis un droit minimum de six mois à l'assurance chômage ;
- avoir été titulaire d'un CDD ou d'un contrat de travail temporaire pendant au moins 4 mois au cours des 12 derniers mois ;
- répondre à des conditions d'ancienneté d'inscription auprès de Pôle Emploi.

Détails du dispositif

5-30 Le CAR est conclu entre l'ancien salarié et soit l'AFPA (bassins de Montbéliard et de Saint-Dié), soit le Pôle Emploi (bassins de Douai, Mulhouse, Les Mureaux-Poissy et de la Vallée de l'Arve).

Pendant la durée du contrat, les bénéficiaires du CAR n'ont pas le statut de stagiaire de la formation professionnelle (à l'inverse des bénéficiaires du contrat de transition professionnelle). Ils perçoivent l'allocation de retour à l'emploi et les aides auxquelles ils peuvent prétendre au titre de l'assurance chômage.

Pour le reste, le CAR repose sur certaines des dispositions du contrat de transition professionnelle :

- conclusion pour une durée de 12 mois, en vue de mettre en œuvre un parcours d'accompagnement comprenant des mesures d'accompagnement, des périodes de formation et des périodes de travail (ord. 2006-433 du 13 avril 2006, art. 4) ;
- modalités de rupture anticipée (ord. 2006-433 du 13 avril 2006, art. 5) ;
- obligations du bénéficiaire pendant le CAR (ord. 2006-433 du 13 avril 2006, art. 8) ;
- financement du CAR par l'assurance chômage et des actions de formation par l'AFPA ainsi que par les régions (ord. 2006-433 du 13 avril 2006, art. 9, al. 6, 7 et 8).

Antilles : dispositif d'apurement pour les employeurs du secteur hôtelier

5-31 Un dispositif d'apurement des dettes de cotisations patronales de sécurité sociale des employeurs du secteur hôtelier dans les Antilles est mis en place (loi art. 172).


Il s'adresse aux entreprises exerçant une activité de caractère hôtelier installées et exerçant leur activité au 1^{er} avril 2009 dans les départements de la Guadeloupe et de la Martinique, ainsi qu'à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin.

Ces employeurs peuvent bénéficier de plans d'apurement pouvant inclure des dettes échues jusqu'au 31 décembre 2009 et les cotisations à échoir au titre de l'année 2010, dans le cadre du dispositif d'apurement mis en place par la loi pour le développement économique des outre-mer (voir FH 3306, §§ 6-16 à 6-20 ; loi 2009-594 du 27 mai 2009, art. 32 ; circ. DSS/5C 2010-72 du 23 février 2010).

Dans le cadre de ces plans, la possibilité d'abandon partiel (loi 2009-594 du 27 mai 2009, art. 32-II, al. 2) est ouverte pour les dettes de cotisations patronales de sécurité sociale échues au 31 octobre 2009.

Les cotisations patronales de sécurité sociale dues au titre de l'année 2010 sont prises en compte dans les plans d'étalement des paiements pour un montant égal à celui déclaré pour la même période durant l'année 2009. Le solde des cotisations patronales effectivement dues au titre de l'année 2010 est remboursé ou acquitté avant la fin du premier semestre de l'année 2011.

La validité des plans est subordonnée au reversement effectif, à bonne date, de la part salariale des cotisations, au respect des obligations relatives aux déclarations et au versement des cotisations et contributions sociales auxquelles est tenu un employeur au titre de l'emploi de personnel salarié ainsi qu'au paiement et au respect des échéances de ces plans.

-  « **Statuts particuliers** », RF 1003, §§ 1021, 1027, 1028, 1033, 1102, 1117
 « **Les cotisations sociales de l'entreprise** », RF 1008, §§ 168, 480 à 484, 700, 1135, 1136, 1266 à 1268, 1773, 1832, 1961, 2298, 2305, 2369 à 2374
 « **Embauche et contrat de travail** », RF 1009, §§ 744 et 952
 « **Rupture du contrat de travail** », RF 1010, §§ 1158 et 1755
 « **Impôt sur le revenu** », RF 1007, § 318



FOREXPERT
L'outil d'actualisation des connaissances

actualité
social
paye

fiscal,
comptable
ou
juridique

RF
Groupe Revue Fiduciaire

FORLEXPERT

Actualisation des connaissances des collaborateurs

OFFRE EXCEPTIONNELLE :

Le module Loi de Finances 2011 pour **250€ HT**

- Une présentation synthétique de la Loi de Finances et de ses impacts
- Des fiches méthodologiques et des outils pratiques pour une mise en œuvre rapide

Disponible immédiatement dès parution !

Téléchargez le numéro spécial Loi de Finances 2011 sur www.grouperf.com/special/forexpert ou appelez Henri Rivière au 01 47 70 72 86



Groupe Revue Fiduciaire

PRESSE | EDITION | FORMATION | LOGICIELS