



Loi de finances pour 2006

→ Impôt sur les bénéfices et TVA

IFA, provisions, amortissements, crédits d'impôt, sous-capitalisation des filiales, TVA

→ Impôt sur le revenu

Barème 2005, aide à la mobilité professionnelle, réductions et crédits d'impôt

→ Réforme de l'IR 2006

Barème 2006, plafonnement des avantages fiscaux, droit à restitution

→ Taxe professionnelle et taxe foncière

Plafonnement de TP sur la valeur ajoutée, allègement de taxe foncière des agriculteurs

→ ISF, donations et successions

Barème de l'ISF 2006 et exonération des titres, allègements des droits de succession et de donation

→ Autres mesures

Vignette, TVS et autres taxes, contrôle fiscal, mesures sociales

POUR ALLER PLUS LOIN



Contrôle fiscal : Contentieux – Recouvrement

Retrouvez toutes les règles applicables au contrôle fiscal, au contentieux et au recouvrement de l'impôt.

Un outil indispensable pour faire valoir vos droits face à l'administration fiscale.

[Cliquez ici pour en savoir plus](#)



Fidu-Expert IR-ISF 2006

Le logiciel de calcul et de déclaration d'impôt sur le revenu au service des professionnels.

Le package Fidu-Expert IR-ISF 2006 comprend 2 modules :

La Loi de Finances 2006 (livré en février 2006)
+ L'ISF 2006 (livré en mai 2006)
= 150 € HT (version monoposte)

[Découvrez les nouveautés de la version 2006](#)

[Voir une démonstration du logiciel](#)

Pour en savoir plus sur nos abonnements à
La Revue Fiduciaire, [cliquez ici](#).

<http://www.revuefiduciaire.com>

Loi de finances pour 2006

1 Impôt sur les bénéfices des entreprises et TVA PAGE 6

Réforme de l'IFA 1-1

Dépréciation des titres de participation et des immeubles de placement 1-3

Amortissements :

► Limitation de l'amortissement des véhicules polluants 1-18

► Prorogation pour un an des régimes d'amortissement exceptionnel 1-19

Crédits d'impôt :

► Crédit d'impôt recherche 1-20

► Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel 1-27

Bénéfices agricoles :

► Abattement jeunes agriculteurs 1-29

► Seuil d'appréciation des revenus accessoires des agriculteurs 1-30

Prêts entre sociétés liées et sous-capitalisation des filiales :

► Substitution du taux du marché au taux limite de déduction des comptes d'associés pour les sociétés liées 1-32

► Le nouveau régime de sous-capitalisation 1-33

► Retraitements propres au régime d'intégration fiscale 1-44

Régime d'intégration fiscale :

► Abandons de créances intragroupe 1-52

► Retraitements liés aux dividendes intragroupe 1-54

► Effets de la fusion intragroupe d'une filiale 1-55

Taxe sur la valeur ajoutée :

► Obligation de télédéclaration, de téléversement et de paiement par virement 1-59

► Taux réduit de 5,5 % sur les bonbons de chocolat 1-63

► Taux réduit de TVA : balayage des caniveaux 1-64

► Relèvement du seuil d'appréciation des revenus accessoires des agriculteurs 1-65

Autres mesures :

► Renforcement du dégrèvement de TP au titre du PVA 1-66

► Modification du statut des SUIR 1-68

► Régime des TSDI 1-70

2 Impôt sur le revenu PAGE 35

Barème de l'IR et mesures associées 2-1

Détermination des revenus imposables :

► Seuil d'exonération des titres-restaurant 2-7

► Intérêts des plans d'épargne-logement 2-9

► Revenus fonciers : déduction de 10 % pour mobilité professionnelle 2-13

Réductions d'impôt sur le revenu :

► Nouvelles modalités de versement pour le financement de la vie politique 2-22

► Travaux dans l'immobilier locatif de tourisme payés en 2005 2-23

► Souscription de parts de FCPI et de FIP 2-25

Crédits d'impôt sur le revenu :

► Aide à la mobilité professionnelle 2-26

► Intérêts des prêts étudiants 2-34

► Frais de garde des jeunes enfants 2-39

► Habitation principale 2-40

► Prime pour l'emploi 2-50

3 Réforme de l'IR à partir de 2006 PAGE 54

Calcul de l'IR :

► Nouveau barème de l'impôt sur le revenu 3-1

► Revenus de source française des non-résidents 3-4

► Effets de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'IR 3-7

► Nouveau mode de détermination des revenus fonciers 3-8

► Suppression de la CRL pour les personnes physiques 3-16

Plafonnement de certains avantages fiscaux :

- ▶ Principe du plafonnement 3-18
- ▶ Avantages fiscaux faisant l'objet du plafond global 3-19
- ▶ Avantages fiscaux exclus du plafond global 3-22
- ▶ Reconstitution du montant de l'avantage en impôt 3-23
- ▶ Plafonnement de l'avantage « Robien » 3-25
- ▶ Plafonnement de l'avantage « Malraux » 3-32
- ▶ Sort des avantages excédant le plafond 3-33

Nouvelles réductions d'impôt :

- ▶ Souscription au capital de SOFICA 3-34
- ▶ Pertes en capital 3-35

Droit à restitution des impositions en fonction du revenu :

- ▶ Principe de limitation de la charge fiscale 3-42
- ▶ Articulation du droit à restitution avec le plafonnement d'ISF 3-43
- ▶ Contribuables bénéficiaires du droit à restitution 3-44
- ▶ Impôts à prendre en compte 3-45
- ▶ Revenus à prendre en compte 3-50
- ▶ Exercice du droit à restitution 3-56
- ▶ Contrôle et reprise du droit à restitution 3-57

4 Taxe professionnelle et taxe foncière

PAGE 78

Aménagements de la taxe professionnelle:

- ▶ Revalorisation des valeurs locatives pour 2006 4-1
- ▶ Valeur locative plancher en cas de restructuration ou de reprise d'établissement 4-2
- ▶ Exonération de taxe professionnelle des jeunes avocats 4-4
- ▶ Plafonnement d'après la valeur ajoutée (PVA) 4-5
- ▶ Dégrèvement pour investissements nouveaux (DIN) 4-10
- ▶ Suppression du dégrèvement complémentaire au DIN 4-13

Exonération de 20 % du foncier non bâti des agriculteurs

4-14

5 ISF, donations et successions

PAGE 86

ISF:

- ▶ Barème de l'ISF 2006 5-1
- ▶ Exonération partielle des titres détenus par les salariés et dirigeants en activité ou retraités 5-2
- ▶ Pacte fiscal: exonération portée à 75 % 5-11

Donations et successions:

- ▶ Réduction à 6 ans du délai du rapport fiscal des donations 5-12
- ▶ Successions et donations: nouveaux abattements 5-15
- ▶ Donation: réduction de droits liée à l'âge du donateur 5-18

Actes portant changement de régime matrimonial

5-19

6 Autres mesures

PAGE 92

Relations avec l'administration:

- ▶ Abaissement du taux de l'intérêt de retard 6-1
- ▶ Taux des intérêts moratoires 6-4
- ▶ Majoration de 10 % pour l'IR 6-5
- ▶ Contentieux fiscal 6-6

Vignette et taxes sur les véhicules:

- ▶ Suppression de la vignette à compter du 1^{er} décembre 2006 6-8
- ▶ Taxe sur les véhicules de sociétés (TVS) 6-9
- ▶ Taxe sur les voitures polluantes 6-14

Autres droits et taxes:

- ▶ Droit de timbre sur les opérations de Bourse 6-15
- ▶ Taxe d'habitation sur les résidences mobiles 6-16
- ▶ Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) 6-19
- ▶ Taxe d'abattage 6-20
- ▶ Autres taxes 6-21

Mesures sociales :

- ▶ Titres-restaurant 6-22
- ▶ Secteurs des hôtels-café-restaurants 6-23
- ▶ Exonération « zones franches urbaines » (ZFU) à la baisse 6-24

1 Impôt sur les bénéfices des entreprises et TVA

Nous commentons dans ce premier article les mesures fiscales de la loi de finances pour 2006 qui se rapportent à l'impôt sur les bénéfices des entreprises relevant de l'IR et passibles de l'IS ainsi que les nouvelles dispositions qui concernent la TVA.

L'ESSENTIEL

- En 2006, les sociétés dont le chiffre d'affaires HT est inférieur à 300 000 € sont dispensées d'IFA.
- L'IFA 2006 devient une charge déductible du résultat fiscal et n'est plus imputable sur le montant de l'IS.
- Les provisions pour dépréciation des immeubles de placement et sur chacune des catégories de titres de participation ne sont pas déductibles à concurrence des plus-values latentes sur ces mêmes biens, dès les exercices clos à compter du 31 décembre 2005.
- Pour les sommes prêtées entre entreprises liées, un taux de pleine concurrence peut être substitué, à compter de 2007, au taux limite de déduction des comptes d'associés.
- La mise en œuvre des mesures destinées à lutter contre la sous-capitalisation des filiales ne se traduit plus par la perte de la déductibilité des intérêts, mais par une déduction différée dégressive.
- Le régime d'intégration fiscale est aménagé pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.
- La déduction de l'amortissement des véhicules les plus polluants est réduite.
- Plusieurs dispositifs d'amortissement exceptionnel sont reconduits.
- Pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2006, la part en volume du crédit d'impôt recherche est portée de 5 % à 10 %, la part en accroissement réduite de 45 % à 40 % et le plafond rehaussé de 8 M€ à 10 M€.
- À compter du 1^{er} janvier 2006, le seuil de 15 M€ de télédéclaration et de télépaiement de la TVA est abaissé à 1 500 000 €, puis à 760 000 € à compter du 1^{er} janvier 2007.
- L'abattement de 50 % sur les bénéfices des jeunes agriculteurs est pérennisé.
- Dès l'IR 2005, le seuil d'appréciation des revenus accessoires des agriculteurs est porté de 30 000 € à 50 000 €.
- Le montant de la taxe professionnelle déductible doit être réduit du dégrèvement au titre du plafonnement de la valeur ajoutée imputé sur cette taxe.

RÉFORME DE L'IFA

Nouveau barème applicable aux IFA dues à compter de 2006

1-1 Les personnes morales passibles de l'IS sont redevables d'une imposition forfaitaire annuelle (IFA) dont le montant est déterminé en fonction du chiffre d'affaires du dernier exercice clos, majoré des produits financiers (CGI art. 223 septies; voir *RF* 938, § 601).

Pour les IFA dues à compter du 1^{er} janvier 2006, le montant à payer doit être déterminé compte tenu des changements suivants (art. 21-II et IV) :

- le chiffre d'affaires à prendre en considération est le chiffre HT du dernier exercice clos et non plus le chiffre d'affaires TTC;
- le seuil d'imposition (première tranche du barème) est relevé de 76 000 € à 300 000 €; les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 300 000 € HT sont donc dispensées de l'IFA;
- pour les autres entreprises, le barème à appliquer est donné par le tableau suivant.

Chiffre d'affaires HT du dernier exercice clos majoré des produits financiers	Tarif
Compris entre 300 000 € et 750 000 €	1 300 €
Compris entre 750 000 € et 1 500 000 €	2 000 €
Compris entre 1 500 000 € et 7 500 000 €	3 750 €
Compris entre 7 500 000 € et 15 000 000 €	16 250 €
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 €

Les IFA dues à compter de 2006 deviennent une charge déductible

1-2 Actuellement, l'imposition forfaitaire annuelle est déductible du montant de l'impôt sur les sociétés dû pendant l'année de l'exigibilité de cette imposition et les deux années suivantes (CGI art. 220 A; voir *RF* 938, § 627). En contrepartie, l'IFA n'est pas une charge déductible du bénéfice imposable, alors même que la société ne peut pas l'imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés, notamment si elle est déficitaire. Ces dispositions cessent de s'appliquer aux IFA dues à compter du 1^{er} janvier 2006 (art. 21-I et III).

Les IFA dues à compter du 1^{er} janvier 2006 peuvent figurer parmi les charges déductibles du bénéfice imposable des personnes morales redevables, y compris pour les sociétés membres de groupes de sociétés.

En pratique, pour la plupart des entreprises dont le résultat est bénéficiaire, la déduction de la charge d'IFA se traduira par une augmentation mécanique de la charge d'IS. En effet, alors qu'elles récupèrent actuellement 100 % du montant de l'IFA versée, les 2/3 de celui-ci resteront en définitive à leur charge après sa déduction de leur bénéfice imposable (pour un taux d'impôt sur les sociétés égal à 33 1/3 %).

En revanche, la réforme de l'IFA est favorable à deux types d'entreprises :

- les petites entreprises nouvellement exonérées parce que réalisant un chiffre d'affaires hors taxes majoré des produits financiers inférieur à 300 000 €;
- les entreprises déficitaires qui ne pouvaient pas imputer l'IFA sur l'IS dans le délai imparti et pour lesquelles l'IFA constituait une charge définitive. Désormais considérée comme une charge déductible du bénéfice imposable, l'IFA s'intégrera dans des déficits dont le report est illimité dans le temps.

→ **EXEMPLE** Une entreprise réalise un chiffre d'affaires HT de 5 M€ et un bénéfice de 120 000 € avant déduction de l'IFA.

Actuellement, sa charge d'impôt est calculée comme suit (en €):

$$120\,000 \times 33\,1/3\% = 40\,000 - 3\,750 \text{ (IFA)} = 36\,250$$

Compte tenu du changement de mode d'imputation pour les IFA dues à compter du 1^{er} janvier 2006, sa charge d'impôt est de (en €):

$$120\,000 - 3\,750 = 116\,250 \times 33\,1/3\% = 38\,750$$

Charge d'impôt supplémentaire: $38\,750 - 36\,250 = 2\,500$ (soit 2/3 de 3 750).

PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES TITRES DE PARTICIPATION ET DES IMMEUBLES DE PLACEMENT

Principe de non-déductibilité à concurrence des plus-values latentes

- 1-3** Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, les entreprises ne peuvent plus déduire fiscalement le montant total des provisions constatées en comptabilité au titre de la dépréciation de leurs titres de participation et de leurs immeubles de placement (art. 25). À compter de ces exercices, la déduction de ces provisions est limitée aux seules moins-values latentes nettes constatées sur ces mêmes éléments alors que, auparavant, ces mêmes provisions étaient admises en déduction du résultat fiscal pour leur montant total, sous réserve du respect des conditions générales de déduction des provisions (CGI art. 39-1-5°).

Restriction concernant les entreprises relevant de l'IR ou de l'IS

- 1-4** La mesure vise aussi bien les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés que les entreprises individuelles et les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Pour les sociétés relevant de l'IR détenues par des entreprises, la limitation de la déduction des provisions s'appliquera au niveau de l'associé sur sa quote-part de résultat relevant des BIC ou de l'IS (CGI art. 238 bis K; voir RF 938, § 540).

Définition des titres et des immeubles visés

- 1-5** La mesure concerne les entreprises qui ont à leur actif des titres de participation et des immeubles de placement. Notons que la mesure de plafonnement s'applique aux titres de sociétés à prépondérance immobilière qui constituent pour l'entreprise des titres de participation. Il n'y a donc pas de différence de traitement pour les immeubles de placement que l'entreprise peut posséder soit directement, soit par l'intermédiaire d'une société dont l'actif est majoritairement composé d'immeubles, pour autant que les titres de cette société constituent des titres de participation.

► Définition des titres de participation: harmonisation fiscale

- 1-6** Une mesure complémentaire aligne la définition des titres de participation applicable aux entreprises relevant de la catégorie des BIC (CGI art. 39-1-5°, 18° al.) sur celle applicable aux sociétés soumises à l'IS (CGI art. 219-I a ter). Désormais, que les entreprises relèvent de l'IR dans la catégorie des BIC ou qu'elles soient soumises à l'IS, constituent des titres de participation au plan fiscal:
- les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable;

- les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice, les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères ou, lorsque leur prix de revient est au moins égal à 22,8 M€, les titres qui satisfont aux conditions ouvrant droit à ce régime, autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice, si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte des titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable.

En pratique, aucun changement ne devrait résulter de cette modification de la définition des titres de participation pour les entreprises relevant de l'IR dans la catégorie des BIC.

► Immeubles de placement définis par le CGI

1-7 Une définition des immeubles de placement est introduite dans le code général des impôts (CGI art. 39-1-5°, derniers alinéas). Constituent des immeubles de placement les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location à titre principal à des entreprises liées (CGI art. 39-12) affectant ces biens à leur propre exploitation.

La définition des immeubles de placement exclut les immeubles utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle de l'entreprise elle-même ou d'une société liée (voir § 1-33), c'est-à-dire d'une société dont elle détient directement ou indirectement la majorité du capital social (ou y exerce en fait le pouvoir de décision) ou d'une société sœur (ce qui est le cas quand deux sociétés sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même tierce entreprise).

Ne sont pas considérés comme des immeubles de placement les immeubles utilisés pour l'exercice de l'activité, à condition que cette utilisation soit faite à titre principal. Selon nos informations, seront considérés comme immeubles de placement les immeubles dont l'occupation par les entreprises liées est inférieure ou égale à 50 % de la superficie, cette condition d'occupation devant être appréciée en tenant compte des changements d'affectation intervenus au cours de l'exercice.

Détermination des provisions non déductibles

► Un calcul distinct pour les titres et pour les immeubles

1-8 Les dotations aux provisions comptabilisées au titre de l'exercice sur l'ensemble des titres de participation, d'une part, et sur l'ensemble des immeubles de placement, d'autre part, ne sont pas déductibles à hauteur du montant des plus-values latentes existant à la clôture du même exercice sur ces mêmes biens.

En pratique, à chaque clôture d'exercice, l'entreprise va devoir calculer le montant des provisions non admises en déduction :

- pour les titres de participation d'une part,
- et pour les immeubles de placement, d'autre part.

Pour effectuer ce calcul, elle doit déterminer le montant total des plus-values latentes existant à la clôture de l'exercice sur ses titres de participation ainsi qu'un second montant pour les plus-values latentes existant à la clôture de l'exercice sur ses immeubles de placement (pour les titres de participation détenus par les sociétés soumises à l'IS, voir également § 1-14).

► Calcul des plus-values latentes

- 1-9** Les plus-values latentes à prendre en compte sont définies comme la différence existant entre la valeur réelle des titres de participation ou des immeubles de placement à la clôture de l'exercice et leur prix de revient, corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition sur ces mêmes titres ou immeubles. Le montant ainsi obtenu doit ensuite être minoré du montant des provisions non admises en déduction au cours d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat. Notons que pour le calcul de la provision déductible, les plus-values latentes afférentes à des exercices antérieurs à 2005 seront prises en compte puisque la valeur réelle retenue pourra en pratique avoir dépassé le prix de revient des titres ou immeubles au cours d'un exercice antérieur à 2005.

Il ne s'agit donc pas de retenir la seule plus-value latente de l'exercice 2005 en retenant la différence entre la valeur réelle à la clôture de l'exercice 2005 et la valeur réelle à la clôture de l'exercice 2004.

1-10 Prix de revient corrigé

Le prix de revient à retenir est la valeur d'origine du bien inscrite à l'actif du bilan de l'entreprise (CGI, ann. III, art. 38 quinquies).

Toutefois, ce prix de revient doit être corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition, celles-ci résultant notamment de l'application du régime des fusions. Autrement dit, le prix de revient devra être minoré des plus-values ayant bénéficié d'un sursis d'imposition et à l'inverse, majoré des moins-values ayant également bénéficié d'un tel sursis.

1-11 Valeur réelle des titres de participation

La valeur réelle des titres de participation doit être appréciée différemment de celle prise en compte pour le calcul des provisions comptabilisées. En effet, le ministre a indiqué au cours des débats au Sénat que ses services ne remettraient pas en cause une valorisation des titres de participation d'après le cours de bourse moyen du dernier mois alors que cette possibilité de recours au seul cours de bourse est exclue pour la détermination du montant des provisions pour dépréciation des titres de participation. Cette impossibilité découle de la règle fiscale qui exige que soit justifiée une dépréciation réelle (CGI art. 39-1-5° ; voir *RF* 932, § 972). Toutefois, cette précision du ministre, qui devrait être reprise par l'administration dans le cadre de ses futurs commentaires, ne vaut que pour les titres de participation cotés. Pour les titres non cotés, leur évaluation se fera comme pour le calcul des provisions, à savoir qu'il faudra déterminer leur valeur économique d'après un ensemble de données telles que la valeur probable de réalisation, la rentabilité de l'entreprise, ses capitaux propres (voir *RF* 932, § 972)... En pratique, une telle évaluation des titres non cotés peut s'avérer assez difficile.

À noter, par ailleurs, que l'évaluation des titres devra s'effectuer, comme pour le calcul des provisions, par catégorie de titres de même nature (sont considérés comme titres de même nature les titres émis par une même entreprise et qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits).

1-12 Correction de la plus-value latente

Le montant de la plus-value latente obtenu doit être minoré des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents et non encore rapportées au résultat. Cette précision a pour objet d'éviter qu'une même plus-value latente soit utilisée plusieurs fois pour limiter la déduction des provisions.

Notons que, au titre du premier exercice d'application, aucun montant de provisions non admises en déduction ne viendra minorer le montant des plus-values latentes qui seront donc prises en compte intégralement (voir § 1-9).

I-13 Affectation des provisions non déductibles sur les titres de participation

La loi de finances introduit un principe d'affectation du montant des dotations aux provisions non admises en déduction à chaque titre de participation provisionné, au prorata des dotations aux provisions de l'exercice comptabilisées sur ce titre. Pour les immeubles de placement, il n'est en revanche pas prévu d'affectation du montant des provisions non admises en déduction à chaque immeuble de placement provisionné.

→ **EXEMPLE** *L'évaluation des titres de participation détenus par une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile aboutit à la constatation des provisions et plus-values latentes suivantes :*

- titre A : dépréciation 300
- titre B : dépréciation 200
- titre C : plus-value latente 200

La provision de 500 n'est pas déductible à hauteur de 200, montant de la plus-value latente. Cette provision non déductible est affectée comme suit :

- titre A $200 \times 300/500 = 120$
- titre B $200 \times 200/500 = 80$

Cette particularité pour les titres de participation peut notamment s'expliquer par le fait qu'une société peut détenir des titres de participation dans une société membre du même groupe fiscal. Dans ce cas, il faudra donc connaître le montant de provisions non admises en déduction au titre de l'exercice afférent à ces titres en particulier puisque les provisions et reprises de provisions sur titres de participation intra-groupe doivent faire l'objet de retraitements dans le résultat d'ensemble. Or, seul le montant des provisions afférentes à des titres intra-groupe admises en déduction doit être retraité, à l'exclusion du montant non admis en déduction.

Ce problème ne se pose pas pour les immeubles.

I-14 Sociétés soumises à l'IS : distinction des titres en fonction de leur catégorie

La limitation des provisions s'applique distinctement aux deux catégories de titres de participation :

- la première catégorie correspond aux titres de participation relevant du secteur d'imposition séparé des plus-values à long terme imposables au taux de 15 % pour les exercices ouverts en 2005, puis de 8 % pour les exercices ouverts en 2006, suivi de leur exonération à compter des exercices ouverts en 2007 (CGI art. 219-I a quinquies; voir RF 938, § 347) ;
- les titres de participation entrant dans la seconde catégorie sont ceux qui relèvent du régime de droit commun des plus-values à long terme, imposables au taux de 15 % à compter des exercices ouverts en 2005 (19 % auparavant). Entrent principalement dans cette seconde catégorie les titres de sociétés à prépondérance immobilière et les titres représentant moins de 5 % du capital de la société émettrice tout en respectant les autres conditions du régime des sociétés mères et d'une valeur d'au moins 22,8 M€.

EFFET LIMITÉ À COMPTER DE 2007

À noter qu'à compter de 2007, les reprises de provisions pour dépréciation de titres de participation (première catégorie définie au paragraphe 1-14) ne seront plus imposées, alors même que les provisions avaient été déduites antérieurement, et les moins-values nettes à long terme comme les provisions pour dépréciation afférentes à ces titres de participation ne seront plus déductibles.

À compter de cette même date, la limitation des provisions sera donc réservée, pour les sociétés soumises à l'IS, à la seconde catégorie de titres définis au paragraphe 1-14 et donc principalement aux titres de sociétés à prépondérance immobilière, dont les plus-values de cession demeureront imposables et les moins-values et provisions pour dépréciation déductibles.

Reprise de la provision**► Immeubles de placement**

1-15 Le montant total des dotations aux provisions non admises en déduction au titre de l'exercice viendra minorer le montant total des provisions pour dépréciation des immeubles de placement qui est rapporté au résultat des exercices ultérieurs.

Ainsi, la reprise d'une provision afférente à un immeuble de placement ne sera pas imposable à hauteur des provisions antérieurement non admises en déduction. Cette règle est classique: la reprise d'une provision non déduite n'est pas imposable (CGI art. 39-1-5°).

► Titres de participation

1-16 S'agissant des titres de participation, les dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'un exercice et affectées à un titre de participation viennent minorer le montant des provisions pour dépréciation sur ce titre rapporté au résultat des exercices ultérieurs. On retrouve donc au moment de la reprise des provisions le principe de l'affectation décrit au paragraphe 1-13. Ainsi, la reprise d'une provision sur une ligne de titres sera minorée et donc non imposable à hauteur du montant non admis en déduction au titre d'exercices antérieurs des provisions pour dépréciation afférente à cette même ligne de titres. L'entreprise ne pourra donc pas imputer les provisions non admises en déduction et afférentes aux titres X sur la reprise de la provision afférente à des titres Y.

À noter toutefois que le dispositif n'est pas si strict qu'il peut y paraître puisque les provisions non admises en déduction pourront venir en déduction des premières reprises de provisions. Ceci vaut aussi bien pour les immeubles de placement que les titres de participation avec toujours pour ces derniers le principe d'affectation. Autrement dit, une reprise de provisions sur des titres Y pourra être non imposable car viendront s'imputer les provisions non admises en déduction antérieurement sur ces mêmes titres alors même qu'il s'agit en réalité de la reprise d'une provision très ancienne sur les titres Y qui avait été déduite.

→ **EXEMPLE** Une provision sur les titres Y a été dotée en 2004 pour 100 € déductibles fiscalement. Une nouvelle provision sur les titres Y est dotée en 2005 pour 200 € mais seuls 125 € sont déductibles car il existe une plus-value latente de 75 € sur d'autres titres de participation.

En 2006, l'entreprise comptabilise une reprise de provisions sur les titres Y pour 100 €. Bien qu'il s'agisse de la reprise de la provision de 100 € déduite en 2004, elle sera minorée du montant de la provision non admise en déduction au titre de 2005, soit 75 €. Donc seuls 25 € seront imposables, l'entreprise devra opérer une déduction extra-comptable à hauteur de 75 €.

À noter enfin que s'agissant des reprises de provisions pour dépréciation de titres de participation, on retrouve au niveau de la reprise des provisions, pour les sociétés soumises à l'IS, la distinction entre deux catégories de titres de participation (voir § 1-14).

Ainsi, à compter de 2007, les reprises de provisions sur la première catégorie de titres de participation ne seront plus imposables. Par conséquent, du fait de cette sectorisation des titres, le montant de provisions non admises en déduction antérieurement sur la première catégorie de titres sera perdu car ce montant ne peut être imputé que sur les reprises de provisions afférentes à ces mêmes titres (reprises non imposables et donc imputation sans aucun effet sur le plan fiscal). Ce montant ne pourra pas être imputé sur les reprises de provisions pour dépréciation de titres relevant de la deuxième catégorie, notamment les titres de sociétés à prépondérance immobilière, dont les plus-values de cession seront toujours imposables à 15 % en 2007.

→ **EXEMPLE** Une entreprise détient des titres A, B, C dont les plus-values de cession continueront d'être imposables en 2007.

	Prix de revient	2005			2006			2007		
		Valeur réelle	Provision	Plus-value latente	Valeur réelle	Provision	Plus-value latente	Valeur réelle	Provision	Plus-value latente
Titre A	100	80	- 20	0	70	- 10	0	80	+ 10	0
Titre B	300	250	- 50	0	240	- 10	0	190	- 50	0
Titre C	150	250	0	+ 100	250	0	+ 100	200	0	+ 50
PV en sursis sur C				+ 20			+ 20			+ 20

Exercice 2005 Le montant de plus-value latente sur les titres C est de $250 - (150 - 20) = 120$

Puisqu'il existe une plus-value latente sur les titres de C de 120 supérieure au montant des provisions dotées au titre de l'exercice sur les autres titres, l'intégralité des dotations de l'exercice, soit 70, n'est pas déductible. Ce montant de provisions non admises en déduction doit être affecté aux titres A et B au prorata des dotations de l'exercice comptabilisées sur ces titres, soit 20 pour les titres A et 50 pour les titres B.

Exercice 2006 Le montant de provisions non admises en 2005 étant de 70, la plus-value latente à prendre en compte au titre de l'exercice 2006 est diminuée du montant des provisions non admises en déduction antérieurement soit $120 - 70 = 50$. La plus-value latente sur les titres de C étant supérieure au montant des provisions dotées au titre de l'exercice sur les autres titres, l'intégralité des dotations de l'exercice soit 20 n'est pas déductible. Ce montant de provisions non admises en déduction doit être affecté aux titres A et B au prorata des dotations de l'exercice comptabilisées sur ces titres, soit 10 pour les titres A et 10 pour les titres B.

Exercice 2007 La reprise de provisions de 10 sur les titres A n'est pas imposable puisqu'il existe un montant de 30 de provisions non admises en déduction sur les titres A (20 en 2005 et 10 en 2006).

La plus-value latente à retenir étant négative ($70 - 90$ de provisions non admises en déduction antérieurement + 10 ayant été reprises = - 10), l'intégralité des provisions soit 50 est déductible.

Obligations déclaratives

1-17 Un décret précisera notamment les obligations déclaratives des entreprises. Ces dernières devraient avant tout concerner le suivi du montant de provisions non admises en déduction antérieurement et non encore rapportées au résultat devant minorer le montant des plus-values latentes ainsi que le suivi du montant des provisions non admises en déduction venant s'imputer sur la reprise. Ce suivi sera bien entendu plus complexe pour les titres de participation en raison de l'affectation du montant de provisions non admises en déduction à chaque titre provisionné.

AMORTISSEMENTS

Limitation de l'amortissement des véhicules polluants

1-18 En principe, l'amortissement des voitures particulières n'est pas déductible pour la fraction de leur prix d'acquisition TTC qui excède 18 300 € si la première mise en circulation (date figurant sur la carte grise du véhicule) est intervenue depuis le 1^{er} novembre 1996 (CGI art. 39-4; doc. adm. 4 C 351; voir *RF* 932, § 676). Cette limite s'applique également dans la même proportion à la déduction des loyers de ces véhicules pris en crédit-bail ou en location pour une durée d'au moins trois mois (CGI art. 39-4; voir *RF* 932, § 177).

Lorsque ces voitures particulières ont un taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 g/km, la limite de 18 300 € est ramenée à 9 900 € (art. 17). Cette disposition s'applique aux véhicules acquis à compter du 1^{er} janvier 2006 et dont la date de première mise en circulation est intervenue après le 1^{er} juin 2004.

Prorogation pour un an des régimes d'amortissement exceptionnel

1-19 Certains investissements peuvent bénéficier d'un amortissement sur une période de douze mois s'ils ont été acquis ou achevés avant le 1^{er} janvier 2006. La date est reportée d'un an, soit fixée au 1^{er} janvier 2007 pour les investissements suivants (art. 111):

- les véhicules, accumulateurs ou matériels non polluants (CGI art. 39 AC à AF; voir *RF* 932, §§ 829 à 834);

- les matériels destinés à réduire le niveau acoustique d'installations (CGI art. 39 quinquièmes DA; voir *RF* 932, § 825);

- les installations de production destinées à l'épuration des eaux industrielles (CGI art. 39 quinquièmes E) et à la lutte contre les pollutions atmosphériques et les odeurs (CGI art. 39 quinquièmes F; voir *RF* 932, §§ 820 à 822);

- les constructions s'incorporant à des installations de production agricole destinées à satisfaire aux obligations relatives aux installations classées pour la protection de l'environnement (CGI art. 39 quinquièmes FC).

CRÉDITS D'IMPÔT

Renforcement du caractère incitatif du crédit d'impôt recherche

► Modification de la base de calcul

1-20 Le crédit d'impôt recherche est ouvert aux entreprises industrielles, commerciales et agricoles imposées selon un régime de bénéfice réel, qui effectuent des opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels (CGI art. 244 quater B; voir « La déclaration annuelle des résultats », *RF* 935, § 720).

Depuis le 1^{er} janvier 2004, il est égal à la somme de 5 % des dépenses de recherche exposées au cours de l'année (part en volume) et de 45 % de la variation des dépenses de l'année comparée à la moyenne des dépenses des deux années précédentes (part en accroissement) (CGI art. 244 quater B I a et b).

Pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2006, le taux de 5 % est porté à 10 % et celui de 45 % est abaissé à 40 % (art. 22-II et III; CGI art. 244 quater B I a et b nouveaux). Néanmoins, ces nouveaux taux s'appliquent aux dépenses exposées dès le 1^{er} janvier 2005 pour les entreprises du secteur textile-habille-ment-cuir.

► Relèvement du seuil du plafonnement

1-21 Pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2006, le plafond annuel du crédit d'impôt recherche est porté à 10 M€, au lieu de 8 M€ actuellement, pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes (CGI art. 244 quater B I a, 5^e al. nouveau; voir RF 935, § 720).

► Dépenses à retenir pour le calcul du crédit d'impôt 2005

1-22 Doublement des dépenses relatives aux titulaires d'un doctorat

À compter du 1^{er} janvier 2005, les dépenses de rémunération afférentes aux personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent sont retenues dans le calcul du crédit d'impôt pour le double de leur montant (100 % actuellement) pendant les douze premiers mois suivant le premier recrutement des personnes concernées, sous réserve que leur contrat de travail soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente. Par ailleurs, à compter de cette même date, les dépenses de fonctionnement concernant ces personnes sont également doublées (art. 22-II et III ; CGI art. 244 quater B II b et 3^o nouveaux).

1-23 Dépenses confiées à des organismes de recherche

En principe, pour le calcul du crédit d'impôt recherche, les dépenses confiées à des organismes de recherche publics ou à des universités ainsi qu'à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche sont retenues dans la limite globale de 2 M€.

Pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2005, cette limite est portée à 10 M€, lorsque des liens de dépendance au sens de l'article 39-12 du CGI (voir § 1-33) n'existent pas entre l'organisme qui réalise les dépenses et l'entreprise qui lui en confie la réalisation et qui, de ce fait, bénéficie du crédit d'impôt (art. 22-II et III ; CGI art. 244 quater B II d ter nouveau).

► Dépenses à retenir pour le calcul du crédit d'impôt 2006

1-24 Doublement des frais de défense des brevets

À compter du 1^{er} janvier 2006, les frais de défense des brevets exposés pour la réalisation d'opérations de recherche sont pris en compte dans la limite de 120 000 € au lieu de 60 000 €, auparavant (art. 22-II et III ; CGI art. 244 quater B II e bis nouveau).

1-25 Frais de défense des dessins des entreprises du secteur textile

À compter du 1^{er} janvier 2006, les entreprises du secteur textile-habillement-cuir peuvent retenir pour le calcul de leur crédit d'impôt recherche les frais de défense de dessins et modèles, dans la limite de 60 000 € par an (CGI art. 244 quater B II h 5^o nouveau; voir RF 935, §§ 774 à 780).

Actuellement, seuls les frais de dépôt des dessins et modèles sont pris en compte (voir RF 935, § 779).

► Accroissement du délai de remboursement immédiat de la créance

1-26 En principe, le crédit d'impôt est imputé sur l'IS ou l'IR dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle elle a accru ses dépenses de recherche. Néanmoins, lorsque son montant est supérieur au montant de l'impôt dû par la société, l'excédent constitue une créance sur le Trésor qui doit être remboursée. Depuis le 1^{er} janvier 2004, les entreprises nouvelles peuvent bénéficier du remboursement immédiat de cette créance l'année de leur création et les deux années suivantes, lorsqu'elles remplissent certaines conditions (voir RF 935, § 811).

Pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2005, les entreprises nouvelles peuvent obtenir la restitution immédiate de leur créance au cours des quatre années suivant leur création, contre deux actuellement (art. 22-I et III ; CGI art. 199 B I nouveau).

Modification du crédit d'impôt cinéma et audiovisuel

► Dépenses éligibles dès la demande d'agrément provisoire

1-27 Les entreprises de production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles qui localisent le tournage et la production de leurs œuvres sur le territoire français bénéficient d'un crédit d'impôt égal à 20 % des dépenses exposées à compter de la délivrance de l'agrément provisoire par le directeur général du Centre national de la cinématographie (CNC) (CGI art. 220 sexies-1 et 220 sexies III-3; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 1690).

Les dépenses exposées pour la production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles pour lesquelles la demande d'agrément provisoire est déposée à compter du 1^{er} janvier 2006 sont éligibles au crédit d'impôt dès la date de réception, par le directeur général du CNC, de la demande de délivrance d'agrément à titre provisoire et non plus à compter de la date de délivrance de l'agrément (art. 24-I-1°).

► Remise en cause en cas de non-délivrance de l'agrément provisoire

1-28 Pour les dépenses exposées pour la production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles pour lesquelles la demande d'agrément provisoire est déposée à compter du 1^{er} janvier 2006, la part du crédit d'impôt obtenu au titre des dépenses concernées doit être reversée en cas de non-délivrance de l'agrément provisoire dans les six mois qui suivent la réception de la demande par le directeur général du CNC (art. 24-I-2°).

On rappelle que le crédit d'impôt doit également être reversé lorsque les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles pour lesquelles l'entreprise a exposé des dépenses retenues pour son assiette n'ont pas reçu, dans un délai maximal de huit mois à compter de la délivrance du visa d'exploitation (œuvres cinématographiques) ou de la date d'achèvement définie par décret (œuvres audiovisuelles), l'agrément définitif du directeur du CNC attestant qu'elles sont réalisées en conformité avec la législation (CGI art. 220 F, 3^e al).

BÉNÉFICES AGRICOLES

Pérennisation de l'abattement de 50 % au profit des jeunes agriculteurs

1-29 Jusqu'à présent à caractère temporaire, l'abattement de 50 % applicable sur le bénéfice des jeunes agriculteurs est pérennisé (art. 3; CGI art. 73 B modifié; voir « L'entreprise agricole », RF 2005-3, § 491). Ainsi bénéficient de cet abattement les agriculteurs :

- soumis à un régime réel d'imposition;
- établis à compter du 1^{er} janvier 1993;
- bénéficiant de prêts à moyen terme spéciaux ou de la dotation aux jeunes agriculteurs.

En revanche, les agriculteurs qui souscrivent un contrat d'agriculture durable ne peuvent bénéficier de cet abattement que si ce contrat est conclu entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005. En conséquence, ceux qui souscrivent un tel contrat à compter du 1^{er} janvier 2006 perdent le bénéfice de la mesure.

Relèvement du seuil d'appréciation des revenus accessoires des agriculteurs

1-30 Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005, il a été décidé de porter de 30 000 € à 50 000 € le plafond en deçà duquel les recettes accessoires, relevant de la catégorie des BIC et de celle des BNC, peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice agricole (art. 4-I). Ainsi, les produits des activités accessoires relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et de celle des bénéfices non commerciaux réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, les recettes accessoires commerciales et non commerciales n'excèdent ni 30 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 50 000 € (CGI art. 75 modifié; voir RF 2005-3, § 25). Ces montants s'apprécient remboursements de frais inclus et taxes comprises. Cette mesure s'applique également aux sociétés civiles agricoles qui réalisent des opérations accessoires.

Cette disposition vise à favoriser la pluriactivité des exploitants agricoles en leur permettant de rattacher une partie du produit issu de leurs activités accessoires au bénéfice agricole imposable, et à prendre en compte l'évolution du coût des prestations et des travaux.

Cette mesure s'applique à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2005 et des années suivantes. Par conséquent, si les recettes accessoires réalisées en 2004 sont inférieures aux limites indiquées ci-dessus, l'exploitant peut déclarer, au titre des revenus de 2005, dans la catégorie des bénéfices agricoles l'intégralité de ses revenus professionnels, agricoles, et industriels et commerciaux ou non commerciaux.

→ **EXEMPLE 1** *En 2004, un agriculteur a dégagé :*

- 40 000 € TTC de recettes pour la réalisation de travaux forestiers et d'une activité de tourisme à la ferme (BIC) ;
- 150 000 € TTC de recettes pour son activité agricole.

Les recettes accessoires relevant de la catégorie des BIC sont, à la fois, inférieures :

- à 50 000 €,
- et à 30 % des recettes issues de l'activité agricole, soit 45 000 € ($150\,000 \times 30\%$).

En conséquence, l'intégralité des revenus professionnels de 2005 de cet exploitant est imposée dans la catégorie des bénéfices agricoles.

→ **EXEMPLE 2** *En 2004, un agriculteur a dégagé :*

- 40 000 € TTC de recettes pour la réalisation de travaux forestiers et d'une activité de tourisme à la ferme (BIC) ;
- 100 000 € TTC de recettes pour son activité agricole.

Les recettes accessoires relevant de la catégorie des BIC sont inférieures à 50 000 €, mais supérieures à 30 % des recettes issues de l'activité agricole, soit 30 000 € ($100\,000 \times 30\%$).

En conséquence, pour 2005, il doit déclarer les recettes issues des travaux forestiers et de l'activité de tourisme à la ferme en BIC et les recettes issues de l'activité agricole en BA.

PRÊTS ENTRE SOCIÉTÉS LIÉES ET SOUS-CAPITALISATION DES FILIALES

Une réforme attendue

1-31 Les règles actuelles (CGI art. 212 ; voir *RF* 932, § 446) ayant été qualifiées de discriminatoires par le Conseil d'État au regard des règles communautaires et de certaines conventions fiscales bilatérales (CE 30 décembre 2003, n°s 249047 et 233894), le dispositif français de lutte contre la sous-capitalisation sera modifié pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007 (voir § 1-33).

Par ailleurs, au titre de ces mêmes exercices, les groupes de sociétés pourront fixer au taux du marché la rémunération des sommes mises à la disposition d'entreprises liées, au lieu du taux limite de déduction prévu pour la rémunération des comptes courants d'associés (voir § 1-32).

Substitution du taux du marché au taux limite de déduction des comptes d'associés pour les sociétés liées

1-32 Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à la disposition d'une entreprise par une entreprise liée seront déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux limite de déduction des comptes courants d'associés (TMPv), ou s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise pourrait obtenir auprès d'établissements financiers (art. 113 ; CGI art. 212-I nouveau). Cette possibilité est réservée aux entreprises soumises à l'IS, si elles sont en mesure de démontrer que le taux de rémunération pratiqué sur les sommes mises à disposition par des sociétés liées est un taux de pleine concurrence, c'est-à-dire qu'il aurait été proposé dans une situation de prêt identique par un établissement financier indépendant.

L'expression « entreprises liées » renvoie ici aux dispositions de l'article 39-12 du CGI, qui répute placées dans une relation de dépendance deux entreprises (voir *RF* 932, § 392) :

- dont l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision,
- ou lorsque l'une et l'autre sont placées, dans les conditions mentionnées ci-dessus, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

L'appréciation des droits détenus par l'intermédiaire de filiales ou de sous-filiales s'opère en multipliant successivement, quel que soit le degré de filiation, les pourcentages détenus par chaque société mère.

Dans la mesure où la majorité de 50 % du capital n'est pas atteinte directement ou indirectement, le lien de dépendance peut encore résulter de la détention ou de l'acquisition du pouvoir de décision, lequel est réputé exister lorsqu'une entreprise détient directement ou indirectement, soit la gestion de droit ou de fait d'une autre entreprise, soit 50 % au moins des droits de vote.

Pour les entreprises qui souhaitent conserver le maximum de sécurité juridique, le maintien de la rémunération qu'elles versent dans la limite du taux des comptes d'associés constitue une garantie de ne pas voir leur taux d'intérêt remis en cause. Dans l'hypothèse, où l'entreprise verserait un taux d'intérêt excessif, les intérêts excédentaires seraient définitivement non déductibles. En effet, le dispositif de déductibilité différée prévu en matière de sous-capitalisation (voir § 1-33) ne s'applique que sur la quote-part des intérêts provenant d'un niveau de rémunération

normal appliqué à une assiette de sommes mises ou laissées à disposition par des sociétés liées dépassant cumulativement certains seuils.

Nouveau régime de sous-capitalisation

► Caractéristiques essentielles

1-33 Le nouveau dispositif, dont l'entrée en vigueur est prévue pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, substitue à la non-déductibilité définitive de l'actuel article 212 du CGI (voir *RF* 932, § 446) une déductibilité différée, pour la fraction d'intérêts qui rémunère une assiette réputée excessive.

Il comprend (art. 113) :

- un régime de droit commun axé sur trois critères légaux dont la satisfaction cumulative caractérise la sous-capitalisation et entraîne en principe, sous réserve d'un enjeu minimum de 150 000 €, la mise en œuvre du report de déductibilité des intérêts ;
- des correctifs propres à l'intégration fiscale destinés à tenir compte du principe de neutralisation des opérations internes au groupe, de façon à concentrer l'impact du report de la déductibilité sur les seuls intérêts servis par les sociétés membres du groupe à des entreprises liées non intégrées.

Notons que :

- la libération intégrale du capital demeure une condition sous-jacente à la déductibilité des intérêts (CGI art. 39-1-3° applicable à l'ensemble des entreprises soumises aux règles des BIC et de l'IS) ;
- les sociétés et groupements relevant du régime des sociétés de personnes, ayant pour associé une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, devraient être inclus dans le champ d'application du nouveau dispositif pour la détermination de la fraction de bénéfice imposable revenant à cet associé.

En pratique, les entreprises existantes au 1^{er} janvier 2007 qui se trouveraient durablement en situation de sous-capitalisation devraient s'efforcer de revoir leurs modalités de financement, pour éviter de subir leur première décote à l'ouverture de leur exercice 2009 (voir § 1-43).

► Pour les groupes, un champ d'application élargi

1-34 Comparativement au régime actuel, le nouveau régime :

- exclut les personnes physiques (voir encadré) ;
- inclut un périmètre plus large d'entreprises préteuses, puisqu'il englobe celles qui, bien que n'ayant pas de participation directe entre elles, sont détenues directement ou via une chaîne de filiales intermédiaires par une même troisième entreprise.

Certaines opérations, activités, ou structures, sont par ailleurs expressément exclues du nouveau dispositif, à savoir :

- les établissements de crédit au sens de l'article L. 511-9 du code monétaire et financier, pour l'ensemble de leurs opérations ;

UN RÉGIME PLUS FAVORABLE POUR LES PERSONNES PHYSIQUES

Les personnes physiques associées ou actionnaires majoritaires de sociétés soumises à l'IS ou possédant en droit ou en fait la direction de telles entreprises ne sont pas visées par le nouveau régime. Pour les intérêts versés à ces personnes, la déduction des intérêts se limitera au respect de deux conditions : le capital de la société doit être entièrement libéré et le taux de rémunération des avances ne doit pas excéder le TMPv (voir *RF* 932, §§ 437 et 438). Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, la limitation de la déduction en fonction du montant des avances consenties par ces personnes physiques est supprimée.

- les financements en vue de la réalisation d'opérations de crédit-bail portant sur des biens d'équipement, du matériel ou de l'outillage, ou enfin des biens immobiliers à usage professionnel (c. mon. et fin. art. L 313-7, 1 et 2);
- des opérations de financement réalisées dans le cadre d'une convention de gestion centralisée de la trésorerie d'un groupe par l'entreprise chargée de cette gestion centralisée.

L'administration devrait par ailleurs maintenir sa doctrine permettant d'écarter les dispositions de l'actuel article 212 du CGI pour les intérêts versés sur les sommes avancées à l'entreprise dans le cadre des modalités de règlement d'opérations purement ou essentiellement commerciales dans lesquelles les associés interviennent à titre de clients ou de fournisseurs ordinaires de l'entreprise (doc. adm. 4 C 55-9).

► Mise en œuvre de trois ratios pour définir la sous-capitalisation

1-35 Les trois ratios prévus (voir §§ 1-36, 1-37 et 1-38) doivent être cumulativement satisfaits pour qu'une entreprise soit considérée comme sous-capitalisée.

1-36 Évaluation du montant des capitaux propres par rapport aux sommes prêtées par des sociétés liées

À la différence de l'actuel dispositif, ce n'est plus le capital social qui sert de référence mais les capitaux propres. Ces capitaux propres peuvent être retenus, au choix de l'entreprise, au début ou à la fin de l'exercice (selon le résultat de celui-ci). Par ailleurs, le niveau des sommes mises ou laissées à disposition de la société par des sociétés liées n'est pas apprécié à une date donnée, mais obtenu en effectuant la moyenne sur l'exercice des sommes ainsi prêtées.

Si le rapport entre 1,5 fois les capitaux propres et cette moyenne des sommes mises ou laissées à la disposition de la société par des entreprises liées est inférieur à 1, la société bénéficiaire de ces sommes remplit le 1^{er} critère de sous-capitalisation.

1-37 Évaluation du montant des intérêts versés à des sociétés liées par rapport au résultat courant avant impôts retraits

Le résultat courant avant impôts, pris pour base de ce deuxième ratio, est celui utilisé en comptabilité dans le cadre des soldes intermédiaires de gestion. Ce résultat est majoré des dotations aux amortissements de l'exercice, de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat, et enfin des intérêts versés sur les sommes laissées ou mises à disposition par des entreprises liées.

Si le montant des intérêts versés sur les sommes prêtées par des entreprises liées est supérieur à 25 % de ce résultat courant avant impôts retraits, le deuxième critère de sous-capitalisation est rempli.

1-38 Évaluation du montant des intérêts versés à des sociétés liées par rapport aux intérêts reçus d'autres sociétés liées

Ce troisième ratio vise à exclure de la sous-capitalisation les entreprises qui, bien que n'agissant pas dans le cadre d'une convention de trésorerie, reçoivent des sommes de sociétés liées qu'elles remettent intégralement à la disposition d'autres sociétés liées.

Dans ces conditions, le troisième critère n'est satisfait par l'entreprise que si le montant des intérêts versés sur les sommes prêtées par des sociétés liées est supérieur aux intérêts reçus sur les sommes mises à disposition auprès d'autres sociétés liées.

→ EXEMPLE

Hypothèses. Les relations financières entre quatre sociétés L, M et ses deux filiales détenues à 100 % F1 et F2, toutes soumises à l'IS, au cours de l'exercice N, qui coïncide pour toutes avec l'année civile, ont été les suivantes (en M€) :

- entre le 1^{er} janvier et le 30 mars M a prêté à F1 une somme de 400, portée à 600 sur le reste de l'exercice (taux d'intérêt 2,8 %),
- sur l'ensemble de l'exercice les sociétés F2 et L ont respectivement prêté à la société M des sommes de 300 et de 500 (rémunérées à 2,7 %).

Le montant des capitaux propres (le plus élevé entre le début et la fin de l'exercice), les résultats courants avant impôts et les dotations aux amortissements de l'exercice (absence de crédit-bail) de chacune des sociétés M, F1 et F2 s'élèvent respectivement aux sommes suivantes.

	Capitaux propres*	Résultats courants avant impôts	Dotations aux amortissements
M	150	10	5
F1	60	- 140	155
F2	-	7,5	3

* Montant le + élevé entre celui du 1/01 et celui du 31/12.

Détermination des situations de sous-capitalisation• Calcul du 1^{er} ratio

	Pour F1	Pour M
Moyenne des sommes mises à disposition par des sociétés liées	Sommes prêtées par M ($400 \times 3/12$ [du 01/01 au 31/3]) + ($600 \times 9/12$ [du 01/04 au 31/12]) = 550	Sommes prêtées par L et F2 300 + 500
Rapport entre 1,5 fois les capitaux propres de la société emprunteuse et la moyenne des sommes mises à sa disposition	$(60 \times 1,5) / 550 = 0,1636 < 1$	$(150 \times 1,5) / (300 + 500) = 0,2813 < 1$
Diagnostic	Le premier critère rempli pour F1	Le premier critère rempli pour M

• Calcul du 2^e ratio

	Pour F1	Pour M
Montant des intérêts versés à des sociétés liées	Intérêts versés à M. ($400 \times 3/12$) $\times$ 2,8 % + ($600 \times 9/12$) $\times$ 2,8 % = $550 \times 2,8\%$ = 15,4	Intérêts versés à L et F2 (300 + 500) $\times$ 2,7 % = 21,6
25 % du résultat courant avant impôt retraité	25 % $\times$ (- 140 + 155 + 15,4) = 7,6	25 % $\times$ (10 + 5 + 21,6) = 9,15
Diagnostic	Montant des intérêts versés à des sociétés liées > à 25 % du résultat courant avant impôt retraité : le second ratio est rempli pour F1.	Montant des intérêts versés à des sociétés liées > à 25 % du résultat courant avant impôt retraité : le second ratio est rempli pour M.

• Calcul du 3^e ratio

Pour F1. Montant des intérêts reçus de sociétés liées : néant, donc le troisième ratio est rempli.

Pour M. Montant des intérêts reçus de sociétés liées (F1) : 15,4.

Comme le montant des intérêts versés à des sociétés liées (21,6) est > au montant des intérêts reçus de sociétés liées, le 3^e ratio est également rempli pour M.

► Démonstration d'un endettement du groupe égal ou supérieur

1-39 Le groupe auquel il est fait référence est l'ensemble des entreprises placées dans une situation de contrôle au sens de l'article L. 233-16-II du code de commerce. Est donc concerné l'ensemble des entreprises dépendantes entre elles en raison de

liens de contrôle exclusif au sens des comptes consolidés (voir RF 930, § 971). En cas de détention indirecte d'une entreprise par une société ou personne morale, l'appréciation des droits de vote possédés par cette dernière s'opère en additionnant les pourcentages de droit de vote détenus par chaque entreprise du groupe.

Le ratio d'endettement de l'entreprise sous-capitalisée au regard des critères légaux est déterminé, pour l'application de la preuve contraire, en comparant le montant total de ses dettes et celui de ses capitaux propres.

Ce quotient d'endettement de l'entreprise est comparé avec un rapport similaire (avec toutefois certains correctifs) calculé au niveau du groupe défini ci-dessus à partir des données agrégées du dernier exercice clos de chacun de ses membres. Si le rapport obtenu au niveau de l'entreprise est égal ou moins élevé que celui calculé au niveau du groupe, l'entreprise échappe au dispositif de sous-capitalisation; dans le cas contraire elle est maintenue dans ce dispositif.

Les correctifs sont liés à la neutralisation des effets de certains éléments internes au groupe, à savoir l'exclusion:

- au numérateur du rapport des dettes intragroupe,
- et au niveau des capitaux propres, du coût d'acquisition des titres des entreprises contrôlées et des opérations réciproques réalisées entre les entreprises appartenant au groupe.

► À partir de 150 000 €, la déduction des intérêts est différée

1-40 Montant des intérêts différés

Si la présomption ne peut être renversée (voir § 1-39), l'excédent du montant des intérêts versés sur l'exercice à des sociétés liées sur le montant d'intérêts immédiatement déductibles le plus favorable (voir § 1-41) est reporté sur les exercices ultérieurs, à condition toutefois que cet excédent atteigne au minimum 150 000 €. Si l'excédent n'atteint pas 150 000 €, et bien que l'entreprise soit réputée sous-capitalisée au regard des critères légaux, l'enjeu fiscal n'est pas jugé suffisamment significatif et les intérêts qui auraient dû être différés sont immédiatement déduits.

1-41 Montant des intérêts immédiatement déductibles

Il convient de comparer la situation donnée par les trois ratios. Le ratio le plus élevé, qui procure à l'entreprise le montant d'intérêts le plus important est retenu. Son application donne le montant des intérêts immédiatement déductibles.

La quote-part d'intérêts qui sera en principe différée résulte de la différence entre le montant total des intérêts versés par l'entreprise à des entreprises liées et le montant des intérêts immédiatement déductibles.

1) *Application du 1^{er} ratio.* Le montant déductible est obtenu en multipliant le montant des intérêts versés, au titre de l'exercice, à des entreprises liées par le rapport (par nature inférieur à 1 puisque l'entreprise est sous capitalisée; voir § 1-36) entre 1,5 fois le montant des capitaux propres et le montant moyen sur l'exercice des sommes mises ou laissées à disposition par des entreprises liées.

2) *Application du 2^e ratio.* Le montant déductible correspond au montant de la limite de 25 % du résultat courant avant impôts retraité des dotations aux amortissements, de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien, et enfin desdits intérêts versés durant l'exercice à des entreprises liées.

3) *Application du 3^e ratio.* Le montant déductible est égal au montant des intérêts reçus par l'entreprise sur les sommes mises à disposition auprès d'autres entreprises liées.

→ **EXEMPLE** (reprise des données de l'exemple précédent)

M. et F1 satisfaisant toutes deux cumulativement les trois critères légaux, les deux sociétés sont réputées sous-capitalisées. Il convient donc de calculer le montant des intérêts dont la déduction est différée (on supposera la preuve contraire non rapportée).

Le seuil de déclenchement du dispositif de 0,15 M€ ne s'applique pas.

	Pour F1	Pour M
Application du 1 ^{er} ratio : montant des intérêts versés à des sociétés liées sur l'exercice – x résultat du rapport entre 1,5 fois les capitaux propres de M et la moyenne des sommes mises à sa disposition par des entreprises liées	$15,4 \times 0,1636 = 2,52$	$21,6 \times 0,2813 = 6,08$
Application du 2 ^e ratio : 25 % du résultat courant avant impôt retraité	7,6	9,15
Application du 3 ^e ratio : intérêts reçus	0	15,4
Montant d'intérêts immédiatement déductible (ratio le plus favorable)	2 ^e ratio	3 ^e ratio
Fraction d'intérêts à reporter sur les exercices ultérieurs	$15,4 - 7,6 = 7,8$	$21,6 - 15,4 = 6,2$

1-42 Entreprises exerçant certaines activités placées hors du champ de la sous-capitalisation

Dans le cas où coexistent des activités ou opérations soumises au futur article 212 du CGI et d'autres qui y échappent, l'entreprise doit, dans la prise en compte du montant des intérêts versés à des entreprises liées, ainsi que pour le calcul des différents ratios, et pour la détermination de la quote-part d'intérêts dont la déductibilité immédiate reste admise sur l'exercice, ne pas tenir compte :

- de la fraction des sommes mises à disposition de l'entreprise, par des entreprises liées, qui a servi à financer l'activité ou l'opération placée hors du champ de la sous-capitalisation,
- des intérêts versés à des entreprises liées rémunérant la fraction de ces sommes réinvesties dans l'activité ou l'opération placée hors du champ de la sous-capitalisation,
- et des intérêts reçus par l'entreprise d'entreprises liées qui rémunèrent l'activité ou l'opération placée hors du champ de la sous-capitalisation.

Les établissements de crédit (c. mon. et fin. art. L 511-9) ne sont pas concernés par ces retraitements, dès lors que leur statut juridique les exclut en totalité du dispositif.

► **Conditions d'imputation sur les exercices ultérieurs et décote**

1-43 La quote-part des intérêts différés au titre d'un exercice peut s'imputer sur l'assiette imposable de l'exercice suivant :

- à la condition qu'au regard du deuxième ratio légal, calculé avec les données de cet exercice suivant, l'entreprise ne soit pas considérée comme sous-capitalisée,
- et dans la limite de la différence, au titre de cet exercice suivant, entre ce deuxième ratio et les intérêts alors versés à des sociétés liées.

Si l'entreprise n'est pas en mesure, à la clôture de cet exercice, d'imputer l'intégralité des intérêts différés créés au titre de l'exercice précédent, le solde non imputé subira, à l'ouverture de chaque exercice ultérieur, une perte définitive de déductibilité sous la forme d'une décote de 5 %, appliquée sur le solde des intérêts différés non encore imputés.

Ce mécanisme conduit à autoriser l'imputation sur l'exercice N + 1 des intérêts différés au titre de N, avant d'appliquer la décote sur leur solde début N + 2, puis N + 3... Si au titre de N + 1 de nouveaux intérêts différés sont créés, le montant de la décote N + 2 ne sera pas modifié, l'effet de la décote sur les intérêts différés en N + 1 n'intervenant qu'en N + 3.

→ **EXEMPLE** (suite de l'exemple précédent)

Au titre de $N + 1$, le deuxième ratio légal calculé au titre de la société F1 donne une limite de 11,5 pour un montant d'intérêts versés sur l'exercice à des entreprises liées de 9,8. Le montant d'intérêts différés sur N susceptible d'être imputé sur $N + 1$ s'élève dès lors à: $11,5 - 9,8 = 1,7$.

Le stock d'intérêts différés au titre de N qui n'a pu être imputé sur $N + 1$, soit $7,8 - 1,7 = 6,1$ subira une perte de déductibilité définitive à l'ouverture de l'exercice $N + 2$ égale à: $6,1 \times 5 \% = 0,305$.

En cas de fusion ou d'opération assimilée, le stock d'intérêts différés peut être transféré sur agrément à la société bénéficiaire des apports (selon le mécanisme prévu pour les déficits, et dans les mêmes conditions).

Pour écarter toute mise en jeu de la retenue à la source (CGI art. 119 bis-2) sur la fraction d'intérêts qui, différée en application du droit commun, pourrait être considérée comme perçue par une personne n'ayant pas son siège fiscal en France, cette fraction d'intérêts différés est réputée non distribuée.

Retraitements propres au régime d'intégration fiscale

1-44 À l'instar des retraitements qui peuvent être pratiqués au titre des cessions intra-groupe ou des abandons de créances, des retraitements visent à redéfinir les conséquences de la sous-capitalisation en tenant compte du fait qu'au regard de l'impôt sur les sociétés, le groupe fiscal constitue une personnalité fiscale unique (art. 113 ; CGI art. 223 B modifié).

► Intérêts différés au niveau de chaque société membre transmis à la société mère

1-45 En régime de groupe, et pour les intérêts différés créés durant la période d'intégration, la faculté de report prévu au niveau individuel est écartée, afin d'éviter une double déduction. Seuls demeurent imputables au niveau de la société membre du groupe, parce qu'ils ne peuvent être transmis à la société intégrante, les intérêts différés que cette société membre auraient pu créer avant son entrée dans le groupe fiscal.

► Limite propre au résultat d'ensemble

1-46 La limite appliquée au niveau du résultat d'ensemble vise à comparer le niveau des intérêts qui sortent de l'intégration au profit d'entreprises liées, à un résultat courant avant impôts retraité, déterminé cette fois par agrégation de l'ensemble des données propres à chaque société membre du groupe fiscal. Si le niveau des intérêts qui sortent de l'intégration au profit d'entreprises liées est supérieur à 25 % du résultat courant avant impôts du groupe fiscal, l'excédent demeure différé. Au contraire, la quote-part des intérêts différés en application du droit commun qui dépasserait cet excédent est reconvertie en intérêts immédiatement déductibles. Dans ces conditions, si toutes les sociétés liées qui versent et reçoivent des intérêts appartiennent au même groupe fiscal, le retraitement au niveau du groupe conduit à une déduction immédiate et intégrale des intérêts différés en application du droit commun.

1-47 1^{er} élément de comparaison: intérêts versés à des sociétés liées non membres du groupe fiscal

À ce premier terme est ajouté le montant des intérêts différés, créés avant l'intégration, que les sociétés membres ont pu imputer sur leur résultat propre. Cet ajout technique résulte du fait que le calcul du résultat courant retraité du groupe fiscal n'est pas réduit de la fraction du résultat retraité de ceux de ses membres qui s'en sont servis pour imputer des intérêts différés créés sur une période antérieure à leur entrée dans l'intégration.

1-48 2° élément de comparaison: résultat courant avant impôts retraits**« du groupe fiscal »**

Ces modalités de détermination sont identiques à celles utilisées en droit commun (voir § 1-37), à l'exception des correctifs suivants;

- les dividendes perçus d'autres sociétés du groupe viennent minorer le résultat courant avant impôts du groupe fiscal,
- ce sont les intérêts versés à des entreprises liées situées hors de l'intégration qui viennent majorer le résultat courant avant impôts du groupe fiscal.

1-49 Exploitation du résultat tiré de cette comparaison

Les intérêts différés au titre de l'exercice en application du droit commun redeviennent immédiatement déductibles, sauf pour la fraction de ces intérêts destinés à des entreprises liées situées hors de l'intégration qui excède 25 % du résultat courant avant impôts retraits du groupe fiscal.

► Imputation des intérêts sur les exercices suivants au niveau du groupe

1-50 Le mécanisme est identique à celui prévu en régime de droit commun, la limite d'imputation étant toutefois calculée par différence entre 25 % du résultat courant avant impôts retraits du groupe fiscal au titre de l'exercice suivant et les intérêts versés au titre de cet exercice suivant à des entreprises liées non intégrées.

De même, la décote s'applique selon les mêmes modalités que celles indiquées ci-dessus (voir § 1-43).

Les intérêts différés par une société au titre d'une période antérieure à son entrée dans l'intégration ne bénéficient pas de la limitation d'imputation calculée au niveau du groupe, mais peuvent seulement s'imputer au niveau de la société membre qui les a créés dans les conditions et limites de droit commun.

→ EXEMPLE

Hypothèses Les données des exemples précédents sont reprises. Toutefois, les modalités d'imputation au niveau individuel des intérêts différés sur les exercices ultérieurs ne sont pas conservées pour la suite de l'exemple, car il s'agit maintenant d'intérêts différés en période d'intégration.

Les sociétés M, F1 et F2 sont membres du même groupe fiscal (à la différence de la société L dont la participation dans M étant < à 95 % ne lui permet pas une telle option). Au titre de l'exercice N, la société F2 a versé à M des dividendes pour 4. Par ailleurs, la société F2 a pu solder son stock d'intérêts différés constitués avant son entrée dans l'intégration qui s'élevait à l'ouverture de l'exercice N, et après décote, à 2.

Solution

- Montant des intérêts différés, au titre de l'exercice, par les sociétés membres du groupe (pour mémoire) = 7,8 (pour F1) + 6,2 (pour M) = 14.
 - Somme des intérêts versés au titre de l'exercice à des entreprises liées non membres du groupe fiscal et des intérêts différés par certains membres avant leur entrée dans l'intégration et imputés sur l'exercice: 500 (pour mémoire somme prêtée par L à M) $\times$ 2,7 % + 2 = 15,5
 - Résultat courant avant impôts retraits du groupe fiscal
(- 140 + 155 [pour F1]) + (10 + 5 + 15,5 [pour M]) + (7,5 + 3) = 56
 - Quote-part d'intérêts différés (régime de droit commun) qui demeure différée en application du ratio propre au groupe fiscal = 15,5 - (56 $\times$ 25 %) = 1,5
- Au titre de l'exercice N, le montant d'intérêts différés par application du droit commun dont le report de déductibilité est écarté, via le retraitement au niveau du groupe, s'élève à: 14,7 - 1,5 = 13,2

Pour l'imputation des intérêts sur N + 1, on se reportera au mécanisme de droit commun sous réserve des modalités spécifiques de calcul du résultat courant avant

impôts retraits du groupe fiscal et de la prise en compte des seuls intérêts versés à des sociétés liées situées hors de l'intégration.

► Situations particulières

1-51 En cas de cessation du groupe fiscal, les intérêts différés non encore imputés au niveau du résultat d'ensemble sont transférés à l'ancienne société tête de groupe qui pourra les imputer dans les conditions du droit commun.

En cas de fusion ou d'opération assimilée concernant la société mère du groupe, le transfert s'effectue au profit de la société bénéficiaire des apports sous les mêmes limites qu'en droit commun, la faculté d'imputation ultérieure du stock d'intérêts différés du groupe dissous suit alors les modalités de droit commun.

AMÉNAGEMENT DU RÉGIME D'INTÉGRATION FISCALE

Limitation du montant neutralisé des abandons de créances intragroupe

► Rappel

1-52 Les abandons de créances consentis entre des sociétés appartenant à un même groupe fiscal ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe de l'exercice au titre duquel ils sont consentis (CGI art. 223 B, 6^e al.). Cette neutralisation s'effectue au niveau du résultat d'ensemble, sans limitation de montant et sans distinguer selon la nature ou l'origine de la créance.

► Neutralisation limitée à la valeur de la créance

1-53 Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, la neutralisation de l'abandon de créance consenti entre deux sociétés membres d'un même groupe est limitée à la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui abandonne la créance (art. 112).

Cette nouvelle disposition permet de supprimer les effets de certains montages. Il s'agit en particulier des cas où une société extérieure au groupe acquiert, pour un prix inférieur à sa valeur nominale, une créance sur une société membre d'un groupe. La société qui détenait initialement la créance constate, au moment de la cession de celle-ci, une perte fiscale égale à la différence entre la valeur nominale et la valeur de cession. Lorsque, par la suite, la nouvelle société créancière intègre le groupe fiscal auquel appartient la société débitrice et qu'elle lui abandonne la créance, le gain comptable constaté par cette dernière est intégralement neutralisé. L'ancien dispositif aboutit donc à une dissymétrie entre la neutralisation de ce gain et la perte déduite par la société cessionnaire. Il n'y a en effet pas de contrepartie fiscale entre, d'une part, cette perte constatée chez la créancière initiale et, d'autre part, le gain constaté au moment de l'abandon intragroupe de la créance.

→ **EXEMPLE** Une société A consent un prêt de 200 à une société B membre d'un groupe fiscal dont A ne fait pas partie. A cède à C, également extérieure au groupe, la créance qu'elle détient sur B, mais pour un prix très inférieur : 50. Par la suite, la nouvelle créancière (C) devient membre du groupe fiscal auquel appartient déjà sa débitrice, la société B, et lui abandonne la créance de 50.

• Règles applicables jusqu'en 2005

- Au moment de la cession de sa créance, A, extérieure au groupe, constate une perte fiscale de 150 (200 – 50)
- Au titre de l'exercice où l'abandon de créance est consenti : l'abandon de créance est constaté au niveau du résultat individuel de la nouvelle société créancière (C) par l'annulation de la créance (– 50). La société débitrice (B), qui avait une dette de 200, annule cette dette (– 200).
- Au niveau du résultat d'ensemble : l'annulation de la créance chez C est neutralisée (+ 50). De même, l'annulation de la dette par la société C est neutralisée (– 200). La neutralisation (200) est supérieure à la valeur d'inscription de la créance de la société B qui a consenti l'abandon (50). Cette différence de 150 minore le résultat d'ensemble.
- Au final, ces opérations successives entraînent une perte au niveau de A (– 150) et le gain comptable constaté chez la société débitrice (200) est entièrement neutralisé.

• Règles applicables pour les exercices ouverts à compter de 2006

La nouvelle dispositif rétablit l'équilibre entre la perte constatée d'un côté et le gain dégagé de l'autre :

- la société A constate toujours une perte fiscale de 150 au moment de la cession de la créance ;
- au moment de l'abandon de la créance par C à B : l'annulation de la créance chez B (– 50) est neutralisée au niveau du résultat d'ensemble (+ 50). L'annulation de la dette par B (+ 200) n'est plus neutralisée en totalité mais est désormais limitée à la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société C, soit – 50. D'où, au niveau du résultat d'ensemble, un gain imposable de 150 qui correspond à la perte constatée par la société A.

Simplification des retraitements liés aux dividendes intragroupe

1-54 Le résultat d'ensemble du groupe doit être diminué de la quote-part de frais et charges de 5 % qui se rapporte à des dividendes reçus d'une autre société membre du groupe et pour lesquels le régime des sociétés mères est appliqué (CGI art. 223 B, 2^e al.) En cas de sortie du groupe de la société distributrice ou bénéficiaire ou de cessation du régime de groupe, la quote-part de frais et charges afférente à des dividendes qui se rapportent à des résultats réalisés avant l'entrée dans le groupe de la société distributrice est à réintégrer au niveau du résultat d'ensemble (CGI art. 223 R).

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, deux mesures simplifient les retraitements liés aux dividendes intragroupe (art. 112) :

- la sortie du groupe n'entraîne plus la réintégration de la quote-part de frais et charges relative à des dividendes provenant de résultats antérieurs à l'entrée dans le groupe de la société distributrice (cette mesure de simplification supprime l'obligation pour les groupes de suivre les neutralisations effectuées et l'origine des distributions intragroupe) ;
- corrélativement la neutralisation de la quote-part de frais et charges relative à des dividendes versés au cours du premier exercice est supprimée (suppression de la déduction, au niveau du résultat d'ensemble, de la quote-part de frais et charges afférente aux distributions versés la première année d'appartenance). Les dividendes versés par la société distributrice au cours de son premier exercice d'appartenance au groupe sont en effet afférents à des résultats antérieurs. La quote-part ne sera donc plus déduite la première année et ne sera plus réintégrée au moment de la sortie du groupe. L'imposition de cette quote-part est donc définitive.

Il convient de noter qu'à compter de la deuxième année d'appartenance au groupe, les quotes-parts, sont toujours neutralisées, sans être réintégrées l'année de la sortie. Ainsi, ces neutralisations sont définitives car elles sont censées ne plus porter sur des résultats antérieurs à l'entrée dans le groupe. Cela étant, certaines distributions versées à partir de la deuxième année peuvent être encore afférentes à des résultats réalisés avant l'entrée de la société versante dans le groupe. Dans un tel cas, la quote-part de frais et charges continuera d'être neutralisée et aucune réintégration ne devra être effectuée par la suite.

→ **EXEMPLE** Une société A intègre en N le groupe fiscal composé des sociétés M, F1 et F2. Au titre du premier exercice d'appartenance au groupe, A distribue à M des dividendes. Au titre des exercices N + 1, N + 2 et N + 3, elle distribue également des dividendes à M. En N + 4, la société A sort du groupe. Le régime des sociétés mères est applicable. Au niveau du résultat individuel de M, une quote-part de frais et charges de 5 % est imposable au titre de chacun des exercices au cours duquel elle a perçu des dividendes. Au niveau du groupe, les dividendes versés en N sont réputés provenir des résultats antérieurs à l'entrée de la société distributrice dans le groupe. La quote-part de 5 % n'est pas neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe. À compter du deuxième exercice d'appartenance de cette société au groupe, la quote-part de frais et charges est neutralisée au niveau du groupe. En N + 4, la sortie de la société distributrice n'entraîne plus la réintégration, au niveau du résultat d'ensemble, des quotes-parts de frais et charges qui ont été neutralisées et qui sont afférentes à des résultats antérieurs à l'entrée dans le groupe de la société distributrice.

Neutralisation de certains effets de la fusion intragroupe d'une filiale

► Contexte

1-55 Lorsqu'une société filiale d'un groupe fait l'objet d'une fusion, elle est réputée ne plus appartenir au groupe à compter du premier jour de l'exercice au cours duquel est intervenue la fusion. Peu importe que la société qui l'a absorbée appartienne ou non au même groupe fiscal.

Cette sortie entraîne de nombreuses conséquences au niveau du résultat d'ensemble du groupe. Ainsi, toutes les neutralisations opérées au niveau du résultat d'ensemble doivent être « déneutralisées », c'est-à-dire annulées.

En effet, les plus ou moins-values précédemment neutralisées sont comprises dans le résultat ou la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient la sortie de l'une des deux sociétés ayant participé à l'opération de cession (CGI art. 223 R). De même, la sortie de la société qui a consenti un abandon de créance ou versé une subvention, ou de celle qui en a bénéficié, entraîne la reprise de la totalité des subventions indirectes portant sur un bien immobilisé et la reprise des autres subventions directes ou indirectes et des abandons de créances qui ont été consentis ou versés au titre de l'un des cinq exercices précédant celui de la sortie.

Pour autant, lorsque la fusion intervient entre sociétés d'un même groupe, la situation reste inchangée pour le groupe au plan économique car la société absorbante reprend l'ensemble des droits et obligations de l'absorbée.

L'article 112 de la loi de finances pour 2006 prévoit donc la neutralisation, au niveau du groupe, de certains effets de la fusion intragroupe d'une société filiale. Les neutralisations précédemment effectuées ne sont plus « déneutralisées » au moment de la sortie de la filiale, du fait de son absorption, mais le seront lorsque l'absorbante sortira à son tour du groupe.

Cette disposition conduit à distinguer la sortie juridique de la filiale de la sortie économique. Lorsque la fusion est intragroupe, il y a sortie juridique de la filiale, mais il n'y a pas sortie économique. Cette sortie économique sera constatée lorsque l'absorbante, qui reprend les droits et obligations de l'absorbée, sortira du groupe.

► Nouvelles dispositions

1-56 Les nouvelles dispositions maintiennent la neutralisation (voir § 1-57) :

- des plus ou moins-values qui ont été précédemment constatées ;
- des abandons de créances et des subventions effectuées pour la détermination du résultat d'ensemble d'un exercice précédant celui de la fusion.

Toutes les opérations de fusion ne sont pas concernées par le nouveau dispositif. La neutralisation des effets de la fusion ne concerne que les cas de fusion d'une société filiale par une autre société du groupe. La société absorbée doit être une société filiale du groupe. Elle peut être absorbée par une autre société filiale ou par la société mère du groupe. En revanche, la nouvelle mesure ne s'applique pas aux cas de fusion intragroupe d'une société mère car une telle fusion entraîne la dissolution du groupe.

Par ailleurs, le dispositif ne s'applique qu'en présence d'une fusion intra-groupe d'une filiale placée sous le régime spécial des fusions (CGI art. 210 A).

En revanche, le dispositif de limitation des charges financières est maintenu dans tous les cas de fusion intragroupe, qu'elles soient placées ou non sous le régime spécial des fusions. Ce maintien constitue un durcissement des modalités d'application du dispositif « Charasse » (voir § 1-58).

Notons que le maintien de ce dispositif est d'application beaucoup plus large que le maintien des neutralisations puisqu'il n'est pas nécessaire que la fusion soit placée sous le régime spécial des fusions.

► Conséquences pratiques

1-57 **Maintien de la neutralisation des plus ou moins-values, des subventions et abandons de créances**

Au titre des exercices ouverts à compter de 2006, la sortie de l'absorbée n'entraîne plus la reprise des montants neutralisés. La fusion intragroupe d'une société filiale n'a plus pour effet de remettre en cause, au niveau du résultat d'ensemble, les neutralisations des plus ou moins-values, des subventions et des abandons de créances (art. 112).

Ce dispositif de maintien des neutralisations s'applique lorsque :

- les fusions sont placées sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI ;
- la société absorbée est une des deux sociétés parties à l'opération.

Pour le maintien de la neutralisation des plus ou moins-values, l'absorbée doit être la société cédante ou celle qui est propriétaire du bien. Pour le maintien de la neutralisation des abandons de créances ou des subventions, l'absorbée doit être la société qui a consenti l'abandon de créance ou versé la subvention, ou la société bénéficiaire.

La « déneutralisation » est reportée au titre de l'exercice de sortie de l'absorbante.

L'imposition, ou la déduction selon les cas, des plus ou moins-values, abandons de créances et des subventions, n'est pas supprimée mais seulement reportée. Les sommes neutralisées devront être prises en compte pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice au titre duquel la société absorbante sortira à son tour du groupe, sous réserve qu'elle ne fasse pas elle-même l'objet d'une fusion intragroupe placée sous le régime spécial des fusions.

Il convient de noter que le maintien de la neutralisation n'interrompt pas le délai de cinq ans prévu pour réintégrer au résultat d'ensemble les subventions indirectes, autres que celles provenant de biens composant l'actif immobilisé, les subventions directes et les abandons de créances neutralisées. Les sommes neutralisées doivent toujours être réintégrées jusqu'au 5^e exercice suivant celui au cours duquel l'abandon de créance a été consenti et la subvention versée.

→ **EXEMPLE** Un groupe est composé de M. (société mère) et des filiales F1, F2 et F3. En N, la société F1 cède à F2 des titres d'une société extérieure au groupe pour un prix de 500. Ces titres étaient inscrits à son actif pour 300. La plus-value constatée (plus-value à long terme) de 200 est neutralisée pour la détermination de la plus-value nette à long terme du groupe de l'exercice N.

Par ailleurs, F3 abandonne à F1 une créance de 1000 qu'elle détient sur elle.

L'annulation de la créance par F3 (- 1000) sur son résultat individuel est neutralisée au niveau du résultat d'ensemble (+ 1000). En contrepartie, l'annulation de la dette chez F1 (+ 1000) est également neutralisée au niveau du groupe (- 1000).

En N + 3, la société F2 est absorbée par F3 (fusion placée sous le régime de l'article 210 A). Il s'agit donc d'une fusion intragroupe de la société propriétaire des titres. La plus-value neutralisée en N ne doit plus être imposée, au titre de cet exercice de sortie. L'abandon de créance constaté en N reste quant à lui neutralisé puisque ni la société qui a consenti l'abandon (F3) ni celle qui en a bénéficié (F1) ne sort du groupe.

En N + 4, la société F3 est absorbée par une société extérieure au groupe. La plus-value de 200 est déneutralisée au titre de cet exercice. Cette sortie de la société ayant consenti l'abandon de créance en N entraîne également la déneutralisation des sommes neutralisées à ce titre en N.

Si cette dernière absorption intervient en N + 6, seule la plus-value doit être prise en compte au niveau du groupe. En effet, l'abandon de créance n'ayant pas été consenti au titre d'un des 5 exercices précédant la sortie de F3, plus aucune somme ne doit être rapportée pour la détermination du résultat d'ensemble.

1-58 Maintien de la limitation des charges financières « amendement Charasse »

Lorsqu'une société achète des titres d'une société, qui devient par la suite membre du groupe fiscal auquel elle appartient, à des personnes qui la contrôlent directement ou indirectement ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, une fraction des charges financières du groupe doit être rapportée au résultat d'ensemble de l'exercice d'acquisition et des quatorze exercices suivants (CGI art. 223 B, 7^e a; I).

Cependant, ce dispositif ne s'applique plus au titre des exercices au cours desquels la société cible (la société rachetée) n'appartient plus au groupe.

Les nouvelles règles prévoient le maintien de la limitation des charges financières lorsque la société cible fait l'objet d'une fusion intragroupe. Le maintien du dispositif s'applique quel que soit le régime fiscal sous lequel est placée cette fusion.

→ **EXEMPLE** Un groupe composé des sociétés M, F1 et F2. La société mère (M) est détenue, à moins de 95 %, par la société A qui contrôle la société B.

En N, la société M acquiert les titres de la société B auprès de la société A.

Au titre de ce même exercice, la société B est intégrée au groupe fiscal de M.

Le dispositif de limitation des charges financières est donc applicable.

En N + 5, la société rachetée (société B) est absorbée par la société M.

Cette fusion intragroupe n'entraîne plus l'arrêt du dispositif de limitation précité.

La réintégration des charges financières doit continuer à être effectuée jusqu'au 14^e exercice suivant l'exercice de l'acquisition, sous réserve que dans l'intervalle n'intervienne pas un événement prévu à l'article 223 B du CGI qui entraîne la fin de l'application du dispositif.

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Obligation de télédéclaration, de téléversement et de paiement par virement

► Abaissement du seuil de télédéclaration de la TVA

1-59 Jusqu'à présent, les entreprises sont tenues de télédéclarer et de télépayer leur TVA lorsque (CGI art. 1649 quater B quater et 1695 quater; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, §§ 15620 et 15627):

- leur chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent excède 15 M€ HT,
- et, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, elles relèvent de la direction des grandes entreprises (DGE).

À compter du 1^{er} janvier 2006, le seuil de 15 M€ est abaissé à 1 500 000 €, puis à 760 000 € à compter du 1^{er} janvier 2007 (art. 116).

Ainsi, à compter de 2007 l'obligation de paiement par virement de la TVA sera supprimée et remplacée par l'obligation de téléversement pour les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'exercice précédent excède 760 000 € HT (voir § 1-61).

On rappelle que le paiement de la TVA par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel HT de l'année civile précédente excède 760 000 € ou qui ne sont pas tenues à une obligation de téléversement (entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 760 000 € mais pour lesquelles le dossier est géré par la direction des grandes entreprises, par exemple) (CGI art. 1695 ter; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 15626).

► Obligations des entreprises en 2006

1-60 Pour 2006, les entreprises sont tenues:

- d'acquitter la TVA et les taxes assimilées obligatoirement par virement dès lors que leur chiffre d'affaires HT de l'année 2005 excède 760 000 € HT,
- ou, dès lors que leur chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice 2005 excède 1 500 000 € HT, souscrire par voie électronique la déclaration de TVA et des taxes assimilées (télédéclaration) et payer obligatoirement ces taxes par téléversement.

► Obligations des entreprises à compter de 2007

1-61 À compter de 2007, les entreprises doivent dès lors que leur chiffre d'affaires de l'exercice précédent excède 760 000 € HT:

- souscrire par voie électronique (télédéclaration) la déclaration de TVA et des taxes assimilées;
- payer obligatoirement la TVA et les taxes assimilées par téléversement.

► Sanctions en cas de non-respect de ces obligations

1-62 Les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse le seuil de 1 500 000 € en 2006 et 760 000 € en 2007 sont tenues de télédéclarer et télépayer leur TVA et les taxes assimilées. Le non-respect de ces obligations entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des droits correspondant à la déclaration déposée selon un autre procédé, pour l'obligation de télédéclaration ou du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement, pour le téléversement. Le montant de la majoration ne peut être inférieur à 60 € (CGI art. 1738-1, 1^{er} al.).

Néanmoins, en l'absence de droits, le non-respect de l'obligation de souscription par voie électronique de la déclaration de TVA ou de ses annexes entraîne l'application d'une amende de 15 € par document sans que le total des amendes applicables aux

documents devant être produits simultanément puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 15 € (CGI art. 1738-I, 2^e al.).

Taux réduit de 5,5 % sur les bonbons de chocolat

1-63 Pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, les bonbons de chocolat (décret du 29 juillet 2003, ann. I-A, point 10) sont imposés au taux réduit de 5,5 % (art. 32).

Entre dans la catégorie « bonbons de chocolat » le produit de la taille d'une bouchée constitué soit de chocolat fourré, soit d'un seul chocolat ou d'une juxtaposition ou d'un mélange de chocolat et d'autres matières comestibles, pour autant que le chocolat ne représente pas moins de 25 % du poids total du produit.

Par ailleurs, la référence au « chocolat de ménage » est supprimée dans l'article 278 bis-2^o-b du CGI, cette catégorie ayant disparu de la réglementation européenne (directive européenne du 23 juin 2000 transposée par le décret « qualité » du 29 juillet 2003).

On précise que le **taux réduit de 5,5 %** bénéficie à l'ensemble des produits relevant de la catégorie « **Chocolat** » (produits désignés au point 3 de l'annexe A au décret 2003-702 du 29 juillet 2003), quelle que soit leur présentation (tablettes, moulages de sujets ou objets composés de chocolat), y compris le « chocolat de ménage au lait » (CGI art. 278 bis-2^o).

En revanche, demeurent soumis au **taux normal de 19,6 %** les produits suivants : « chocolat au lait » (point 4), « chocolat blanc » (point 6), « chocolat fourré » (point 7), « chocolat a la taza » (point 8), « chocolat familial a la taza » (point 9) (décret 2003-702 du 29 juillet 2003, ann. I-A).

Taux réduit de TVA applicable aux prestations de balayage des caniveaux

1-64 Pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2007, sont imposés au taux réduit de TVA de 5,5 % les remboursements ou rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux entreprises assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques, lorsqu'elles se rattachent au service public de la voirie communale (art. 115; CGI art. 279 k nouveau).

Cette mesure concerne les entreprises assurant les prestations de balayage et de nettoyage des villes et communes rurales sur le territoire français.

Par conséquent, désormais, les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques sont passibles du taux réduit de TVA de 5,5 %, dès lors qu'elles se rattachent non seulement au service public de l'eau, mais également à celui de la voirie communale.

Relèvement du seuil d'appréciation des revenus accessoires des agriculteurs

1-65 Par coordination avec le relèvement du seuil d'appréciation des revenus accessoires relevant de la catégorie des BIC ou des BNC à l'impôt sur le revenu (voir § 1-30), il a été décidé, pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, de porter de 30 000 € à 50 000 € le plafond en deçà duquel les recettes accessoires peuvent relever du régime simplifié de l'agriculture en TVA (art. 4-II).

Ainsi, les recettes accessoires commerciales et non commerciales, passibles de la TVA, réalisées par un exploitant agricole soumis pour ses opérations agricoles au régime simplifié de l'agriculture, peuvent être imposées selon ce régime lorsque le montant total de ces recettes accessoires taxes comprises n'excède pas, au titre de la période annuelle d'imposition précédente, 50 000 € et 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant de ses activités agricoles (CGI art. 298 bis III bis modifié; voir RF 2005-3, § 738).

Ce nouveau plafond s'applique aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 en fonction du montant de recettes réalisées en 2005. Ainsi, si le montant des BIC accessoires d'un agriculteur réalisé en 2005 s'établit à 40 000 € TTC, il relève du régime simplifié de l'agriculture pour ses opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, dès lors, bien évidemment, que ce montant n'excède pas 30 % de celui de ses recettes taxes comprises provenant de ses activités agricoles (voir exemples § 1-30).

AUTRES MESURES

Exercice de rattachement du dégrèvement de taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée

► Rappel de la pratique actuelle

1-66 Les redevables qui bénéficient du plafonnement de leur taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée peuvent, sous leur responsabilité, déduire du montant du solde de la taxe professionnelle le montant du dégrèvement attendu, à condition de remettre une déclaration datée et signée au percepteur (CGI art. 1679 quinquies, 6^e al. ; voir RF 928, §§ 1047 à 1049).

Fiscalement, selon l'administration, seul le montant de la cotisation plafonnée est admis en déduction des résultats imposables de l'exercice en cours (doc. adm. 4 C 433, annexes, n° 24).

Toutefois, se prévalant de l'article 39-1-4° du CGI, selon lequel le montant d'un dégrèvement doit être pris en compte dans les recettes de l'exercice au cours duquel l'entreprise est avisée de son ordonnancement, certaines entreprises considèrent que le dégrèvement au titre du plafonnement de la valeur ajoutée n'est taxable qu'au titre de l'exercice de son ordonnancement. Cette interprétation leur permet de décaler à l'exercice de son ordonnancement la taxation du dégrèvement obtenu au titre du plafonnement de la valeur ajoutée. Cette possibilité est supprimée pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005 (voir § 1-67).

► Règles applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 2005

1-67 Lorsqu'un redevable réduit le montant du solde de taxe professionnelle du montant du dégrèvement attendu du plafonnement de la taxe professionnelle due au titre de la même année, le montant de la cotisation de taxe professionnelle déductible du bénéfice net doit être réduit dans les mêmes proportions. Corrélativement, le montant du dégrèvement ainsi déduit ne constitue pas un produit imposable lorsqu'il est accordé ultérieurement (art. 85-II-D ; CGI art. 39-1-4° modifié).

Modification du statut des SUIR

► Assouplissement des seuils de détention

1-68 Il est rappelé que la société unipersonnelle d'investissement à risque (SUIR), société par actions simplifiée détenue par une seule personne physique, bénéficie d'une exonération d'IS si (CGI art. 208 D ; voir RF 938, §§ 126 à 128) :

- elle a pour objet exclusif, dès sa création, la prise de participation dans certaines sociétés ; la SUIR doit notamment détenir au moins 5 % des droits financiers et au plus 20 % des droits financiers et des droits de vote dans les sociétés dans laquelle elle investit ;
- l'associé d'une SUIR, son conjoint et leurs ascendants et descendants doivent détenir ensemble, directement ou indirectement, moins de 25 % des droits financiers et des droits de vote des sociétés dont les titres figurent à l'actif de la SUIR et ne pas avoir atteint ce niveau de détention depuis leur création.

À compter du 1^{er} janvier 2006, ces conditions sont assouplies (art. 81-II et IV) :

- le seuil minimum de détention de 5 % par la SUIR des sociétés cibles est supprimé,
- le seuil maximum de détention par la SUIR des droits financiers et des droits de vote dans des sociétés cibles est augmenté de 20 % à 30 %,
- la participation maximale, directe ou indirecte, de l'associé unique de la SUIR et de son groupe familial dans les droits financiers et les droits de vote des sociétés cibles est portée à 30 %.

► **Dividendes exonérés d'IR ou de retenue à la source**

1-69 À compter de 2006, l'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficie l'associé unique des SUIR est désormais expressément réservée aux seules distributions prélevées sur des résultats exonérés d'impôt sur les sociétés en application du régime fiscal des SUIR (art. 81-III et IV).

Il est rappelé que ces distributions sont en revanche soumises aux prélèvements sociaux additionnels et que les souscriptions au capital des SUIR n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt pour souscription au capital de sociétés (CGI art. 199 terdecies-0 A).

Les distributions effectuées par les SUIR sont donc désormais exonérées d'impôt sur le revenu pendant dix ans ou, si l'actionnaire réside à l'étranger, de la retenue à la source (CGI art. 119 bis 2°) lorsque les conditions suivantes sont réunies (CGI art. 163 quinquies C bis) :

- elles sont prélevées sur des bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 208 D du CGI;
- l'associé a son domicile fiscal en France ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales;
- les actions ouvrant droit aux distributions concernées ont été souscrites par l'associé unique initial ou transmises à titre gratuit à la suite du décès de cet associé.

Régime des TSDI

1-70 Les modalités d'imposition des produits acquis sur la fraction des sommes reçues lors d'émission de TSDI (dits « reconditionnés ») et placées hors de France dans le cadre de ces opérations entre 1988 et 1992 sont précisées (art. 23; CGI art. 238 bis-0-J nouveau).

2 Impôt sur le revenu

Indépendamment du barème d'imposition 2005, voici les mesures de la loi de finances pour 2006 portant sur l'impôt sur le revenu et qui s'appliqueront soit dès l'imposition des revenus de 2005, soit à partir de l'imposition des revenus de 2006. La réforme de l'impôt sur le revenu applicable à partir de l'imposition des revenus de 2006 est abordée dans la troisième partie de ce Feuilleton.

L'ESSENTIEL

- Le barème de l'impôt sur le revenu, et donc la plupart des limites indexées chaque année, est relevé de 1,8 % environ.
- La contribution de l'employeur à l'acquisition de titres-restaurant est indexée tous les ans comme le barème de l'impôt sur le revenu.
- Les intérêts courus et inscrits en compte à partir du 1^{er} janvier 2006 sur les plans d'épargne-logement de plus de 12 ans sont soumis à l'impôt sur le revenu.
- Les contribuables qui débutent une nouvelle activité professionnelle entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007 à plus de 200 kilomètres de leur ancienne habitation principale peuvent pratiquer une déduction forfaitaire de 10 % sur le montant des revenus bruts provenant de la location de cette habitation.
- Dès l'imposition des revenus de 2005, la réduction d'IR pour travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration dans l'immobilier locatif de tourisme s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année de paiement des dépenses.
- Certains contribuables qui changent d'habitation principale pour exercer une activité salariée à plus de 200 km de leur précédente habitation peuvent obtenir un crédit d'impôt sur le revenu de 1 500 €.
- Dès lors qu'ils constituent un foyer fiscal distinct, les étudiants qui ont souscrit un prêt pour financer leurs études peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt calculé sur le montant des intérêts payés.
- Le crédit d'impôt pour équipements de l'habitation principale est renforcé pour les dépenses destinées à favoriser les économies d'énergie. Le mécanisme des majorations pour personnes à charge est simplifié.
- La prime pour l'emploi fait l'objet de nouveaux aménagements.

BARÈME DE L'IR ET MESURES ASSOCIÉES

Barème d'imposition pour 2005

- 2-1** Les tranches du barème sont relevées de la hausse moyenne des prix hors tabac attendue pour 2005, soit 1,8 % (art. 2-I-1°; CGI art. 197-I-1 modifié).

Barème de l'impôt sur le revenu pour une part de quotient familial		Calcul de l'impôt brut pour une part de quotient familial	
Tranches (€)	Taux (%)	Quotient R/N	Impôt brut (1)
Jusqu'à 4 412	0	Jusqu'à 4 412	0
De 4 413 à 8 677	6,83	De 4 413 à 8 677	$(R \times 0,0683) - (301,34 \times N)$
De 8 678 à 15 274	19,14	De 8 678 à 15 274	$(R \times 0,1914) - (1 369,48 \times N)$
De 15 275 à 24 731	28,26	De 15 275 à 24 731	$(R \times 0,2826) - (2 762,47 \times N)$
De 24 732 à 40 241	37,38	De 24 732 à 40 241	$(R \times 0,3738) - (5 017,93 \times N)$
De 40 242 à 49 624	42,62	De 40 242 à 49 624	$(R \times 0,4262) - (7 126,56 \times N)$
Au-dessus de 49 624	48,09	Au-dessus de 49 624	$(R \times 0,4809) - (9 841,00 \times N)$

(1) Dans cette formule simplifiée habituellement retenue par l'administration, 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 décote réservée aux personnes les plus modestes (voir § 2-6), ni le plafonnement des effets du quotient familial (voir §§ 2-3 et 2-4).
Pour des formules de calcul direct, nos abonnés peuvent se reporter à notre Feuille hebdomadaire 3126-4 (pp. 34 à 36).

Revalorisation des seuils, plafonds ou abattements

- 2-2** Certaines limites intervenant dans le calcul de l'impôt sont normalement revalorisées tous les ans dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème d'imposition. Compte tenu de l'augmentation de 1,8 % de cette tranche ces limites sont fixées, pour l'imposition des revenus de 2005, conformément aux montants indiqués dans le tableau de la page 37.

Quotient familial: plafonnement de l'avantage en impôt

► Plafonnement général

- 2-3** Pour toute demi-part qui s'ajoute en principe à une part si le contribuable est célibataire, divorcé, séparé ou veuf, ou à deux 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 excéder une certaine limite (CGI art. 197-2; voir « Votre déclaration personnelle », RF 934, § 2040). Pour l'imposition des revenus de 2005, cette limite est fixée (art. 2-I-2°; CGI art. 197-I-2 modifié) :

- à 2 159 € pour chaque demi-part;
 - à 3 736 € pour la part correspondant au premier enfant (ou à 1 868 € pour la demi-part correspondant à chacun des deux premiers enfants) à charge des contribuables célibataires, divorcés ou séparés qui élèvent seuls leurs enfants.
- Pour les personnes divorcées ou séparées, la limite de 2 159 € est divisée par 2, soit 1 079,50 €, pour chaque quart de part accordé au titre des enfants dont la charge est également répartie entre les parents (voir RF 934, § 1 990).

► Plafonnements spécifiques

- 2-4** Sont fixés également, pour l'imposition des revenus de 2005 (art. 2-I-2°; CGI art. 197-I-2 modifié) :

- à 829 € le plafond de l'allègement d'impôt qui résulte de la demi-part supplémentaire dont bénéficient les contribuables célibataires, divorcés, séparés ou veufs qui, vivant seuls et n'ayant plus de personne à charge, ont élevé un ou plusieurs enfants nés avant 1980 (voir RF 934, § 2042);

Impôt sur le revenu : relèvement des limites et abattements

Les nouveaux seuils, limites ou abattements figurent en caractères verts.

Plafond de déduction forfaitaire de 10 % sur les salaires (CGI art. 83-3°)

La déduction de 10 % au titre des frais professionnels ne peut excéder **13 093 €** (12 862 € l'an dernier) sans être inférieure à :

- cas général **389 €** (382 € l'an dernier)
- demandeurs d'emploi **854 €** (839 € l'an dernier)

Abattement spécial de 10 % sur les pensions et retraites (CGI art. 158-5 a)

Cet abattement ne peut excéder **3 385 €** (3 324 € l'an dernier) sans être inférieur à **346 €** (340 € l'an dernier)

Abattement de 20 % sur les salaires et pensions (CGI art. 158-5 a), **sur les bénéfices des adhérents de CGA ou AGA, sur les revenus des gérants et associés**

Cet abattement ne s'applique que sur la fraction du revenu net considéré au plus égale à **120 100 €** (117 900 € l'an dernier), soit un abattement maximum de **24 020 €** (23 580 € l'an dernier)

Abattement en faveur de certaines personnes âgées ou invalides (CGI art. 157 bis)

Ces personnes bénéficient d'un abattement sur le revenu imposable de :

- **1 706 €** si leur revenu global n'excède pas **10 500 €** (ces limites étaient, respectivement, de 1 674 € et 10 310 € l'an dernier)
- **853 €** si leur revenu global est compris entre **10 500 €** et **16 950 €** (ces limites étaient, respectivement, de 837 €, 10 310 € et 16 650 € l'an dernier)

Frais d'accueil des personnes âgées (CGI art. 156-II-2° ter) **et frais d'entretien** (nourriture et logement) **d'un ascendant ou d'un descendant**

Ils sont plafonnés à **3 106 €** (3 051 € l'an passé)

Plafond d'imputation des déficits agricoles

Si le total des autres revenus excède **61 080 €**, les déficits ne peuvent être imputés que sur les années suivantes, dans la limite de 6

Dons aux associations d'aide aux personnes en difficulté

479 € pour 2006 (470 € pour l'imposition des revenus de 2005)

Acomptes provisionnels (CGI art. 1664-1)

Les contribuables qui ont été imposés, en 2005, pour une somme au moins égale à **317 €** (311 € l'an dernier) doivent acquitter en 2006 des acomptes provisionnels

Taxation forfaitaire d'après les éléments du train de vie (CGI art. 168)

Le seuil de déclenchement de cette procédure pour 2005 est égal à **41 408 €** pour 2005 (40 676 € pour 2004)

La majoration de 50 % de la base d'imposition s'applique au-delà de **82 816 €** (81 352 € pour 2004)

Taxe sur les salaires de 2006 :

- 4,25 % jusqu'à **7 029 €** (6 904 € pour 2005)
- 8,50 % de 7 029 € à **14 042 €** (de 6 904 € à 13 793 € pour 2005)
- 13,60 % au-delà de **14 042 €** (13 793 € pour 2005)

Abattement annuel en faveur des organismes sans but lucratif

5 551 € (5 453 € en 2005)

Retenue à la source sur les salaires et pensions versés en 2006 à des non-résidents

Voir § 3-4

Acquisition de chèques-vacances en 2006

Le revenu fiscal de référence de 2004 ne doit pas avoir excédé **17 182 €** pour la première part de quotient familial, plus **3 987 €** par demi-part supplémentaire (ou 3 987 €/2 par quart de part supplémentaire)

- à 611 € la réduction d'impôt à laquelle donne droit toute demi-part plafonnée à 2 159 € et accordée en raison d'une situation particulière (invalidité, notamment) (voir *RF* 934, §§ 2043 et 2044). Pour ces personnes, l'avantage total en impôt est donc porté à 2 770 € par demi-part. Si ces personnes sont divorcées ou séparées, la réduction d'impôt est égale à 611 €/2 par quart de part plafonné à 1 079,50 € (soit 2 159 €/2) et l'avantage total en impôt est égal à 1 385 €.

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

2-5 Le montant de l'abattement sur le revenu imposable des parents (voir *RF* 934, § 1979) est porté à 4 489 € par personne rattachée (art. 2-II; CGI art. 196 B, 2^e al. modifié).

Cet abattement étant 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* 934, § 1990), pour l'imposition des revenus de 2005, il est donc limité à 2 244,50 € pour chacun de ces enfants.

La pension alimentaire versée à un enfant majeur (CGI art. 156-II-2°; voir *RF* 934, § 1752) peut également être déduite, pour l'imposition des revenus de 2005, dans cette même limite de 4 489 € par enfant.

Décote

2-6 Si l'impôt brut sur les revenus de 2005 est inférieur à 814 €, l'impôt est diminué de la différence entre le plafond de la décote qui est fixé, pour l'imposition des revenus de 2005, à 407 € et la moitié du montant de cet impôt brut (art. 2-I-3°; CGI art. 197-I-4 modifié).

Ce mécanisme aboutit à annuler l'impôt progressif qui n'excède pas 271 €.

DÉTERMINATION DES REVENUS IMPOSABLES

Traitements et salaires: indexation du seuil d'exonération pour les titres-restaurant

► Indexation annuelle

2-7 L'article 114 de la loi de finances a pour objet de fixer une règle permanente d'indexation du plafond d'exonération de la contribution de l'employeur à l'acquisition de titres-restaurant. Ainsi, à partir de l'imposition des revenus de 2006, la limite d'exonération est relevée annuellement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondie, s'il y a lieu, au centime d'euro le plus proche (CGI art. 81-19° modifié).

Rappelons que le montant de la participation de l'employeur, qui constitue un complément de rémunération, est exonéré d'impôt sur le revenu et de la taxe sur les salaires (voir *RF* 934, § 177) et échappe aux cotisations de sécurité sociale (c. séc. soc. art. L. 131-4) dans la mesure où elle n'excède pas un plafond fixé par la loi et à condition, notamment, que la participation de l'employeur ne soit :

- ni supérieure à 60 % de la valeur libératoire du titre-restaurant,
- ni inférieure à 50 % de cette valeur.

Lorsque la participation de l'employeur est comprise entre 50 % et 60 % de la valeur du titre-restaurant mais est supérieure au montant fixé par la loi, l'excédent est imposé comme un complément de rémunération pour le salarié et soumis aux cotisations sociales.

► Application à l'IR 2006

- 2-8** Compte tenu de l'entrée en vigueur de la mesure et de l'indexation du barème 2005, le plafond d'exonération devrait être fixé à 4,89 € pour 2006. Cette mesure permettrait la diffusion, en 2006, de titres-restaurant d'une valeur libératoire de 8,16 € sans que la part versée par l'employeur, si elle est comprise entre 4,08 € et 4,89 €, soit considérée comme une rémunération imposable.

Revenus de capitaux mobiliers

► Régime fiscal des intérêts des plans d'épargne-logement

2-9 Exonération limitée dans le temps

Les intérêts des sommes inscrites sur les comptes d'épargne-logement (CEL proprement dits et PEL) ainsi que la prime d'épargne sont exonérés d'impôt sur le revenu (CGI art. 157-9° bis; voir « Votre déclaration personnelle », RF 934, § 707). Pour les plans d'épargne-logement, l'exonération est désormais limitée à la fraction des intérêts et à la prime d'épargne acquises (art. 7; CGI art. 157-9° bis modifié) :

- au cours des douze premières années du plan,
- ou, pour les plans ouverts avant le 1^{er} avril 1992, jusqu'à leur date d'échéance.

Cette mesure s'applique aux intérêts courus et inscrits en compte sur ces plans à partir du 1^{er} janvier 2006. Elle a pour effet d'entraîner l'imposition des intérêts inscrits sur les plans les plus anciens, c'est-à-dire :

- les plans ouverts depuis plus de 12 ans ;
- les plans ouverts avant le 1^{er} avril 1992 et dont la date d'échéance est dépassée.

Rappelons que les PEL ont une durée fixée contractuellement à 10 ans mais qu'ils peuvent être prorogés au-delà de cette date. Le plan est conservé, mais il n'est plus possible d'y effectuer des versements, et la rémunération est limitée aux intérêts inscrits par les établissements financiers. Pour les plans ouverts à partir du 12 décembre 2002, le versement de la prime d'épargne est subordonné à la souscription d'un prêt immobilier.

2-10 Modalités d'imposition

Les intérêts courus et inscrits en compte sur les plans d'épargne-logement anciens à partir du 1^{er} janvier 2006 sont imposés comme revenus de capitaux mobiliers :

- soit au barème progressif de l'impôt sur le revenu,
- soit, sur option du contribuable, au prélèvement libératoire de 16 % (CGI art. 125

A-III bis 1° modifié). L'option pour ce prélèvement doit être exercée au plus tard lors de l'encaissement des revenus (CGI, ann. III, art. 41 duodécies E; voir RF 934, § 761). La loi aménage corrélativement les obligations déclaratives des établissements payeurs.

À condition de ne pas exercer l'option pour le prélèvement libératoire, les personnes non redevables de l'impôt sur le revenu pourront donc continuer à bénéficier de l'exonération des intérêts inscrits à partir de 2006 sur les plans de plus de 12 ans ou arrivés à échéance. En revanche, les contribuables dont le taux d'imposition est supérieur à 16 % ont intérêt, sous réserve des règles de déductibilité de la CSG (voir § 2-11), à opter pour le prélèvement libératoire.

2-11 Prélèvements sociaux additionnels

Les intérêts des plans soumis à l'impôt sur le revenu sont corrélativement soumis aux prélèvements sociaux additionnels selon les règles prévues :

- pour les revenus du patrimoine s'ils sont imposés au barème progressif de l'IR (voir RF 934, §§ 2543 à 2546). Dans ce cas, une fraction égale à 5,8 % de la CSG acquittée sur les intérêts payés au cours d'une année est déductible pour déterminer le revenu imposable de l'année suivante ;

- pour les revenus de placements (CGI art. 1600-0 J) lorsqu'ils sont soumis, sur option, au prélèvement libératoire (voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, §§ 1157 à 1159). Dans ce cas, la CSG acquittée n'est jamais déductible.

Rappelons que la loi de financement de la sécurité sociale a modifié les modalités d'assujettissement aux prélèvements sociaux additionnels des revenus de placements correspondant (voir *FH* 3127, § 2-76) :

- aux intérêts des plans d'épargne-logement exonérés d'impôt sur le revenu, selon un calendrier tenant compte de l'ancienneté du plan ;
- à la prime d'épargne lors de son versement.

► Exonération des revenus distribués par les SUIR

2-12 Cette question est abordée dans le paragraphe 1-60.

Revenus fonciers : déduction de 10 % pour mobilité professionnelle

2-13 Afin de favoriser la mobilité professionnelle des contribuables propriétaires de leur habitation principale et d'atténuer la charge d'impôt liée à la location de leur ancienne résidence principale, les revenus fonciers perçus par ces contribuables pendant les trois premières années de location sont allégés de 10 %. Cet avantage, bénéficiant aux contribuables locataires de leur nouvelle habitation principale, s'applique à ceux d'entre eux débutant une nouvelle activité entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007 (art.12; CGI art. 31-I-1° i nouveau).

► Conditions d'octroi de la déduction de 10 %

2-14 L'octroi de cette déduction de 10 %, applicable sur le montant des revenus bruts fonciers issus de la location de l'ancienne habitation principale, est lié au respect des conditions énumérées ci-après.

2-15 Domicile fiscal situé en France

Le contribuable qui entend bénéficier de cette déduction de 10 % doit avoir son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Par conséquent, le contribuable qui, pour des raisons professionnelles, quitterait la France n'est pas éligible à ce dispositif.

2-16 Transfert de l'habitation principale pour des raisons professionnelles

L'habitation principale s'entend, d'une manière générale, du logement où résident habituellement et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts matériels et professionnels (BO 5 B-15-01 ; voir *RF* 934, §§ 2401 à 2403).

En outre, le transfert de cette habitation principale doit être motivé par des raisons professionnelles. Par activité professionnelle, il convient d'entendre tout type d'activités, qu'elle soit salariée ou indépendante, dans les domaines industriel, commercial, non commercial ou agricole.

2-17 Location nue de l'ancienne habitation principale

L'ancienne habitation principale doit être donnée en location nue à titre d'habitation principale du locataire. Il s'agit d'une condition traditionnellement requise dès lors qu'un avantage est accordé au titre d'un immeuble mis en location, afin que le propriétaire ne puisse avoir recours à des baux précaires. Au cas particulier, la location nue permet de présumer que le propriétaire a effectivement déménagé de son ancienne habitation principale.

Cette location doit intervenir immédiatement après le transfert de la résidence principale, ce transfert devant lui-même intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité.

Les obligations déclaratives des contribuables qui doivent apporter la preuve du transfert du domicile et fournir le contrat de location afférent à leur ancienne résidence principale seront précisées par décret.

En principe, l'administration devrait apprécier avec souplesse la notion d'immédiateté. Elle admet, en général, une période de vacance dès lors que le propriétaire établit qu'il a accompli des diligences concrètes (annonces immobilières, recours à une agence, par exemple).

Quant à la détermination de la date de début d'activité, l'administration devrait, en principe, retenir la date effective de la prise de poste, en général, caractérisée par la date mentionnée sur le contrat de travail ou le protocole d'engagement passé entre le salarié et l'entreprise ou tout document pouvant attester de cette date (lettre d'embauche, bulletin de salaire, par exemple). Lorsque le contribuable exerce une profession à caractère indépendant, le contribuable devrait pouvoir présenter tout document social attestant de la date effective du début d'activité (état K bis du registre du commerce, par exemple).

2-18 Prise en location de la nouvelle habitation principale

Pour pouvoir prétendre à la déduction de 10 %, le contribuable doit prendre en location sa nouvelle habitation principale. Cette location doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité afin de garantir que le transfert est bien opéré en lien avec l'exercice de ladite activité, ce qui laisse supposer que ce transfert pourrait intervenir jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit le début de l'activité.

On notera, toutefois, que le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale indique que le transfert doit avoir lieu dans les 12 mois qui suivent le début de l'exercice de la nouvelle activité.

En outre, la personne qui donne à bail la nouvelle résidence principale ne peut être un membre du foyer fiscal du contribuable qui demande à bénéficier de la déduction de 10 % ou une société dont lui-même ou l'un des membres de son foyer fiscal est associé. Par conséquent, si on s'en tient à la lettre du texte, le contribuable pourrait pratiquer cette déduction même dans l'hypothèse où le bailleur est l'un de ses enfants ou un parent, dès lors que ces personnes n'appartiennent pas à son foyer fiscal.

Par ailleurs, le texte ne précise pas qu'il doit s'agir d'une location nue. En conséquence, le bénéfice de la mesure est ouvert au contribuable qui prend en location sa nouvelle habitation principale, quelle que soit la nature de cette location, location nue ou location meublée.

Le contribuable devra établir l'effectivité de la location par tout moyen de preuve à sa disposition : contrat de bail, justificatifs des dépenses...

2-19 Distance entre la nouvelle habitation principale et l'ancienne

Les deux résidences principales (l'ancienne et la nouvelle) doivent être séparées d'au moins 200 km. Ce même critère d'éloignement est requis pour l'aide à la mobilité des chômeurs de longue durée ou des salariés perdant leur emploi à la suite d'un plan social ou d'un licenciement économique (voir § 2-26).

On attendra avec intérêt les commentaires de l'administration sur ce point, et surtout les méthodes d'évaluation de la distance et les éléments de preuve qui seront demandés au contribuable pour établir l'éloignement à plus de 200 km.

► Avantage temporaire

2-20 La nouvelle activité, ou l'ancienne activité exercée en un nouveau lieu, doit avoir débuté entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007. Cette nouvelle activité doit être exercée pendant une période au moins égale à 6 mois consécutifs.

En outre, cette déduction est limitée dans le temps. Elle s'applique aux revenus fonciers des trois premières années de location, c'est-à-dire à ceux perçus jusqu'au 31 décembre de la 3^e année qui suit la date de mise en location ou, si elle est antérieure, jusqu'à la date de l'acquisition d'une nouvelle habitation principale. Un décret viendra préciser les modalités d'application de cette mesure.

► Calcul de l'abattement

2-21 L'abattement de 10 % est réservé aux contribuables imposés selon un régime réel et exclut ceux qui relèvent du régime du microfoncier. Il est calculé sur le montant brut, c'est-à-dire avant déduction des charges de la propriété, des revenus issus de la location de l'ancienne habitation principale. Sont donc exclus les revenus provenant de la location d'autres locaux.

En conséquence, les revenus issus de la location de l'habitation principale peuvent cumuler cet abattement, spécifique et temporaire, avec l'abattement de droit commun, en principe, fixé à 14 % et applicable sur la même base représentatif des frais de gestion, d'assurance et d'amortissement.

Malgré la suppression de l'abattement de 14 % à compter de l'imposition des revenus de 2006 (voir § 3-10), l'abattement de 10 % continuera à s'appliquer pour l'imposition des revenus de 2006 et des années suivantes.

→ **EXEMPLE** *Un contribuable habitant Marseille transfère pour raisons professionnelles son habitation principale en région parisienne. À cette occasion, il met en location nue son appartement marseillais et devient locataire de sa nouvelle résidence en région parisienne. Il obtient un contrat de travail à durée indéterminée qui débute le 1^{er} septembre 2006. Il prend en location sa nouvelle résidence principale le 1^{er} décembre 2006 et transfère son domicile à cette même date. La location de l'appartement marseillais débute le 1^{er} décembre 2006. Ce contribuable peut donc pratiquer une déduction de 10 %, outre les charges de propriété fiscalement déductibles, sur le montant des loyers encaissés. Cette déduction de 10 % s'applique pour la détermination des revenus fonciers à déclarer au titre de 2006, 2007, 2008 et 2009, sauf si l'intéressé acquiert avant cette date sa nouvelle résidence principale.*

RÉDUCTIONS D'IMPÔT SUR LE REVENU

Nouvelles modalités de versement pour le financement de la vie politique

2-22 Les versements au profit d'une association de financement électoral ou à un mandataire financier ainsi que les cotisations versées aux partis et groupements politiques par l'intermédiaire de leur mandataire ouvrent droit à la réduction d'impôt sur le revenu de 66 % (CGI art. 200; voir RF 934, §§ 2076 à 2089).

Alors même que les dispositions du code électoral ne prévoient le versement par chèque que pour les dons de plus de 150 €, seuls les versements effectués par chèque, à titre définitif et sans contrepartie, ouvrent droit, selon l'administration, à l'avantage fiscal (voir RF 934, § 2089).

L'article 5 de la loi supprime l'obligation de paiement par chèque (voir RF 934, § 2089) en autorisant les paiements par virement, par carte bancaire ou par prélèvement automatique (CGI art. 200 modifié).

Cet assouplissement s'applique dès l'imposition des revenus de 2005.

Les dispositions du code électoral (art. L. 52-8, 3^e al.) et de l'article 11-4 de la loi 88-227 du 11 mars 1988 relative à la transparence de la vie financière sont corrélativement modifiées.

Travaux dans l'immobilier locatif de tourisme payés en 2005

► Réduction d'impôt imputable au titre de l'année de paiement de la dépense

2-23 La loi relative au développement des territoires ruraux a institué un dispositif de réduction d'impôt pour investissement immobilier locatif de tourisme, pour la période 2005-2010, en faveur de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration (CGI art. 199 decies F; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, §§ 10700 à 10704 et FH 3126, § 4-31).

Rappelons que ce volet du régime de réduction d'impôt pour investissement locatif de tourisme s'applique aux travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration portant :

- sur un logement faisant partie d'une résidence de tourisme classée dans une ZRR ou dans une commune située dans une agglomération de 5000 habitants au plus et comprise dans une zone inscrite sur la liste pour la France des zones éligibles aux fonds structurels européens. Le taux de la réduction d'impôt est de 20 %;
- sur un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1989, situé dans l'une de ces zones, et destiné à la location en qualité de meublé de tourisme. Le taux de la réduction d'impôt est de 40 %;
- sur un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1989 et faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé et inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir. Le taux de la réduction d'impôt est de 20 %.

Afin de prendre en compte le délai de réalisation des travaux de cette nature, l'article 77 de la loi de finances prévoit que la réduction d'impôt s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année du paiement des dépenses de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration (et non pas au titre de l'année d'achèvement des travaux). Cet assouplissement s'applique dès l'imposition des revenus de 2005 (CGI art. 199 decies F-2 modifié).

Pour une même opération, un même contribuable peut donc bénéficier de cette réduction d'impôt au titre de chacune des années au cours desquelles sont payées des dépenses correspondant aux travaux.

► Plafond de dépenses

2-24 Le montant des dépenses de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration retenu pour le calcul de la réduction d'impôt est plafonné, au titre d'une année, à 50 000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et à 100 000 € pour un couple marié (CGI art. 199 decies F-3).

Cette disposition n'ayant pas été modifiée par la loi de finances, il peut en résulter, le cas échéant, une majoration de l'avantage fiscal accordé à l'investisseur. En effet, la limite annuelle de 50 000 € ou de 100 000 € s'apprécie au titre de chacune des années au cours desquelles les dépenses sont payées, et non plus globalement au titre de l'année d'achèvement des travaux.

Prorogation des réductions d'impôt pour souscription de parts de FCPI et de FIP

2-25 Les réductions d'impôt au titre des souscriptions de parts de fonds commun de placement dans l'innovation (FCPI) et de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) sont prorogées jusqu'en 2010 (art. 81; CGI art. 199 terdecies-0 A-VI et art. 199 terdecies-0 A-VI bis modifiés).

Les conditions d'application de ces deux réductions d'impôt réservées aux personnes domiciliées en France ne sont pas modifiées (CGI art. 199 terdecies-0 A-VI et art. 199 terdecies-0 A-VI bis; voir *RF* 934, §§ 2340 et 2360). Pour les souscriptions dans un même fonds, les réductions d'impôt prévues au titre des souscriptions de parts de fonds commun de placement dans l'innovation (FCPI) et de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) sont toutefois exclusives l'une de l'autre.

Les souscripteurs doivent s'engager à conserver les parts du fonds pendant cinq ans à compter de leur souscription. Le montant de la réduction au titre de chacune des réductions est égal à 25 % des versements retenus dans la limite annuelle par foyer fiscal de 12 000 € pour une personne seule et de 24 000 € pour un couple.

Le porteur de parts, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts du fonds ou l'apport des titres.

CRÉDITS D'IMPÔT SUR LE REVENU

Crédit d'impôt pour aide à la mobilité professionnelle

2-26 Pour l'impôt sur le revenu dû au titre de 2005, 2006, 2007 ou 2008, les personnes domiciliées en France qui changent d'habitation principale pour exercer une activité salariée à plus de 200 km de leur précédente habitation bénéficient d'un crédit d'impôt sur le revenu de 1 500 €, dès lors que les conditions énumérées ci-après sont respectées (art.11; CGI art. 200 duodecies nouveau).

► Conditions d'octroi du crédit d'impôt

2-27 Lieu de situation du domicile et habitation principale

Le bénéfice de ce crédit d'impôt est réservé aux contribuables qui ont leur domicile fiscal en France en application de l'article 4 B du CGI (voir *RF* 934, § 2600; CGI art. 200 duodecies-I nouveau).

La reprise d'une activité à l'étranger, dès lors qu'elle s'accompagne d'un changement d'habitation principale à l'étranger, n'ouvre donc pas droit à ce crédit d'impôt. Par ailleurs, l'octroi de ce crédit d'impôt est subordonné au changement d'habitation principale, telle qu'elle est définie par l'administration (voir § 2-16).

2-28 Exercice d'une activité salariée

Le bénéfice du crédit d'impôt est ouvert aux personnes qui changent d'habitation principale pour exercer une activité salariée (CGI art. 200 duodecies-I nouveau). Par conséquent, seule la reprise d'une activité salariée ouvre droit au bénéfice du crédit d'impôt. Il résulte de cette condition que sont exclus de cette mesure les demandeurs d'emploi ou les bénéficiaires de droits sociaux qui changent d'habitation principale pour reprendre ou créer une entreprise ou pour exercer une activité indépendante.

2-29 Date de début d'activité et durée d'activité

Pour pouvoir prétendre au crédit d'impôt, le contribuable doit avoir débuté son activité professionnelle salariée entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007 pendant une durée au moins égale à 6 mois consécutifs (CGI art. 200 duodecies-I-1° nouveau). Il ne doit pas y avoir de rupture dans l'exercice de l'activité dans le délai de 6 mois qui suit le début de la période d'activité.

Par ailleurs, le texte ne précise pas la nature du contrat de travail concerné. En conséquence, ce dispositif s'applique aux salariés, toutes conditions étant par ailleurs remplies, titulaires d'un contrat de travail à durée déterminée ou indéterminée.

2-30 Qualité et situation du bénéficiaire

Le bénéfice du crédit d'impôt est ouvert à deux catégories de personnes (CGI art. 200 duodécies-I-2° nouveau) :

- les personnes ayant la qualité de demandeurs d'emploi ou titulaires de minima sociaux pendant les 12 mois précédant la reprise d'activité ;

Sont visées les personnes ayant la qualité de demandeurs d'emploi (inscrites à l'ANPE) ou bénéficiaires des prestations sociales suivantes : allocation d'insertion, allocation veuvage, allocation supplémentaire d'invalidité, allocation de parent isolé, allocation aux adultes handicapés, allocation supplémentaire du fonds de solidarité vieillesse, revenu minimum d'insertion, allocation de solidarité spécifique.

- les personnes qui reprennent une activité consécutivement soit à la mise en œuvre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (c. trav. art. L. 321-4 et L. 321-4-1), soit à un licenciement pour motif économique (c. trav. art. L. 321-1).

2-31 Situation géographique de l'habitation principale

Pour pouvoir bénéficier de ce crédit d'impôt, le contribuable doit fixer son habitation principale à plus de 200 km de celle précédemment occupée avant le début de sa nouvelle activité salariée (voir ci-avant § 2-28 ; CGI art. 200 duodécies-I-3° nouveau).

Cette distance minimale, fixée à 200 km et donc assez contraignante, vise à favoriser la mobilité géographique sur le territoire national entre les différentes régions et à changer de bassin d'emploi.

Les méthodes d'évaluation de la distance et les éléments de preuve qui seront requis du contribuable pour établir l'éloignement à plus de 200 km seront précisés par l'administration.

► Articulation du crédit d'impôt avec les aides déjà existantes

2-32 Ce crédit d'impôt peut être cumulé :

- avec l'aide à la mobilité géographique du Fonds national de l'emploi, mais également avec l'ensemble des aides à la mobilité dont peut bénéficier un demandeur d'emploi (aide ponctuelle au déplacement, aide forfaitaire mensuelle, bons de transport SNCF et Air France, aide à la mobilité géographique des Assédic, aide aux déplacements quotidiens, aide à la double résidence, aide au déménagement) ;
- avec le crédit d'impôt en faveur des salariés de moins de 26 ans qui reprennent une activité dans l'un des métiers qui connaissent une difficulté de recrutement (CGI art. 200 decies ; voir FH 3111-3, §§ 1 à 8).

► Montant et modalités d'imputation du crédit d'impôt

2-33 Ce crédit d'impôt est égal à 1 500 €. Il est accordé au titre de l'année au cours de laquelle s'achève la période de 6 mois minimum d'activité. Il s'impute sur l'impôt afférent aux revenus de l'année considérée, après prise en compte de l'ensemble des réductions d'impôt et crédits d'impôt déjà existants. Ce crédit d'impôt est restitué si son montant vient à être supérieur à celui de l'impôt dû.

Un seul crédit d'impôt est octroyé une seule fois par bénéficiaire au titre de la période qui a débuté entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007.

Un décret viendra préciser les modalités d'application de cette mesure.

→ **EXEMPLE** *Un salarié habitant Marseille va travailler en région parisienne, région dans laquelle il va s'installer avec sa famille. Il est inscrit à l'ANPE comme demandeur d'emploi depuis le 1^{er} novembre 2004. Il obtient un contrat de travail à durée déterminée qui débute le 1^{er} mars 2006 pour se terminer le 31 janvier 2007.*

Ce contribuable peut bénéficier d'une réduction d'impôt de 1 500 € qui s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de 2006 payé en 2007 car :

- son domicile fiscal est situé en France ;
- il déménage à plus de 200 km de son ancienne résidence principale ;
- il débute son activité le 1^{er} mars 2006, soit dans la période d'application du dispositif qui prévoit que le début d'activité doit se situer entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007 ;
- il est demandeur d'emploi depuis novembre 2004, soit plus de 12 mois avant la reprise de l'activité. Il doit être demandeur d'emploi depuis au moins le 1^{er} mars 2005, dans la mesure où il a débuté son activité le 1^{er} mars 2006 ;
- la durée d'activité est de 11 mois consécutifs (de mars 2006 à janvier 2007), soit une durée d'activité supérieure à 6 mois consécutifs ;
- la période de 6 mois minimum d'activité se termine le 1^{er} septembre 2006.

Crédit d'impôt pour intérêts des prêts étudiants

► Personnes bénéficiaires

2-34 Les personnes âgées de 25 ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, inscrites dans un cycle d'enseignement supérieur, domiciliées fiscalement en France, bénéficient d'un crédit d'impôt au titre des intérêts du prêt souscrit en vue du financement de leurs études (art. 80).

► Prêts et intérêts concernés

2-35 Ouvrent droit au crédit d'impôt les prêts souscrits entre le 1^{er} septembre 2005 et le 31 décembre 2008 à raison des intérêts d'emprunt payés au titre des cinq premières annuités de remboursement. Cette disposition entre donc en vigueur à compter de l'imposition des revenus 2005.

Un prêt contracté en décembre 2005 et dont le premier remboursement intervient en janvier 2006 ouvre droit à un crédit d'impôt au titre des intérêts payés de 2006 à 2010 inclus.

Les prêts visés par le nouveau dispositif sont ceux définis aux articles L 311-1 à L 311-3 du code de la consommation, à l'exclusion :

- des ventes ou prestations de service dont le paiement est échelonné différé ou fractionné ;
- des ouvertures de crédit mentionnées à l'article 311-9 du code de la consommation ;
- des découverts en compte ;
- des locations-ventes et locations avec options d'achat.

N'ouvrent pas droit au crédit d'impôt les intérêts des prêts qui sont affectés au remboursement en tout ou partie d'autres crédits ou découverts en compte ou qui sont retenus pour la détermination des revenus catégoriels imposables.

Ces dispositions s'appliquent dans les mêmes conditions aux prêts qui, souscrits dans un autre État membre de l'UE ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, satisfont à une réglementation équivalente.

► Calcul du crédit d'impôt

2-36 Le crédit d'impôt est égal à 25 % du montant des intérêts annuels effectivement payés, retenus dans la limite de 1 000 €. Le montant maximal du crédit d'impôt est donc de 250 € par an.

Il convient de préciser que les règles de plafonnement des avantages fiscaux exposées au paragraphe 3-18 s'appliquent à ce nouveau crédit d'impôt.

► Imputation du crédit d'impôt

2-37 Année au titre de laquelle le souscripteur constitue un foyer distinct

Les intérêts payés au cours d'années durant lesquelles la personne était rattachée à un autre foyer fiscal ouvrent droit au crédit d'impôt l'année à compter de laquelle il constitue un foyer fiscal distinct (CGI art. 6-3-2°). Autrement dit, tant que l'étudiant est rattaché au foyer fiscal de ses parents, il ne bénéficie pas du crédit d'impôt.

Cette disposition s'applique également aux étudiants orphelins recueillis dans un foyer auquel ils sont rattachés (CGI art. 6-3-3°).

Le crédit d'impôt est alors égal à 25 % des intérêts annuels effectivement payés au cours de la période concernée retenus dans la limite de 1 000 € par année civile de remboursement.

2-38 Modalités d'imputation

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt (CGI art. 199 quater B à 200 bis), des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

Relèvement du taux du crédit d'impôt pour frais de garde des jeunes enfants

2-39 Les sommes versées pour la garde, hors du domicile familial, des enfants de moins de 6 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ouvrent droit à un crédit d'impôt fixé, jusqu'aux revenus de 2005, à 25 % (CGI art. 200 quater B; voir FH 3111-4).

Le taux du crédit d'impôt est porté de 25 % à 50 % à compter de l'imposition des revenus de 2006 (art. 79; CGI art. 200 quater B modifié).

Aménagements des crédits d'impôt pour l'habitation principale

2-40 L'article 83 de la loi de finances aménage le crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale orientées vers les économies d'énergie (CGI art. 200 quater; voir FH 3113-1). À partir de l'imposition des revenus de 2006:

- le champ d'application du crédit d'impôt est élargi à de nouvelles dépenses destinées à améliorer la performance énergétique des logements (voir §§ 2-41 à 2-44);
- le taux du crédit d'impôt est majoré pour certaines dépenses (voir §§ 2-45 à 2-47).

Par ailleurs, à partir de l'imposition des revenus de 2006, les majorations des plafonds de dépenses retenues pour le calcul du crédit d'impôt accordées au titre des enfants et personnes à charge sont ramenées à 400 € (voir § 2-49):

- dans le cadre du crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie,
- comme dans le cadre du crédit d'impôt en faveur de l'aide à la personne (CGI art. 200 quater A modifié).

► Nouveau volet du crédit d'impôt pour économie d'énergie: équipements de raccordement à un réseau de chaleur

2-41 Nouveaux équipements pour la période 2006-2009

À partir de l'imposition des revenus de 2006, le crédit d'impôt est étendu au coût des équipements de raccordement à un réseau de chaleur lorsque ce réseau est alimenté (art. 83-I; CGI art. 200 quater-1 d nouveau):

- soit majoritairement par des énergies renouvelables,
- soit par une installation de chauffage utilisant la technique de la cogénération.

La liste des équipements ouvrant droit à cet avantage, ainsi que leurs caractéristiques techniques et leurs critères de performance minimale, sera fixée par arrêté. Ces équipements doivent être fournis et installés par une même entreprise et donner lieu à l'établissement d'une facture ou d'une attestation fournie par le vendeur ou le constructeur du logement. Ainsi, les équipements acquis directement par le contribuable n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal, même si leur pose ou leur installation est effectuée par une entreprise.

2-42 Conditions relatives au logement

Le local dans lequel sont réalisés de tels équipements doit être (voir FH 3113, § 1-5) :

- situé en France (métropole et DOM),
- et affecté à l'habitation principale du contribuable.

Aucune condition d'ancienneté du logement n'est exigée. Ainsi, ces équipements de raccordement à un réseau de chaleur sont éligibles au crédit d'impôt :

- lorsqu'ils s'intègrent à un logement que le contribuable acquiert neuf ou en l'état futur d'achèvement ;
- lorsqu'ils s'intègrent à un logement que le contribuable fait construire et qui a fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier (c. urb. art. R. 421-40) ;
- lorsqu'ils sont acquis dans le cadre de travaux d'installation ou de remplacement réalisés à l'initiative du contribuable dans un logement déjà achevé.

Lorsque ces équipements s'intègrent à un logement que le contribuable fait construire ou acquiert neuf ou en l'état futur d'achèvement, ce logement doit être affecté à son habitation principale dès son achèvement ou son acquisition si elle est postérieure.

Lorsque ces équipements sont installés dans un logement déjà achevé, ce local doit constituer l'habitation principale du contribuable à la date de paiement de la dépense à l'entreprise qui effectue les travaux.

2-43 Calcul du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt est calculé :

- sur le montant des dépenses payées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2009 lorsque ces équipements sont fournis dans le cadre de travaux d'installation réalisés dans un logement déjà achevé ;
- sur le prix d'acquisition des équipements intégrés à un logement acquis neuf entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2009 ;
- sur le prix d'acquisition des équipements intégrés à un logement acquis en l'état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, à condition que ce logement soit achevé entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2009.

Pour un même contribuable et un même logement, les dépenses retenues pour le calcul du crédit d'impôt sont plafonnées à 8 000 € (contribuables seuls) ou à 16 000 €, plus 400 € par personne ou enfant à charge et 200 € pour les enfants en résidence alternée (voir § 2-49).

Le taux du crédit d'impôt est de 25 %.

Rappelons, par ailleurs, que :

- pour une même habitation et un même contribuable, ces plafonds tiennent compte, le cas échéant, de l'ensemble des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt pour économies d'énergie au titre de la période 2005-2009 ;
- lorsque, au titre d'une même année, un même contribuable réalise plusieurs dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt à des taux différents, les dépenses éligibles au taux le plus élevé sont imputées en priorité pour l'appréciation du plafond des dépenses.

2-44 Imputation du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année :

- du paiement de la dépense pour les équipements fournis dans le cadre de travaux réalisés dans un logement achevé ;

- d'acquisition du logement pour les équipements intégrés à un logement neuf;
 - d'achèvement du logement pour les équipements intégrés à un logement que le contribuable fait construire ou acquiert en l'état futur d'achèvement.
- Si le crédit d'impôt excède l'impôt dû d'au moins 8 €, l'excédent est restitué au contribuable.

► Majoration du taux du crédit d'impôt pour certaines dépenses d'équipements de logements achevés avant 1977

2-45 Taux de crédit d'impôt de 40 %

Pour la période 2005-2009, le taux du crédit d'impôt est de 25 % pour les dépenses d'acquisition de chaudières à condensation, de matériaux d'isolation thermique et d'appareils de régulation de chauffage installés dans un logement affecté à l'habitation principale du contribuable et achevé depuis plus de 2 ans à la date de paiement de la dépense (CGI art. 200 quater-5; voir FH 3113-1, §§ 1-18 à 1-20 et 1-23 à 1-26).

Pour les dépenses payées du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2009, le taux du crédit d'impôt est porté à 40 % à la double condition (CGI art. 200 quater-5 b modifié) :

- que ces équipements et matériaux soient installés dans un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977,
 - et que les dépenses soient réalisées, c'est-à-dire payées, au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'acquisition de ce logement. Peu importe, à cet égard, que l'acquisition soit faite à titre onéreux ou à titre gratuit.
- Les autres conditions d'application de ce volet du crédit d'impôt ne sont pas modifiées. Nos abonnés peuvent donc se reporter à notre Feuilleton 3113-1.

2-46 Justificatifs à produire

Pour bénéficier du taux de 40 % (au lieu de celui de 25 %), le contribuable doit être en mesure de justifier (CGI art. 200 quater-6, 2^e al. modifié) :

- de l'ancienneté du logement, d'une part,
- et de sa date d'acquisition, d'autre part.

► Crédit d'impôt de 50 % pour les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable et les pompes à chaleur

2-47 Les dépenses payées par le contribuable pour l'installation ou l'acquisition d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou de pompes à chaleur spécifiques dont la finalité essentielle est la production de chaleur et qui répondent à des critères de performances définis par arrêté ouvrent droit au crédit d'impôt (voir FH 3113-1, §§ 1-21 et 1-22 et, pour les pompes à chaleur, FH 3128, p. 2).

Pour ces équipements, le taux du crédit d'impôt est porté à 50 % (art. 83-I C-2°; CGI art. 200 quater-5 c modifié).

Ce taux s'applique :

- aux dépenses payées du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2009 lorsque ces équipements sont fournis dans le cadre de travaux d'installation réalisés à l'initiative du contribuable dans un logement déjà achevé;
- au coût des équipements intégrés à un logement neuf acquis achevé, lorsque la date d'acquisition intervient entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2009;
- au coût des équipements intégrés à un logement que le contribuable fait construire ou acquiert en l'état futur d'achèvement, lorsque l'achèvement intervient entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2009.

Les autres conditions d'application de ce volet du crédit d'impôt ne sont pas modifiées. Nos abonnés peuvent donc se reporter à notre Feuilleton 3113-1.

► Aménagement des majorations du plafond des crédits d'impôt pour personnes à charge

2-48 Un plafond distinct pour chacun des deux crédits d'impôt en faveur de l'habitation principale

Pour un même contribuable et une même résidence, le montant des dépenses qui peuvent être cumulativement retenues pour le calcul de l'avantage fiscal en faveur des équipements de l'habitation principale ne peut excéder, pour la période 2005-2009 :

- 8 000 € (personnes seules) ou 16 000 € (couples soumis à imposition commune) pour le crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie (CGI art. 200 quater-4 ; voir FH 3113, §§ 1-35 à 1-38) ;

- 5 000 € (personnes seules) ou 10 000 € (couples soumis à imposition commune) pour le crédit d'impôt en faveur de l'aide à la personne (CGI art. 200 quater A-4).

Chacun de ces plafonds est majoré pour tenir compte des personnes et enfants à charge du foyer fiscal du contribuable.

2-49 Simplification des majorations pour charges de famille

À partir de l'imposition des revenus de 2006, les majorations pour charges de famille sont ramenées à 400 € par enfant ou personne à charge, au sens des articles 196 à 196 B du CGI, quel que soit leur rang (art. 83-II à IV ; CGI art. 200 quater-4 et 200 quater A-4 modifiés).

Ces enfants ou personnes à charge sont :

- les enfants mineurs ou infirmes, quel que soit leur âge, et les enfants recueillis au foyer du contribuable ;
- les enfants majeurs rattachés au foyer fiscal de leurs parents ;
- les personnes titulaires d'une carte d'invalidité qui vivent sous le toit du contribuable.

Les majorations de 500 € pour le deuxième enfant et de 600 € par enfant à compter du troisième sont donc supprimées. Ces majorations restent en vigueur pour le calcul de l'impôt sur le revenu 2005.

La majoration de 400 € est divisée par deux lorsqu'elle est accordée au titre d'un enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents. Rappelons que, pour l'application du crédit d'impôt, les enfants réputés à charge égale de chacun des parents sont décomptés en premier.

→ **EXEMPLE 1** Un contribuable marié avec trois enfants à charge exclusive a payé une facture de 18 000 € de dépenses d'équipement de son habitation principale pour lesquelles il peut bénéficier du crédit d'impôt économies d'énergie. Ces dépenses sont retenues dans la limite :

- soit de $16\,000\text{ €} + 400\text{ €} + 500\text{ €} + 600\text{ €} = 17\,500\text{ €}$ si la facture est payée en 2005,
- soit de $16\,000\text{ €} + (3 \times 400\text{ €}) = 17\,200\text{ €}$ si la facture est payée en 2006.

→ **EXEMPLE 2** Un contribuable marié avec trois enfants à charge exclusive a payé des dépenses d'équipement de son habitation principale pour lesquelles il peut bénéficier du crédit d'impôt économies d'énergie : facture de 12 000 € payée en 2005 et facture de 18 000 € payée en 2006. Ces dépenses sont retenues dans la limite :

- de 12 000 € pour l'imposition des revenus de 2005 ;
- de 5 200 € (soit $18\,000\text{ €}$ plafonnés à $17\,200\text{ €}$ [$16\,000 + 3 \times 400$] – $12\,000\text{ €}$) pour l'imposition des revenus de 2006.

Prime pour l'emploi

► Limites de revenu du foyer fiscal pour la PPE 2005

2-50 Quel que soit le montant des revenus d'activité professionnelle de chacun des membres du foyer fiscal, la PPE n'est attribuée que si le revenu de référence du foyer

fiscal n'excède pas une limite revalorisée chaque année (voir RF 934, §§ 2750 à 2752). Pour 2005 et 2006, ces limites sont les suivantes (art. 6-A ; CGI art. 200 sexies modifié).

Limites de revenu du foyer fiscal			
Situation de famille		Revenu fiscal de référence	
		2005	2006
Contribuables seuls	1 ^{re} part de quotient familial	12 606 €	15 758 €
Couples soumis à imposition commune	Deux premières parts de quotient familial	25 211 €	31 514 €
Majorations	- par demi-part supplémentaire	3 483 €	4 354 €
	- par quart de part supplémentaire	1 741,50 €	2 177 €

► Calcul de la prime individuelle

2-51 Barèmes 2005 et 2006

La prime accordée pour une année au foyer fiscal est égale au total des primes accordées à chaque membre du foyer fiscal exerçant une activité professionnelle qui lui procure un revenu compris entre un minimum et un maximum (voir RF 934, §§ 2753 à 2773).

La prime individuelle est calculée selon les formules indiquées dans le tableau ci-après.

Formules de calcul de la PPE pour un temps plein				
Situation de famille	Revenu d'activité R (1)	Prime individuelle		Majoration pour le foyer
		2005	2006	
• Célibataires, divorcés, veufs seuls ou avec des enfants à charge qu'ils n'élèvent pas seuls • Mariés (ou pacsés) ayant chacun une activité • Personnes à charge du foyer	$3\,570\,€ < R \leq 11\,899\,€$	$R \times 6\%$	$R \times 6,8\%$	$35\,€ \times \text{nombre de personnes à charge (2)}$
	$11\,899\,€ < R \leq 16\,659\,€$	$(16\,659 - R) \times 15\%$	$(16\,659 - R) \times 17\%$	$35\,€ \times \text{nombre de personnes à charge (2)}$
Mariés (ou pacsés) et un seul des conjoints (ou partenaires) exerce une activité lui procurant plus de 3 569 € dans l'année	$3\,570\,€ \leq R \leq 11\,899\,€$	$(R \times 6\%) + 81\,€$	$(R \times 6,8\%) + 81\,€$	$35\,€ \times \text{nombre de personnes à charge (2)}$
	$11\,899\,€ < R \leq 16\,659\,€$	$[(16\,659 - R) \times 15\%] + 81\,€$	$[(16\,659 - R) \times 17\%] + 81\,€$	$35\,€ \times \text{nombre de personnes à charge (2)}$
	$16\,659\,€ < R \leq 23\,798\,€$	81 €	81 €	Majoration forfaitaire de 35 €, quel que soit le nombre de personnes à charge (3)
	$23\,798\,€ < R \leq 25\,376\,€$	$(25\,376 - R) \times 5,5\%$	$(25\,376 - R) \times 5,5\%$	
Célibataires, veufs, divorcés élevant seuls leurs enfants (case T cochée) (sauf veufs ou veuves ayant coché la case T et la case L)	$3\,570\,€ \leq R \leq 11\,899\,€$	$R \times 6\%$	$R \times 6,8\%$	70 € pour la 1 ^{re} personne à charge (4) plus 35 €
	$11\,899\,€ < R \leq 16\,659\,€$	$(16\,659 - R) \times 15\%$	$(16\,659 - R) \times 17\%$	$\times \text{nombre de personnes à charge à partir de la 2}^e\text{ (4)}$
	$16\,659\,€ < R \leq 25\,376\,€$	0	0	70 €, quel que soit le nombre de personnes à charge (5)

(1) Revenu d'activité salariée ou revenu d'activité non salariée $\times 1,1111$. Pour le calcul de la PPE 2006, ces limites seront indexées en fonction de la hausse des prix hors tabac attendue pour 2006 (voir § 3-3).

(2) Majoration de 35 €/2 si l'enfant est en résidence alternée.

(3) Majoration forfaitaire limitée à 35 €/2, quel que soit le nombre d'enfants, lorsque le foyer n'est composé que d'enfants en résidence alternée.

(4) Majoration de 35 € (70 €/2) pour chacun des 2 premiers enfants, puis majoration de 35 €/2 et s'appliquant à compter du 3^e enfant (si le foyer n'est composé que d'enfants en résidence alternée).

(5) Majoration forfaitaire limitée à 35 €, quel que soit le nombre d'enfants, dès lors que le foyer n'est composé que d'enfants en résidence alternée.

2-52 Renforcement de la prime accordée aux actifs à temps partiel

La majoration de PPE en faveur des personnes qui exercent leur activité à temps partiel ou sur une partie seulement de l'année (voir RF 934, §§ 2762 à 2764) est renforcée selon les modalités suivantes.

① Si l'activité à temps partiel est égale ou inférieure à un mi-temps (coefficient de conversion supérieur ou égal à 2) :

- la prime est calculée à l'aide du barème ci-dessus, sur la base d'un revenu d'activité converti en équivalent temps plein ;
- son montant est ensuite divisé par le même coefficient de conversion ;
- le résultat obtenu est majoré de 65 % pour l'imposition des revenus de 2005 (au lieu de 45 % précédemment), puis de 85 % pour l'imposition des revenus de 2006.

② Si l'activité à temps partiel est supérieure à un mi-temps (coefficient de conversion inférieur à 2 et supérieur à 1) :

- le montant de la prime résultant du calcul opéré après conversion du revenu en équivalent temps plein puis division par le même coefficient de conversion est multiplié par 0,35 pour l'imposition des revenus de 2005 (au lieu de 0,55), puis par 0,15 pour l'imposition des revenus de 2006 ;
- ce résultat est majoré de 65 % du montant de la prime calculée sur le revenu converti en équivalent temps plein pour l'imposition des revenus de 2005 (au lieu de 45 %), puis de 85 % pour l'imposition des revenus de 2006.

► Seuil de versement et modalités d'imputation de la PPE

2-53 Dès l'imposition des revenus de 2005, la prime pour l'emploi ne sera pas versée lorsque son montant, avant imputation, est inférieur à 30 €. Il est mis fin au minimum de prime de 25 € qui était accordé aux foyers fiscaux lorsque la somme des primes individuelles et des majorations était inférieure à ce montant.

Rappelons que, pour les autres crédits d'impôt, le seuil de remboursement est fixé à 8 € (CGI art. 1965 L).

La PPE s'impute sur l'impôt dû, après prise en compte de l'ensemble des réductions et autres crédits d'impôt sur le revenu.

► Acompte de PPE

2-54 Les personnes qui reprennent une activité professionnelle après une période d'inactivité d'au moins 6 mois peuvent demander, dans certaines conditions, à percevoir un acompte de prime (CGI art. 1665 bis; voir RF 934, §§ 2767 à 2771). Les conditions de versement de l'acompte et son montant sont modifiés comme suit (art. 6-II ; CGI art. 1655 bis-I modifié) :

- la demande d'acompte peut être présentée après une reprise d'activité professionnelle d'une durée au moins égale à 4 mois (au lieu de 6 mois précédemment) ;
- le montant de l'acompte qui peut être demandé est porté à 300 € à partir du 1^{er} janvier 2006 (au lieu de 250 €), puis à 400 € à partir du 1^{er} janvier 2007.

L'acompte est régularisé lors de la liquidation de l'impôt correspondant aux revenus de l'année au cours de laquelle il est versé. Son montant est ajouté à la cotisation nette d'impôt.

► Mensualisation de la PPE**2-55 Versements mensuels**

À partir du 1^{er} janvier 2006, les contribuables ayant bénéficié d'une restitution de la prime pour l'emploi au titre d'une année percevront, l'année suivante, la PPE sous forme de versements mensuels (art. 6-III ; CGI art. 1665 ter nouveau). Ce dispositif s'appliquera donc pour la première fois en 2006 aux contribuables ayant été remboursés de la PPE 2005 par le Trésor public.

Ces versements mensuels, dont les modalités seront fixées par décret :

- sont opérés de janvier à juin de l'année suivante, chacun d'eux étant égal au douzième du montant de la prime de l'année précédente ;
- ne sont pas effectués s'ils sont inférieurs à 15 € (soit une prime annuelle inférieure à 180 €). Dans cette situation, la prime pour l'emploi sera imputée sur l'impôt dû, dans les conditions habituelles ; en cas d'excédent, elle sera remboursée au contribuable en un seul versement.

2-56 Régularisation des versements

Pour l'imposition des revenus de l'année au titre de laquelle la PPE est due, la situation des contribuables ayant bénéficié de ces acomptes mensuels est réglée comme suit :

- le montant de la prime pour l'emploi est calculé après déduction du total des versements reçus de janvier à juin de l'année suivante ;
- la régularisation est opérée lors de la liquidation de l'impôt dû au titre de cette même année, après imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt, de l'acompte de PPE et de la prime pour l'emploi elle-même.

3 Réforme de l'impôt sur le revenu à partir de 2006

La mesure phare de la loi de finances et qui est commentée dans ce chapitre porte sur la réforme de l'impôt sur le revenu. L'ensemble des dispositions suivantes s'applique à l'impôt sur le revenu de 2006 et des années suivantes.

L'ESSENTIEL

- Le barème de l'impôt sur le revenu est simplifié pour l'imposition des revenus de 2006 et des années suivantes ; il intègre l'abattement de 20 %.
- Le nouveau barème de la retenue à la source entre en application dès les retenues opérées en janvier 2006.
- De nombreuses mesures d'ajustement concernant les différentes catégories de revenus sont destinées à corriger, à partir de l'imposition des revenus de 2006, les effets de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt sur le revenu.
- La déduction forfaitaire de 14 % sur les revenus fonciers est supprimée mais, en contrepartie, le bailleur peut déduire les dépenses réellement payées telles que les primes d'assurance ou les frais de contentieux.
- La contribution sur les revenus locatifs est supprimée pour les personnes physiques.
- L'ensemble des exonérations, abattements, déductions, réductions et crédits d'impôt accordés à un même foyer fiscal est plafonné par an à 8 000 € ou à 13 000 € en présence d'un invalide, plus majorations pour personnes à charge.
- En 2007 pour la première fois, tout contribuable pourra bénéficier du remboursement de la fraction des impôts directs d'une année (IR, ISF, taxes foncières et d'habitation de la résidence principale) qui excède 60 % de ses revenus perçus l'année précédente.

CALCUL DE L'IR

Nouveau barème de l'impôt sur le revenu

► Quatre taux de 5,5 % à 40 % et cinq tranches à partir de 2006

3-1 À partir de l'imposition des revenus de 2006 (art. 75-I; CGI art. 197-I-1 modifié) :

- le nombre de tranches d'imposition est ramené de 7 à 5 ;
- les taux d'imposition sont fixés à 5,5 % pour le plus faible (au lieu de 6,83 %) et à 40 % pour le taux marginal supérieur d'imposition (au lieu de 48,09 %) avec deux taux intermédiaires de 14 % et de 30 %.

Cette réforme du barème intègre l'abattement de 20 % applicable, notamment, sur les salaires (voir § 3-7).

► Calcul de l'IR 2006

3-2 Barème d'imposition

Pour l'imposition des revenus de 2006, le barème de l'impôt sur le revenu sera le suivant, avant revalorisation des limites des tranches en fonction de la hausse des prix hors tabac attendue pour 2006 (art. 75-I; CGI art. 197-I-1 modifié).

Barème 2006 pour une part de quotient familial	
Tranches (€)	Taux (%)
Jusqu'à 5 515	0
De 5 516 à 11 000	5,5
De 11 001 à 24 432	14
De 24 433 à 65 500	30
Au-dessus de 65 500	40

3-3 Revalorisation des seuils et limites

Pour les impositions établies en 2007, c'est-à-dire le calcul de l'impôt sur les revenus de 2006, les seuils et limites qui sont réévalués chaque année (planchers et plafonds de déduction pour frais professionnels, par exemple; voir tableau p. 37) ne seront pas indexés comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (art. 75-V).

L'indexation sera effectuée en fonction de la hausse des prix hors tabac attendue pour 2006 (pour l'abattement en faveur des personnes âgées, voir toutefois § 3-7). Faute d'une telle disposition, les seuils et limites auraient été revalorisés à partir de la formule suivante :

$$\text{montant 2006} = \text{montant 2005} \times 11\,000/8\,677,$$

soit une augmentation de plus de 26 %.

À partir de l'imposition des revenus de 2007, ces seuils et limites seront de nouveau réévalués comme la limite supérieure de la première tranche de l'impôt sur le revenu.

Imposition des revenus de source française versés à des non-résidents

► Retenues à la source sur les salaires, pensions et rentes viagères

3-4 Nouveau barème

Sous réserve des conventions internationales, les traitements, salaires et rentes viagères de source française servis à des personnes dont le domicile fiscal n'est pas situé en France sont soumis à une retenue à la source selon un tarif annuel progressif par tranches qui comprend deux taux (CGI art. 182 A; voir RF 934, §§ 2653 à 2657). En raison de la suppression de l'abattement de 20 % sur les salaires, pensions et retraites (voir § 3-7), un nouveau barème s'applique à partir de 2006 (art. 75-III).

Nouveau barème de retenue à la source		
Fraction des sommes versées en 2006 (1)	Taux applicables à partir de 2006	
	Taux (%)	Taux DOM (%)
Inférieure à 13 170 €	0	0
De 13 170 € à 38 214 €	12	8
Supérieure à 38 214 €	20	14,4

(1) Rappelons que lorsque le paiement des revenus est effectué sur une période infra-annuelle, les limites des tranches de ce tarif sont divisées par 4 (trimestre), 12 (mois), 52 (semaine) ou 312 (jour) (CGI, ann. II, art. 91 A).

3-5 Revalorisation des tranches pour 2007

Les tranches du tarif varient chaque année dans la même proportion que la limite la plus proche des tranches du barème de l'IR (CGI art. 182 A-III ; ann. II, art. 91 B et ann. IV, art. 18).

Compte tenu de l'augmentation des tranches du barème pour 2006, les tranches du barème pour 2007 seront indexées proportionnellement à la hausse des prix hors tabac attendue pour 2006 (art. 75-V ; voir § 3-3).

► **Taux minimum d'imposition des revenus de source française des non-résidents**

3-6 L'impôt sur les revenus de source française des non-résidents est calculé en appliquant les mêmes règles que pour les contribuables domiciliés en France. Il est toutefois fait application d'un taux minimum d'imposition, le montant de l'impôt ne pouvant être inférieur à un certain pourcentage du revenu net imposable (CGI art. 197 A-a ; voir RF 934, §§ 2647 et 2648).

À compter de l'imposition des revenus de 2006, le taux minimum d'imposition est ramené (art. 75-II ; CGI art. 197 A-a modifié) :

- à 20 % dans la plupart des cas (au lieu de 25 % précédemment) ;
- à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les DOM (au lieu de 18 % précédemment).

Rappelons que, si le contribuable justifie que le taux moyen de l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de ses revenus de sources française et étrangère est inférieur au taux minimum d'imposition (20 % ou 14,4 % à partir de l'IR 2006), ce taux inférieur est appliqué à ses seuls revenus de source française (voir RF 934, § 2648).

Effets de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'IR

► **Nouveaux montants, taux ou limites**

3-7 L'article 76 de la loi de finances comporte des mesures d'ajustement destinées à corriger, à partir de l'imposition des revenus de 2006, les effets de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt sur le revenu pour les revenus qui n'en bénéficiaient pas précédemment. Ces mesures sont résumées dans le tableau suivant. Pour ce qui concerne les revenus fonciers, on se reportera au paragraphe 3-10.

Objet (référence au CGI)	Montant, taux ou limite à partir de 2006	Ancien montant, taux ou limite
Imposition des RCM sur (art. 158-3-2°), soit un taux de réfaction de (art. 242 ter, 243 bis, 243 ter, 1736-I-2, 1767, 1768 bis, 1768 bis A)	60 % de leur montant 40 %	50 % 50 %
Abattement sur les RCM (art. 158-3-5°) :		
- personne seule	1 525 €	1 220 €
- couple	3 050 €	2 440 €
Plafond d'abattement sur le revenu par enfant majeur rattaché au foyer fiscal (art. 196 B)	5 398 € (1)	4 489 € pour 2005 (voir § 2-5)
Plafond de déduction de la pension alimentaire versée à un enfant majeur (art. 156-II-2°, 3° al. par renvoi à l'article 196 B)	5 398 € (1)	4 489 € pour 2005 (voir § 2-5)

Objet (référence au CGI)	Montant, taux ou limite à partir de 2006	Ancien montant, taux ou limite
Abattement en faveur des personnes âgées ou invalides (art. 157 bis) :	2 132 € (2)	1 706 €
si le revenu global n'excède pas	13 125 € (2)	10 500 €
ou	1 066 € (2)	853 €
si le revenu global est compris entre	13 125 € (2)	10 500 €
et	21 188 € (2)	16 950 €
Abattement micro BIC (art. 50-0-1, 3 ^e al.) :		
- activité d'achat-revente et assimilée	68 %	72 %
- activité de services	45 %	52 %
Abattement micro BNC (art. 102 ter-1, 1 ^{er} al.)	25 %	37 %
Abattement micro foncier (art. 32-1, 1 ^{er} al.)	30 %	40 %
Revenu fiscal de référence pour le crédit d'impôt jeunes de moins de 26 ans (art. 200 decies) :		
- première part de quotient familial	25 000 €	20 000 €
- ou deux premières parts	50 000 €	40 000 €
+ par demi-part suivante	4 276 €	3 421 €
ou par quart de part suivant	2 138 €	3 421 €/2
Revenus fonciers (voir aussi § 3-10) :		
- déduction Besson ancien (31-I-1 ^o e, 2 ^e al.)	26 % (art. 31-I-1 ^o j nouveau, 1 ^{er} al.)	40 %
- déduction Lienemann (résiduel) (31-I-1 ^o e, 5 ^e al.)	46 % (art. 31-I-1 ^o j nouveau, 5 ^e al.)	60 %
- déduction Robien-ZRR (31-I-1 ^o h) et Robien-Social	26 % (art. 31-I-1 ^o k nouveau)	40 %
(1) Ces limites seront indexées sur la hausse des prix hors tabac attendue pour 2006 pour l'imposition des revenus de 2006 (voir § 3-3), puis comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'IR pour l'imposition des revenus des années suivantes.		
(2) Ces seuils seront indexés comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'IR pour l'imposition des revenus de 2006 (art. 76-XV-1).		

► Revenus et charges majorés de 1,25 pour le calcul de l'impôt

3-8 À partir de l'imposition des revenus de 2006, le montant des revenus et charges, indiqués dans le tableau ci-dessous, retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu est majoré de 1,25 (art. 76-I-4^o; CGI art. 158-7 nouveau). Ce mécanisme a pour effet de corriger les effets de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt pour les revenus qui n'en bénéficiaient pas précédemment.

Application d'un coefficient de 1,25	
Référence au CGI	Nature des revenus
	BIC ou BA soumis à un régime réel d'imposition sans adhésion à un CGA (1)
	BNC soumis au régime de la déclaration contrôlée sans adhésion à une AGA (1)
64	Bénéfices agricoles forfaitaires
111 c 111 d 111 e 109	Revenus distribués : - rémunérations et avantages occultes - rémunérations excessives (voir RF 938, § 871) - charges à caractère somptuaire (voir RF 938, § 870) - résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice
123 bis	Bénéfices et revenus d'actifs détenus dans un État à fiscalité privilégiée
156-II-2 ^o	Pensions alimentaires déduites du revenu imposable du débiteur et imposées au nom du bénéficiaire dès lors qu'elles sont versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1 ^{er} janvier 2006 (voir RF 934, §§ 1740 à 1770, 1800 et 1801) : - pensions alimentaires versées aux ascendants et descendants dans le besoin (c. civ. art. 205 à 211, 367 et 767) ;

Application d'un coefficient de 1,25

Référence au CGI	Nature des revenus
156-II-2° (suite)	- prestation compensatoire en capital sur une période de plus de 12 mois ; - prestation compensatoire sous forme de rentes ; - pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice ; - contribution aux charges du mariage si les époux font l'objet d'une imposition séparée ; - versements destinés à constituer le capital d'une rente au profit des enfants mineurs (déduction et imposition dans la limite de déduction de 2 700 €) ; - rentes servies à titre obligatoire et gratuit constituées avant le 2 novembre 1959.
(1) La majoration de 1,25 ne s'applique pas aux membres de groupements ou aux associés de sociétés de personnes lorsque le groupement ou la société est lui-même adhérent d'un centre ou d'une association de gestion agréée. Elle ne s'applique pas, non plus, aux conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'un groupement agricole ou d'une société agricole relevant du régime fiscal des sociétés de personnes ayant lui-même adhéré à un centre ou à une association de gestion agréée.	

D'autres contribuables soumis à un régime réel d'imposition ne peuvent pas bénéficier actuellement de l'abattement de 20 % : jeunes agriculteurs bénéficiant de l'abattement de 50 % (CGI art. 73 B ; voir « L'entreprise agricole », *RF* 2005-3, § 501) ou certains médecins conventionnés (voir « Les professions libérales », *RF* 919, § 1374), par exemple. Notons que, pour ces contribuables, aucun aménagement n'est proposé en vue de corriger les effets de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème d'imposition.

Par ailleurs, concernant les bénéfices agricoles, le coefficient de 1,25 vise, selon le texte de la loi, les « revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants » du CGI. L'application du coefficient aux bénéfices forestiers taxés forfaitairement (CGI art. 76) devrait donc échapper à la majoration.

► Autres mesures de coordination

3-9 Elles sont résumées dans les tableaux suivants et concernent :

- d'une part, le relèvement du revenu fiscal de référence applicable pour les allègements de taxe d'habitation et de taxe foncière (concernant la prime pour l'emploi, voir toutefois § 2-50),
- d'autre part, les dispositions abrogées ou supprimées.

Impôts locaux

Seuils de revenu de référence pour les exonérations ou les allègements de taxe foncière ou de taxe d'habitation (CGI art. 1417)	TF et TH 2007 (revenus 2006) (1)	TF et TH 2006 (revenus 2005)
Métropole : 1 ^{re} part	9 271 €	7 417 €
par demi-part suivante	2 476 €	1 981 €
Guyane : 1 ^{re} part	11 470 €	9 176 €
première demi-part	3 158 €	2 526 €
par demi-part suivante	2 476 €	1 981 €
Autres DOM : 1 ^{re} part	10 970 €	8 776 €
première demi-part	2 620 €	2 096 €
par demi-part suivante	2 476 €	1 981 €
Plafonnement de la taxe d'habitation d'après le revenu (CGI art. 1414 A)	TH 2007 (revenus 2006) (1)	TH 2006 (revenus 2005)
① Revenu de référence maximum (CGI art. 1417-II) :		
Métropole : 1 ^{re} part	21 801 €	17 441 €
1 ^{re} demi-part suivante	5 095 €	4 076 €
par demi-part suivante	4 008 €	3 206 €

Plafonnement de la taxe d'habitation d'après le revenu (CGI art. 1414 A)		TH 2007 (revenus 2006) (1)	TH 2006 (revenus 2005)
Guyane:	1 ^{re} part	28 874 €	23 099 €
	par demi-part pour la 1 ^e et la 2 ^e	5 590 €	4 472 €
	troisième demi-part	4 760 €	3 808 €
	par demi-part suivante	4 008 €	3 206 €
Autres DOM:	1 ^{re} part	26 348 €	21 078 €
	première demi-part	5 590 €	4 472 €
	deuxième demi-part	5 329 €	4 263 €
	par demi-part suivante	4 008 €	3 206 €
2 Abattement sur le revenu (CGI art. 1414 A)			
Métropole:	1 ^{re} part	4 729 €	3 783 €
	par demi-part de la 1 ^{re} à la 4 ^e	1 366 €	1 093 €
	par demi-part suivante	2 418 €	1 934 €
Guyane:	1 ^{re} part	6 305 €	5 044 €
	par demi-part pour la 1 ^e et la 2 ^e	1 051 €	841 €
	par demi-part suivante	2 520 €	2 016 €
Autres DOM:	1 ^{re} part	5 675 €	4 540 €
	par demi-part pour la 1 ^{re} et la 2 ^e	1 366 €	1 093 €
	par demi-part suivante	2 418 €	1 934 €

(1) Pour les impositions établies au titre de 2007, ces seuils seront toutefois indexés comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu retenu pour le calcul de l'IR 2006 (art. 76-XV-2), c'est-à-dire en fonction de la hausse des prix hors tabac attendue pour 2006 (voir § 3-5).

Dispositions supprimées ou abrogées (1)	
158-4 bis	Abattement de 20 % en faveur des adhérents à un CGA ou une AGA
158-5 a, 4 ^e al.	Abattement de 20 % sur les pensions et retraites
158-5 a, 5 ^e et 6 ^e al.	Plafonnement de l'abattement de 20 % sur la fraction des salaires, nets de frais professionnels, et des pensions qui excède une certaine limite (117 900 € pour 2005 ; voir tableau p. 37)
71-3°	GAEC: modalités d'application de l'abattement de 20 % en faveur des associés exploitants ayant adhéré à un CGA
1600-0 G-I, 4 ^e al.	Réintégration de l'abattement CGA ou AGA pour le calcul des prélèvements sociaux additionnels sur les revenus du patrimoine
1649 quater D-IV, 3 ^e al.	Appréciation, par l'administration, du maintien de l'abattement de 20 % en cas de refus de visa à l'adhérent par le CGA ou l'AGA
31-I-1° et 2° d	Déduction forfaitaire sur les revenus fonciers de 14 % (ou de 15 % pour certaines propriétés rurales) (voir § 3-10)
234 undecies	Contribution sur les revenus locatifs (CRL) due par les particuliers et les associés de sociétés immobilières de copropriété (voir §§ 3-16 et 3-17)

(1) Sauf précision contraire, à partir de l'imposition des revenus de 2006.

Nouveau mode de détermination des revenus fonciers

► Suppression de la déduction forfaitaire de 14 % et de 15 %

3-10 Afin de corriger les effets de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt sur le revenu, les revenus fonciers seront déterminés, à partir de l'imposition des revenus de 2006, sans appliquer la déduction forfaitaire de 14 % ou de 15 % pour certaines propriétés rurales (voir RF 934, §§ 1062 à 1079 et 1181). En contrepartie, certaines charges non déductibles jusqu'à l'imposition des revenus de 2006 seront retenues pour leur montant réel (voir § 3-11).

Rappelons que la déduction forfaitaire couvre les dépenses suivantes, qui ne peuvent jamais être déduites pour leur montant réel (CGI art. 31-I-1° e, 1^{er} al. et 31-I-2° d; voir RF 934, §§ 1090 à 1094 et 1181 à 1184):

- frais de gestion;
- primes d'assurance des propriétés urbaines. Par dérogation, certaines primes au titre de la garantie d'impayés de loyer (sauf si le bailleur opte pour le crédit d'impôt; voir FH 3111-2, §§ 42 à 46) ou des monuments historiques ouverts au public sont déductibles pour leur montant réel;
- amortissement, sauf pour les logements placés sous un régime d'amortissement spécial (Périssol, Besson ou Robien).

Déduction forfaitaire	
Taux (1)	Supprimée à partir de l'IR 2006 dans les cas suivants
14 %	Cas général (voir RF 934, §§ 1090 à 1094) Bail à construction (CGI art. 33 bis, 2 ^e al.)
15 %	Baux ruraux à long terme et constructions bénéficiant de l'exonération temporaire de taxe foncière (CGI art. 31-I-2° d)
25 %	Revenus des investissements locatifs réalisés au plus tard en 1997 ayant donné lieu à une réduction d'impôt sur le revenu (voir RF 934, § 1095)
6 %	Revenus des investissements locatifs de tourisme (voir RF 934, § 2249) Revenus des logements placés sous un régime d'amortissement Périssol, Besson ou Robien (voir RF 934, § 1100)
(1) La loi maintient, pour l'application de régimes spéciaux, une déduction forfaitaire assortie d'une baisse des taux (voir § 3-7).	

► Frais et charges déductibles pour leur montant réel

3-11 À partir de l'imposition des revenus de 2006, compte tenu de la suppression de la déduction forfaitaire de 14 % (et de 15 %), les bailleurs de propriétés urbaines et de propriétés rurales peuvent déduire, pour leur montant réel, les charges de la propriété suivantes (art. 76-XI; CGI art. 31-I-1° et 31-I-2° modifiés).

Tableau comparatif des conditions de déduction des charges		
Nature des charges (1)	Modalités de prise en compte dans les revenus fonciers	
	Jusqu'à l'imposition des revenus 2005	À partir de l'IR 2006
Primes d'assurance	Couvertes par la déduction forfaitaire, sauf exception (voir RF 934, §§ 1119 et 1783)	Montant réel (2)
Frais de gestion courante	Couverts par la déduction forfaitaire (voir RF 934, § 1092)	20 € par an et par local, majorés des dépenses figurant sur les trois lignes ci-dessous
Frais de procédure	Couverts par la déduction forfaitaire (voir RF 934, § 1092)	Montant réel des dépenses effectivement supportées par le propriétaire
Rémunération des gardes et des concierges	Montant réel (voir RF 934, §§ 1115 et 1188)	Montant réel des dépenses effectivement supportées par le propriétaire
Rémunérations, honoraires et commissions versés à un tiers pour la gestion des immeubles	Couverts par la déduction forfaitaire s'ils constituent des frais de gestion (voir RF 934, § 1092) ou déductibles pour leur montant réel s'ils constituent des frais de gérance (voir RF 934, § 1114)	Montant réel des dépenses effectivement supportées par le propriétaire
(1) Pour les propriétés urbaines, les conditions de déduction des autres charges (provisions pour dépenses de copropriété, travaux d'amélioration, de réparation et d'entretien, impôts et taxes, intérêts d'emprunts) ne sont pas modifiées. Pour les propriétés rurales, voir paragraphes 3-12 à 3-14.		
(2) Sauf option pour le crédit d'impôt assurance-loyer (voir FH 3111-2, §§ 42 à 46).		

→ **EXEMPLE** Un contribuable vivant seul donne un immeuble ancien en location nue qui lui procure 10 000 € de recettes brutes annuelles et pour lequel il paye 2 000 € d'intérêts d'emprunt. Il règle 1 500 € de frais de procédure en raison d'un litige avec son locataire. Il déclare une rémunération de 35 000 €. Ses revenus seront imposés comme suit pour 2005 et 2006.

	2005	2006
Revenu foncier:		
- revenu brut	10 000 €	10 000 €
- déduction forfaitaire de 14 %	1 400 €	Néant
- frais de procédure	Non déductibles	1 500 €
- intérêts d'emprunt	2 000 €	2 000 €
Revenu foncier imposable	6 600 €	6 500 €
Rémunération imposable	25 200 € (1)	31 500 € (2)
Revenu imposable	31 800 €	38 000 €
IR dû	6 869 € (3)	6 266 € (4)
CRL	250 €	Néant (voir § 3-16)
Prélèvements sociaux additionnels sur les revenus fonciers	726 €	715 €

(1) Soit 35 000 – 3 500 (déduction forfaitaire de 10 %) – 6 300 (abattement de 20 %).

(2) Soit 35 000 – 3 500 (déduction forfaitaire de 10 %).

(3) En application du barème 2005 : $(31\,800 \times 0,3738) - 5\,017,93 = 6\,869$ €.

(4) En application du barème 2006 (avant revalorisation de l'inflation) : $(38\,000 \times 0,30) - 5\,134,36 = 6\,266$ €.

Dans l'hypothèse où aucun frais de procédure n'est payé en 2006, le revenu foncier imposable est égal à 8 000 € et l'impôt, calculé sur un revenu imposable de 39 500 €, à 6 716 € pour 2006.

► Dépenses d'amélioration des propriétés rurales

3-12 À partir de l'imposition des revenus de 2006, les bailleurs de propriétés rurales peuvent déduire pour leur montant réel (art. 84; CGI art. 31-I-2° modifié) :

- l'ensemble des dépenses d'amélioration des propriétés non bâties ;
- les dépenses d'amélioration des propriétés bâties autres que les locaux d'habitation dès lors qu'elles ne se traduisent pas par une augmentation du fermage.

Rappelons que, pour l'imposition des revenus antérieurs à 2006, les charges des propriétés rurales données à bail comprennent, notamment (voir RF 934, §§ 1 180 à 1 199) :

- la déduction forfaitaire de 14 % ou de 15 % ;
- les primes d'assurances des immeubles ;
- les charges locatives non récupérées par le propriétaire au départ du locataire ;
- les frais réels de gérance ;
- les frais de rémunération des gardes ;
- les impôts et taxes et les intérêts d'emprunt.

Elles comprennent également les paiements correspondant :

- aux travaux portant sur les locaux d'habitation, dans les conditions applicables aux propriétés urbaines ;
- aux dépenses de réparation et d'entretien des bâtiments d'exploitation et des immeubles autres que les locaux d'habitation ;
- à certaines dépenses d'amélioration (voir § 3-13).

À partir de l'imposition des revenus de 2006, la déduction forfaitaire est supprimée et les charges indiquées dans le paragraphe 3-11 sont déductibles pour leur montant réel.

3-13 Travaux d'amélioration des propriétés non bâties

Jusqu'à l'imposition des revenus de 2006, les dépenses d'amélioration des propriétés non bâties sont déductibles dès lors qu'elles correspondent à des travaux non rentables. Lorsque ces dépenses sont de nature à entraîner un accroissement de

la valeur de la propriété agricole, elles constituent des dépenses d'amélioration rentables et donc non déductibles (voir *RF* 934, § 1 194).

Cette restriction est supprimée à partir de l'imposition des revenus de 2006 (CGI art. 31-I-2° c quater nouveau). Les dépenses d'amélioration des propriétés non bâties sont donc déductibles à la seule condition que le bailleur les ait effectivement supportées.

Rappelons que les travaux d'amélioration des propriétés non bâties s'entendent de ceux qui sont destinés soit à en modifier l'aménagement, soit à en compléter l'équipement en vue d'en assurer une meilleure utilisation et une meilleure adaptation aux conditions modernes d'exploitation.

→ **EXEMPLE** *À partir de l'imposition des revenus de 2006, le bailleur peut, notamment, déduire de ses revenus bruts le montant des dépenses suivantes qu'il a effectivement supportées :*

- travaux de défrichement et de drainage;
- travaux d'arrachage et de replantation.

3-14 Travaux d'amélioration des propriétés bâties

À partir de l'imposition des revenus de 2006, toutes les dépenses d'amélioration des propriétés bâties, autres que les locaux d'habitation, sont déductibles à la double condition suivante (CGI art. 31-I-2° c nouveau) :

- elles sont effectivement supportées par le bailleur;
- elles ne sont pas rentables. Les dépenses d'amélioration non rentables sont déduites par la loi comme celles qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage.

► Fin du régime de faveur pour les immeubles en ZFU

3-15 Le régime de faveur des opérations de réaménagement d'immeubles situés en ZFU cessera de s'appliquer à compter de l'imposition des revenus de 2006 (art. 76-XI J ; CGI art. 31-I-1° b quater et 156-I-3° supprimés). Rappelons que ce dispositif permet aux bailleurs, sous réserve d'un engagement de location pendant 6 ans :

- de déduire, dès lors qu'ils font l'objet d'une convention approuvée par le préfet, les travaux de démolition rendus nécessaires par le réaménagement des immeubles ainsi que les travaux de reconstitution de toiture ou de murs extérieurs d'immeubles existants rendus nécessaires par ces démolitions (CGI art. 31-I-1° b quater; voir *RF* 934, §§ 1530 à 1534) ;
- d'imputer sans limite sur leur revenu global le déficit foncier qui résulte de dépenses, autres que les intérêts d'emprunts, effectuées sur des locaux d'habitation en vue du réaménagement de ces immeubles (CGI art. 156-I-3°, 5° à 7° al.; voir *RF* 934, § 1535).

► Suppression de la contribution sur les revenus locatifs (CRL) pour les personnes physiques

3-16 Personnes physiques autres que les associés de sociétés de personnes

L'article 76-XI E à J de la loi supprime, à partir de l'imposition des revenus de 2006, la contribution sur les revenus locatifs due par les personnes physiques (CGI art. 234 undecies abrogé). Cette mesure concerne :

- les bailleurs, personnes physiques, pour leurs revenus imposés dans la catégorie des revenus fonciers ;
- les bailleurs dont les revenus sont imposés dans la catégorie des BIC ou des BNC (selon un régime réel d'imposition ou selon le régime micro).

3-17 Sociétés et groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes

La contribution sur les revenus locatifs :

- est supprimée, à partir de l'imposition des revenus de 2006, pour les associés de sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale (art. 76-XI J). Rappelons que ces sociétés transparentes sont celles qui déposent une déclaration 2071 et dont les associés sont personnellement redevables de la CRL pour les revenus des logements correspondant à leurs droits dans la société (voir *RF* 934, § 2900) ;
- est maintenue pour les personnes morales et groupements relevant du régime des sociétés de personnes (sociétés civiles de gestion, notamment) dont l'un des membres est soumis, à la date de la clôture de l'exercice, à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun (art. 76-XI G ; CGI art. 234 terdecies modifié ; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 1432).

Demeurent également redevables de la CRL :

- les personnes morales ou organismes soumis à l'IS (CGI art. 234 duodecies ; voir *RF* 938, § 812) ;
- les associations et collectivités sans but lucratif imposés à l'IS au taux réduit (CGI art. 234 quaterdecies, 4^e al. ; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 1433) ;
- les personnes morales ou organismes de droit public ou de droit privé, autres que ceux ci-dessus, non soumis à l'IS (CGI art. 234 quaterdecies, 1^{er} à 3^e al. ; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 1434).

PLAFONNEMENT DE CERTAINS AVANTAGES FISCAUX

Principe du plafonnement

3-18 Pour les revenus de 2006 et des années suivantes, il a été prévu que le gain procuré par le cumul de certains avantages fiscaux (exonérations, abattements, déductions, réductions et crédits d'impôt) dont les contribuables sont susceptibles de bénéficier soit plafonné, par foyer fiscal, à (art. 78) :

- 8 000 €, dans le cas général,
- ou 13 000 €, pour les foyers dont au moins l'un des membres est titulaire de la carte d'invalidité ou qui comptent à charge au moins un enfant donnant droit au complément d'allocation de l'enfant handicapé (c. séc. soc. art. L. 541-1).

Ce plafond aurait dû être majoré de 1 000 € par enfant à charge au sens des articles 196 et 196 B du CGI, ainsi que pour chacun des membres du foyer fiscal âgé de plus de 65 ans. Ce montant de 1 000 € aurait été divisé par deux lorsque l'enfant est à charge égale de l'un et l'autre de ses parents.

Ce dispositif a été invalidé par le Conseil Constitutionnel (décision 2005-530 DC du 29 décembre 2005).

DROIT À RESTITUTION DES IMPOSITIONS EN FONCTION DU REVENU

Principe de limitation de la charge fiscale

3-42 Chaque contribuable a un droit à restitution des impôts directs payés à partir du 1^{er} janvier 2006 pour la fraction qui excède 60 % de ses revenus perçus l'année précédant celle du paiement de ses impositions (art. 74 ; CGI art. 1^{er} nouveau et 1649-0 A nouveau).

Ce droit à restitution s'applique donc pour la première fois en 2007 pour les impositions payées en 2006. L'impôt sur le revenu payé en 2006 (revenus de 2005), l'impôt de solidarité sur la fortune de 2006, ainsi que la taxe foncière et la taxe d'habitation de 2006 afférente à l'habitation principale seront comparés aux revenus perçus en 2005.

Articulation du droit à restitution avec le plafonnement spécifique à l'ISF

3-43 Le mécanisme du plafonnement de la cotisation de l'impôt de solidarité sur la fortune déjà existant (CGI art. 885 V bis; voir « L'impôt de solidarité sur la fortune », *RF* 925, § 890) n'est pas affecté par ce nouveau dispositif dont la portée est plus large. Le plafonnement de l'ISF permet, même s'il est plus restreint, de limiter la somme de cet impôt et des impôts sur le revenu des années précédentes à 85 % de ces revenus. Par conséquent, la combinaison des deux dispositifs conduit à écrêter une première partie de l'ISF par le biais du mécanisme de plafonnement spécifique à cet impôt (CGI art. 885 V bis) et une seconde partie par le biais du nouveau droit à restitution des impositions.

Contribuables bénéficiaires du droit à restitution

3-44 Le droit à restitution concerne le contribuable qui :

- forme un foyer fiscal au sens de l'impôt sur le revenu (CGI art. 6),
- et a son domicile fiscal en France (CGI art. 4 B).

Le droit à restitution ne concerne donc ni le foyer fiscal au sens de l'ISF, ni les personnes soumises à la taxe foncière et à la taxe d'habitation (cohabitants).

La composition du foyer fiscal s'apprécie à la date à laquelle le droit à restitution est acquis, c'est-à-dire au 1^{er} janvier suivant l'année du paiement des impositions.

→ **EXEMPLE** Pour le droit à restitution à exercer en 2007, il conviendra de retenir la composition du foyer fiscal au 1^{er} janvier 2007 pour les impositions payées en 2006.

Impôts à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution

► Conditions de prise en compte

3-45 Pour pouvoir être pris en compte dans la détermination du droit à restitution, les impôts correspondants, limitativement énumérés par la loi (voir § 3-46), doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- ces impôts doivent être payés en France par le redevable de l'impôt lui-même ;
- pour l'impôt sur le revenu et l'ISF, seuls les impôts correspondant aux montants régulièrement déclarés par le contribuable sont pris en compte ;
- ces impôts ne doivent pas être déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu, ce qui exclut la prise en compte de la contribution sur les revenus locatifs.

La loi prévoit des règles particulières de prise en compte de la taxe foncière établie au nom d'une indivision ou au nom d'une société ou d'un groupement non soumis à l'IS dont le contribuable est membre ainsi que pour la taxe d'habitation lorsqu'elle est établie au nom de plusieurs contribuables (voir §§ 3-48 et 3-49).

Elle prévoit également des modalités de reconstitution des impôts en cas de changement de situation familiale ou lorsque le contribuable qui demande la restitution ne correspond pas au foyer fiscal au sens de l'impôt sur le revenu.

► Impôts à prendre en compte

3-46 Les impositions à retenir pour la détermination du droit à restitution sont :

- l'impôt sur le revenu, qu'il soit calculé d'après un barème progressif ou selon un taux proportionnel (prélèvement libératoire, plus-values immobilières, etc.). Il s'agit de la cotisation effectivement payée, c'est-à-dire de l'impôt net après application des crédits d'impôt et des réductions d'impôt;
- l'ISF, après application, le cas échéant, du plafonnement spécifique à cet impôt (CGI art. 885 V bis; voir § 3-43);
- la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférentes à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à ces taxes, à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Selon nos informations, les frais de gestion devraient être pris en compte;
- la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à cette taxe.

Les impositions sont diminuées des restitutions de l'impôt sur le revenu perçues ou des dégrèvements obtenus au cours de l'année du paiement de ces impositions: crédit d'impôt sur le revenu (prime pour l'emploi ou mécanismes de restitution prévus par les conventions fiscales, par exemple) ou dégrèvements d'impôts locaux.

→ EXEMPLES

Contribuable retraité veuf

Patrimoine imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune: 1 900 000 €

• Revenus annuels du foyer: 10 000 €

Impôt sur le revenu 2006: 0 €

Taxe d'habitation (habitation principale): 450 €

Taxe foncière (habitation principale): 850 €

Impôt de solidarité sur la fortune: 7 970 €

Montant total des impositions directes: 9 270 € (7 970 + 850 + 450)

Plafond: 60 % des revenus: 10 000 × 60 % = 6 000 €

• Droit à restitution: 9 270 € - 6 000 € = 3 270 €.

Contribuable marié, deux enfants

Monsieur (commerçant) BIC déficitaire: - 27 000 €

Madame (salariée): 30 000 € nets de frais

• Revenus annuels du foyer = - 27 000 € + 30 000 € = + 3 000 €

Impôt sur le revenu 2006: 0 €

Taxe d'habitation (habitation principale): 0 €

Taxe foncière (habitation principale): 2 400 €

Montant total des impositions directes: 2 400 €

Plafond: 60 % des revenus: 3 000 × 60 % = 1 800 €

• Droit à restitution: 2 400 € - 1 800 € = 600 €.

► Impôts non pris en compte pour la détermination du droit à restitution

3-47 Ne sont pas retenus pour la détermination du droit à restitution :

- les prélèvements sociaux additionnels: CSG, CRDS, prélèvement social de 2 % et contribution additionnelle au prélèvement social;
- la taxe d'habitation afférente aux résidences secondaires;
- la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties des résidences secondaires ou de celles données en location.

► Impôts établis au nom de sociétés semi-transparentes

ou d'indivisions

3-48 Lorsque les taxes foncières sur les propriétés bâties et les propriétés non bâties sont établies au nom des sociétés ou groupements non soumis à l'IS dont le contribuable est membre, ces impositions sont prises en compte dans le cadre de la détermination du droit à restitution à proportion des droits du contribuable dans les bénéfices comptables de ces sociétés et groupements.
En cas d'indivision, il est tenu compte de la fraction de ces impositions à proportion des droits du contribuable dans l'indivision.

► Impôts établis au nom de plusieurs contribuables

3-49 Lorsque les impositions sont établies au nom de plusieurs contribuables, le montant des impositions à retenir pour la détermination du droit à restitution est égal :

- pour la taxe d'habitation et les taxes additionnelles à cette taxe, au montant de ces impositions divisé par le nombre de contribuables redevables ;
- pour l'impôt sur le revenu et l'ISF, au montant des impositions correspondant à la fraction de la base d'imposition du contribuable qui demande la restitution.

Revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution

3-50 Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent de ceux réalisés par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions. Ainsi, par exemple, il y a lieu de retenir, pour la détermination du droit à restitution exercé en 2007, les revenus de 2005 et l'impôt sur le revenu payé en 2006 et établi au titre des revenus de 2005.

► Revenus réalisés

3-51 Les revenus à prendre en compte sont les revenus réalisés par le contribuable. Les revenus se rapportant aux produits des PEL (c. constr. et hab. art. L. 315-1 à L. 315-6), des PEP (CGI art. 157-22°) et des contrats d'assurance-vie sont considérés, pour la détermination du droit à restitution, comme réalisés à la date de leur inscription en compte et non à la date du dénouement du contrat.
En cas de changement de situation familiale, il y a lieu de retenir les seuls revenus du contribuable membre du foyer fiscal qui demande le bénéfice du droit à restitution.

► Revenu imposable

3-52 Le revenu à prendre en compte est constitué :

- des revenus soumis à l'impôt sur le revenu, nets de frais professionnels ;
- des produits soumis au prélèvement libératoire.

Ainsi, par exemple, les traitements et salaires et les rémunérations des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI sont retenus après déduction des frais professionnels (déduction forfaitaire de 10 %, ou frais réels en cas d'option pour ce mode d'imposition). Les plus-values immobilières sont retenues après application de l'abattement pour durée de détention. Les plus-values mobilières sont retenues avant application de cet abattement.

► Revenus exonérés

3-53 En principe, l'ensemble des revenus exonérés d'impôt sur le revenu, réalisés au cours de la même année en France ou hors de France, est pris en compte pour la détermination du droit à restitution (voir toutefois § 3-55). Il s'agit, notamment, des produits et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre d'un

plan d'épargne en vue de la retraite, du gain réalisé lors de la clôture d'un plan d'épargne en actions (PEA), des intérêts, inscrits en compte sur les livrets des caisses d'épargne, les livrets d'épargne populaire ou les livrets jeunes.

► **Retraitement du revenu**

3-54 Le revenu à prendre en compte est diminué :

- des déficits catégoriels imputables sur le revenu global (CGI art. 156-I) ;
- du montant des pensions alimentaires déductibles du revenu global (CGI art. 156-II-2°) ;
- des cotisations ou primes déduites du revenu global versées aux plans d'épargne retraite populaire ou dans le cadre de certains régimes de retraite supplémentaire obligatoires ou complémentaire facultatifs (CGI art. 163 quatervicies).

Ainsi, les déficits reportables sur les revenus de même nature et les autres charges imputables sur le revenu global ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

► **Revenus exclus du calcul du droit à restitution**

3-55 La liste des revenus exonérés qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution est limitative. Il s'agit :

- des revenus fictifs des locaux à usage d'habitation dont le propriétaire se réserve la jouissance (CGI art. 15-II) ;
- des plus-values de cession de valeurs mobilières réalisées lorsque le montant brut des cessions n'excède pas 15 000 € (CGI art. 150-0 A-I-1) ;
- des plus-values immobilières exonérées : plus-values réalisées lors de la cession de l'habitation principale du contribuable (CGI art. 150 U-II-1°), lors d'une expropriation ou d'un remembrement (CGI art. 150 U-II-4° et 5°), lors de la cession d'un bien dont le prix est inférieur ou égal à 15 000 € (CGI art. 150 U-II-6°) et lors de la cession d'un bien par certains titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité non passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune (CGI art. 150 U-II et III) ;
- des prestations familiales suivantes (CGI art. 81-2°) : allocation de salaire unique, allocation de la mère au foyer, allocation pour frais de garde, allocation aux adultes handicapés, allocation personnalisée d'autonomie. Il s'agit également, jusqu'au 31 décembre 2006, de l'allocation pour jeune enfant, de l'allocation parentale d'éducation, de l'allocation d'adoption, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée et sa majoration ;
- de certaines prestations relatives au logement (CGI art. 81-2° bis) : allocation logement (c. séc. soc. art. L. 831-1 à L. 831-7), aide personnalisée au logement (c. constr. et hab. art. L. 351-1 à L. 351-14) ;
- des allocations, indemnités et prestations servies, sous quelque forme que ce soit, par l'État, les collectivités et les établissements publics, en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance (CGI art. 81-9°). Il s'agit, notamment, du revenu minimum d'insertion et des bourses d'études accordées en fonction de critères sociaux.

Exercice du droit à restitution

3-56 Le droit à restitution est exercé sur demande du contribuable. Les demandes de restitution de la fraction d'impôt excédentaire doivent être déposées avant le 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à restitution a été acquis. Les premières demandes de restitution interviendront à compter du 1^{er} janvier 2007 et pourront être formulées jusqu'au 31 décembre de cette même année, pour les impôts payés en 2006 à comparer aux revenus de 2005.

Dès lors que le droit à restitution est acquis au 1^{er} janvier suivant l'année de paiement des impositions, les contribuables auront donc un an pour demander la restitution de la fraction des impôts qui excède 60 % de leur revenu. Les restitutions d'un montant inférieur à 8 € ne sont pas effectuées (CGI art. 1965 L).

Un décret fixera, notamment, les obligations déclaratives du contribuable et les modalités d'instruction de la demande de restitution.

Contrôle et reprise du droit à restitution

3-57 Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

Ainsi, le droit à restitution est corrigé à l'occasion de la rectification des revenus suite à une procédure de contrôle. Ce reversement peut être réclamé par l'administration même si les revenus rectifiés ayant servi de base à ces impositions sont issus d'une période prescrite.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu.

4 Taxe professionnelle et taxe foncière

Entre autres mesures concernant ces impôts locaux, le projet de loi de finances pour 2006 comprend la réforme de la taxe professionnelle applicable à compter des impositions 2007.

L'ESSENTIEL

- Les jeunes avocats sont exonérés de taxe professionnelle pendant deux ans.
- En cas de fusion au sein d'un groupe fiscal, la valeur locative plancher passe de 80 % à 90 %.
- À partir des impositions établies au titre de 2007, pour la généralité des entreprises, le plafonnement d'après la valeur ajoutée sera calculé à un taux unique de 3,5 % et appliqué à la cotisation réellement supportée par l'entreprise (et non plus par rapport à la cotisation de référence).
- Pour le calcul de la valeur ajoutée, certaines opérations enregistrées dans des comptes de transfert de charges seront prises en compte.
- Le dégrèvement en faveur des investissements nouveaux, pérennisé, devient dégressif sur trois ans (100 %, 2/3 et 1/3).
- À compter du 1^{er} janvier 2006, une exonération de la taxe foncière sur les propriétés non bâties est accordée aux agriculteurs à concurrence de 20 % pour les terrains à usage agricole. En cas de location des terres, cet allègement est rétrocédé au preneur.

AMÉNAGEMENTS DE LA TAXE PROFESSIONNELLE

Revalorisation des valeurs locatives pour 2006

4-1 L'article 94 de la loi de finances fixe de manière uniforme les coefficients de revalorisation des valeurs locatives pour 2006 à 1,018 (CGI art. 1518 bis z nouveau; voir « La taxe professionnelle », RF 928, § 640) :

- pour les propriétés non bâties,
- pour les immeubles industriels inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale relevant de plein droit d'un régime réel d'imposition,
- et pour l'ensemble des autres propriétés bâties.

Valeur locative plancher en cas de restructuration ou de reprise d'établissement

► **Valeur portée de 80 % à 90 % en cas de restructuration intragroupe**

4-2 La valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement ne peut être inférieure à une valeur plancher fixée actuellement à 80 % de la valeur retenue avant ces opérations (CGI art. 1518 B; voir RF 928, §§ 682 à 686).

Cette valeur locative plancher se substitue, pour les immobilisations dont la durée d'amortissement est inférieure à 30 ans à celle fixée, en principe, à 16 % de leur prix de revient (CGI art. 1469-3°; voir RF 928, §§ 651 à 656).

Afin de limiter les risques d'optimisation fiscale, au regard de la taxe professionnelle, des opérations intragroupe, l'article 87 de la loi de finances porte à 90 % la valeur locative plancher pour les opérations réalisées à partir du 1^{er} janvier 2006 entre sociétés membres d'un groupe au sens de l'intégration fiscale (CGI art. 1518 B, 7^e et 8^e al. nouveaux).

Les conditions d'application de ce plancher de 90 % sont les suivantes :

- les immobilisations sont acquises dans le cadre d'une cession d'établissement, d'une fusion ou opération assimilée (scission, apport) (voir RF 928, § 682) ;
- ces opérations sont réalisées entre sociétés membres d'un groupe placé sous le régime d'intégration fiscale (CGI art. 223 A; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 3550).

On rappelle que la valeur locative plancher concerne les immobilisations corporelles passibles ou non de la taxe foncière, et dont la valeur locative était imposée, avant l'opération de restructuration, à la taxe foncière sur les propriétés bâties et/ou à la taxe professionnelle, selon le cas. Elle ne s'applique :

- ni aux biens acquis ou construits l'année de l'opération et, le cas échéant, l'année précédente en ce qui concerne la taxe professionnelle,
- ni aux immobilisations bénéficiant d'une exonération temporaire l'année de l'opération.

Rappelons, par ailleurs, que la valeur locative plancher ne trouve pas à s'appliquer aux biens cédés entre entreprises liées lorsque ces biens sont rattachés au même établissement avant et après la cession (CGI art. 1469-3° quater).

► Opérations de reprise d'immobilisation d'une entreprise en difficulté

4-3 Pour les opérations d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, l'article 87 de la loi de finances pour 2006 prévoit que la valeur locative plancher ne peut être inférieure à 50 % pour les immobilisations (CGI art. 1518 B, 7^e et 9^e al. nouveaux) :

- reprises à une entreprise en difficulté dans le cadre d'un plan de cession,
- ou comprises dans une cession d'actifs en sauvegarde, en redressement ou en liquidation judiciaire.

Cette valeur locative plancher a un caractère temporaire puisqu'elle cesse de s'appliquer pour les impositions dues au titre de la troisième année qui suit celle du jugement :

- ordonnant la cession,
- ou autorisant la cession d'actifs en cours de période d'observation.

Notons que la réduction à 50 % de la valeur locative plancher s'applique déjà aux biens repris à une entreprise faisant l'objet d'une procédure de redressement judiciaire dans le cadre d'une cession d'établissement, d'une fusion ou opération assimilée réalisée depuis le 1^{er} janvier 2005 (voir FH 3109-3). L'article 87 de la loi de finances adapte cette mesure, pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, aux nouvelles règles issues de la loi de sauvegarde des entreprises (loi 2005-845 du 26 juillet 2005).

Toutefois, cette réduction à 50 % de la valeur locative plancher ne s'appliquera pas aux opérations intragroupe visées au paragraphe 4-2, pour lesquelles la valeur locative plancher reste fixée à 90 %.

Exonération de taxe professionnelle des jeunes avocats

4-4 Les dispositions relatives à la formation professionnelle des avocats issues de la loi 2004-130 du 11 février 2004 réformant le statut de certaines professions judiciaires

ou juridiques ont entraîné la suppression du stage de deux ans et la disparition corrélative de l'exonération de taxe professionnelle, dont bénéficiaient les avocats stagiaires (voir *RF* 928, § 206). Le nouveau cursus de formation est applicable à compter du 1^{er} septembre 2005 (rép. Goujon, 7 juillet 2005, *Déb. Sén. quest.* p. 1836).

Afin de maintenir inchangée leur situation au regard de la taxe professionnelle, les jeunes avocats qui ont suivi la formation propre à l'organisation de leur profession (loi 71-1130 du 31 décembre 1971 modifiée) pourront bénéficier d'une exonération de taxe professionnelle pour une période de deux ans à compter de l'année qui suit le début de l'exercice de la profession d'avocat.

Cette exonération s'appliquera à la taxe due au titre de l'année 2008 et des années suivantes (art. 93).

Renforcement du plafonnement d'après la valeur ajoutée (PVA)

► Plafonnement à 3,5 % de la valeur ajoutée pour la généralité des entreprises

4-5 Les redevables de la taxe professionnelle peuvent, à leur demande, bénéficier d'un dégrèvement au titre du plafonnement d'après la valeur ajoutée produite par l'entreprise (CGI art. 1647 B sexies ; voir *RF* 928, § 1000).

Pour la taxe professionnelle établie à compter de 2007, la valeur ajoutée sera plafonnée aux taux suivants (art. 85-II A) :

- 3,5 % pour la généralité des entreprises (au lieu de 3,5 %, 3,8 % ou 4 % ; voir « La taxe professionnelle », *RF* 928, § 1043) ;

- 1,5 % pour les entreprises de travaux agricoles, ruraux et forestiers, afin d'aligner le plafond de TP sur le plancher que représente la cotisation minimale (1,5 % de la valeur ajoutée). Pour ces entreprises, le taux de 1 % demeure applicable pour les impositions établies jusqu'en 2006 (voir *RF* 928, § 1043).

► Plafond global

4-6 Le montant total du dégrèvement accordé à un contribuable ne peut comme actuellement excéder 76 225 000 €. La limite de 76 225 000 € porte sur la part du dégrèvement pris en charge par l'État (art. 85-II-A V). Autrement dit, les entreprises pourraient bénéficier d'un surcroît de dégrèvement égal à la part prise en charge par les collectivités territoriales à proportion des augmentations de taux intervenant à compter de 2004 (rapport de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale).

► Suppression du calcul du plafonnement selon une cotisation de référence

4-7 Actuellement, le plafonnement est calculé non pas à partir des cotisations de taxe professionnelle effectivement à la charge de l'entreprise, mais d'après une cotisation de référence calculée à partir des taux en vigueur en 1995 (voir *RF* 928, § 1041). La notion de cotisation de référence est supprimée. Pour les impositions établies à compter de 2007, le plafonnement sera appliqué sur la cotisation réellement supportée calculée sur la base du taux de l'année d'imposition (art. 85-II-B).

Cette cotisation est diminuée, le cas échéant, de l'ensemble des réductions et dégrèvements dont elle peut faire l'objet, à l'exception du dégrèvement véhicules routiers et autocars et du crédit d'impôt TP en faveur des entreprises implantées dans les zones d'emploi en grande difficulté (voir *RF* 928, § 1042).

La cotisation de taxe professionnelle bénéficiant du plafonnement est inchangée. Il s'agit de la somme des cotisations de chaque établissement au titre de l'année d'imposition, majorées du montant des cotisations, des péréquations et des taxes

spéciales d'équipement. Comme actuellement, le PVA ne s'appliquera ni aux taxes consulaires, ni aux prélèvements opérés par l'État sur ces taxes, ni à la cotisation minimale (voir RF 928, § 1041).

Les frais de gestion, les taxes consulaires et la cotisation minimale sont maintenus hors du dégrèvement.

► Définition de la valeur ajoutée

4-8 La valeur ajoutée est égale à l'excédent HT de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers (CGI art. 1647 B sexies-II).

Les salaires et charges de personnel versés aux salariés dont l'entreprise est l'employeur sont, notamment, exclus du calcul. En revanche, les sommes payées à d'autres entreprises pour la mise à disposition de personnel, qui sont comprises dans les consommations de services en provenance de tiers, sont déductibles (voir RF 928, § 1024).

Ainsi, les salaires des personnels mis à la disposition d'une autre entreprise ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée de l'entreprise employeur qui rémunère ces salariés alors que leur refacturation augmente la valeur ajoutée. En revanche, le montant refacturé à l'entreprise qui bénéficie de la mise à disposition des salariés est une charge déduite de la valeur ajoutée de cette entreprise.

Pour mettre fin à certaines pratiques d'optimisation fiscale, la loi de finances prévoit que seront incluses dans la production prise en compte pour le calcul de la valeur ajoutée les opérations enregistrées dans un compte de transfert de charges dès lors que les charges transférées sont admises en déduction de la valeur ajoutée ou qu'elles concernent des mises à disposition de personnel entre entreprises (art. 85-II-A). Cette règle s'applique à compter des impositions établies au titre de 2007.

► Dégrèvement du PVA partiellement pris en charge par l'État

4-9 L'État financera l'impact financier du passage de 1995 à 2005 comme année de référence du calcul de la valeur ajoutée (voir § 4-7). Le taux de référence retenu pour le calcul de la part de plafonnement prise en charge par l'État sera le plus faible des taux suivants: le taux de l'année 2005, le taux de l'année 2004 majoré de 5,5 % pour les communes et les établissements publics de coopération intercommunale, de 7,3 % pour les départements et de 5,1 % pour les régions.

Dégrèvement en faveur des investissements nouveaux (DIN)

► Aménagement du DIN

4-10 Les cotisations de taxe professionnelle établies au titre des années 2005, 2006 et 2007 peuvent faire l'objet d'un dégrèvement calculé sur la valeur locative des immobilisations corporelles éligibles au régime de l'amortissement dégressif et créées ou acquises entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2005 (CGI art. 1647 C quinquies). Le second volet de la réforme de la taxe professionnelle pérennise ce dégrèvement (art. 85-II-C et E). Le DIN pérennisé a les mêmes modalités et le même champ d'application que l'actuel DIN, sous réserve des différences suivantes (voir §§ 4-11 et 4-12).

4-11 Condition d'acquisition ou de création du bien à l'état neuf

Dans le DIN actuel, les immobilisations initialement éligibles à l'amortissement dégressif ouvrent droit au dégrèvement de 2005 à 2007, quel que soit leur sort ultérieur. Ainsi, un bien acquis en 2004 puis revendu usagé en 2005 ouvre droit au DIN pour son premier propriétaire en 2006 et pour son second propriétaire en

2007 (BO 6 E-9-04; voir FH 3061). La pérennisation du dispositif s'accompagne de l'introduction d'une condition d'acquisition ou de création du bien à l'état neuf (art. 85-II-C). Les équipements et biens mobiliers ouvrant droit au DIN actuel doivent avoir été créés ou acquis pour la première fois entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2005 inclus. S'agissant de la période pendant laquelle le dégrèvement lui-même est accordé, la réduction de la cotisation de taxe professionnelle est limitée aux seules cotisations dues en 2005, 2006 et 2007.

Le nouveau DIN est pérenne. Il s'applique aux immobilisations créées ou acquises à compter du 1^{er} janvier 2006, ainsi qu'à celles créées ou acquises pendant l'année 2005, se rapportant à un établissement créé avant le 1^{er} janvier 2005.

Pour les immobilisations créées ou acquises avant le 1^{er} janvier 2005, ainsi que celles créées ou acquises pendant l'année 2005, et se rapportant à un établissement créé la même année, les dispositions actuelles demeurent en vigueur jusqu'aux impositions établies au titre de l'année 2007.

4-12 Sortie dégressive

Le DIN pérenne est aménagé dans l'objectif d'éviter les phénomènes de ressaut d'imposition. Actuellement, le dégrèvement porte sur 100 % de la valeur des biens éligibles pendant deux ans, puis les biens rentrent brutalement dans la base d'imposition. Le nouveau DIN est dégressif. La première année, le montant du dégrèvement est égal au produit de la valeur locative nette des équipements et biens mobiliers éligibles par le taux global de l'année d'imposition ou le taux de l'année 2003 s'il est moins élevé (art. 85-II-C).

Le dégrèvement est égal aux deux tiers de ce montant la deuxième année, puis au tiers la troisième année.

Abstraction faite du nouveau mécanisme de sortie du dégrèvement en sifflet, les modalités de calcul du dégrèvement sont identiques.

→ **EXEMPLE** Les investissements réalisés en 2004 bénéficieront d'un DIN à 100 % en 2006 et en 2007. Les investissements réalisés en 2005 hors création d'établissement seront dégrévés à 100 % en 2007, puis aux 2/3 en 2008 et à 1/3 en 2009.

► Suppression du dégrèvement complémentaire

4-13 Les redevables de la taxe professionnelle qui bénéficient à la fois du PVA et du DIN au titre de leurs investissements créés ou acquis pour la première fois entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2005 peuvent obtenir un dégrèvement complémentaire pour les impositions établies au titre de 2005 à 2007 (CGI art. 1647 B octies).

Ce dégrèvement complémentaire (art. 85-II-B; CGI art. 1647 B octies abrogé) est abrogé pour les impositions établies à compter de 2007.

TAXE ADDITIONNELLE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE MÉTIERS

À partir de 2006, le montant maximum du droit fixe par ressortissant pour frais de chambres de métiers est égal à la somme des droits fixes arrêtés dans la limite de (art. 128-I; CGI art. 1601 a modifié) :

- 98 € par la chambre de métiers ;
- 8 € par la chambre régionale de métiers ;
- 14 € par l'Assemblée permanente des chambres de métiers.

Pour les chambres de métiers et de l'artisanat des DOM, le montant maximum du droit fixe est porté à 106 €.

EXONÉRATION DE 20 % DU FONCIER NON BÂTI DES AGRICULTEURS

4-14 Pour les impositions établies au titre de 2006 et des années suivantes, les exploitants agricoles sont exonérés, à concurrence de 20 %, de la taxe foncière sur les propriétés non bâties classées dans les 1^{re} à 6^e, 8^e et 9^e catégories perçue au profit des communes et de leurs établissements de coopération intercommunale (art. 13; CGI art. 1394 B bis nouveau).

On rappelle que les terres à usage agricole bénéficient d'une exonération totale des parts départementale et régionale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (CGI art. 1586 D et 1599 ter D). Jusqu'à présent, cette taxe était due pour les terres agricoles pour les parts communale et intercommunale, sauf si ces propriétés bénéficient d'une exonération prévue par la loi.

Portée de l'exonération

► Propriétés non bâties visées par l'exonération partielle de 20 %

4-15 Il s'agit des terrains qui correspondent à la définition généralement retenue par le CGI pour les terres agricoles qui bénéficient déjà de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les parts départementale et régionale (voir « L'entreprise agricole », RF 2005-3, § 1900 et ci-dessus § 4-14).

Ainsi, peuvent bénéficier de cette exonération partielle les propriétés suivantes (CGI art. 1586 D et 1599 ter D) : terres, prés et prairies naturelles, herbages et pâturages, vergers et cultures fruitières d'arbres et d'arbustes, vignes, bois, aulnaies, saussaies, oseraies, landes, pâtis, bruyères, marais, terres vaines et vagues, lacs, étangs, mares, abreuvoirs, fontaines, canaux non navigables et dépendances, salins, salines et marais salants, jardins autres que les jardins d'agrément et terrains affectés à la culture maraîchère florale et d'ornementation, pépinières.

► Exclusion des propriétés non bâties bénéficiant déjà d'exonérations totales

4-16 Cette exonération ne concerne pas les propriétés non bâties qui bénéficient déjà d'exonérations totales. Sont visés par cette exclusion (CGI art. 1394 B, 1394 C et 1395 à 1395 E; voir RF 2005-3, §§ 1902 à 1912) :

- les propriétés non bâties agricoles classées dans les mêmes catégories que celles énumérées ci-dessus (voir § 4-15) situées en Corse (CGI art. 1394 B et 1586 E);
- les terrains plantés en arbres truffiers et oliviers exonérés de taxe foncière, sur décision des communes et des EPCI, pour la part communale ou intercommunale (CGI art. 1394 C);
- toutes les propriétés non bâties bénéficiant d'une exonération temporaire de taxe foncière, ainsi que les propriétés non bâties situées dans les départements d'outre-mer bénéficiant de mesures d'adaptation.

► Articulation de l'exonération de 20 % avec d'autres exonérations partielles

4-17 Cette nouvelle exonération de 20 % s'applique avant l'exonération :

- de 25 % de taxe foncière sur les propriétés non bâties qui bénéficie aux terrains boisés représentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération pendant les 15 années suivant la constatation de cet état (CGI art. 1395-1^{er} ter). Pour le calcul de l'impôt dû, il convient d'appliquer en premier lieu l'exonération de 20 %

et ensuite d'appliquer, sur les 80 % restants, l'exonération de 25 %; ce qui revient à pratiquer sur ces biens un taux d'exonération global de 40 %,

- et avant celle de 50 % sur les parts communale et intercommunale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties des prés et prairies naturelles et des landes situées dans les zones humides (c. envir. art. 211-1; CGI art. 1395 D-I). En appliquant le même mécanisme de calcul que celui décrit ci-dessus (20 % puis 50 % sur la fraction exonérée à hauteur de 20 %), cela revient à porter le taux d'exonération global sur ces biens à 60 %.

Rétrocession au preneur de l'allégement d'impôt pour les terres louées

4-18 L'allégement d'impôt ainsi accordé bénéficie à l'exploitant, qu'il soit propriétaire ou locataire des terres agricoles. Pour cela, le montant de l'exonération, mentionnée ci-dessus, de la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférente aux terres agricoles doit, lorsque ces terres sont données à bail, être intégralement rétrocédé au preneur. À cet effet:

- lorsque le pourcentage des taxes foncières mis à la charge du preneur (c. rural art. L. 415-3, 3^e al.) est supérieur ou égal à 20 %, le preneur rembourse au bailleur une fraction de la taxe foncière sur les propriétés non bâties égale à la différence entre ces deux pourcentages multipliée par 1,25;

- lorsque le pourcentage des taxes foncières mis à la charge du preneur (c. rural art. L. 415-3, 3^e al.) est inférieur à 20 %, le bailleur déduit du montant du fermage dû par le preneur une somme déterminée en appliquant au montant de la taxe foncière sur les propriétés non bâties un taux égal à la différence entre ces deux pourcentages multipliée par 1,25.

Ce mécanisme s'explique par le fait que, en cas de location des terres, les dépenses afférentes aux voies communales et aux chemins ruraux sont supportées par le preneur. À cet effet, il doit payer au bailleur une fraction du montant global de la taxe foncière sur les propriétés non bâties portant sur les biens pris à bail. À défaut d'accord amiable, cette fraction est fixée à 20 % (c. rural art. L. 415-3, 3^e al.).

→ **EXEMPLE** Après exonération de 20 %, un propriétaire de terres agricoles paye **1 000 €** de taxe foncière sur les propriétés non bâties au titre des terres qu'il donne en location (soit 1 250 € avant exonération). Le taux de reversement de cette taxe à la charge du preneur est fixé à :

- **25 %**. Ce taux est supérieur au taux d'exonération de 20 % prévu par le présent dispositif. Donc, la charge du preneur est déterminée par un taux égal à la différence entre ces deux taux, affecté d'un coefficient de 1,25, soit : $(25 \% - 20 \%) \times 1,25 = 6,25 \%$. Le preneur doit donc reverser un montant de taxe foncière de 62,50 € ($1\,000 \times 6,25 \%$).

Le bailleur a bien supporté une charge fiscale de 937,50 € ($1\,000 - 62,50$), charge qu'il aurait supportée si l'exonération n'avait pas existé ($1\,250 \times 25 \% = 312,50$; $1\,250 - 312,50 = 937,50$). De son côté, le preneur a payé 62,50 € au lieu de 312,50 €. Il réalise donc un gain de 250 € ($312,50 - 62,50$).

Ces 250 € correspondent bien au montant de l'exonération ($1\,250 \times 20 \%$).

Cet exemple démontre que l'exonération est au bénéfice intégral du preneur;

- **18 %**. Ce taux est inférieur au taux d'exonération de 20 % prévu par le présent dispositif. Donc le bailleur, exonéré à concurrence de 20 %, est redevable envers le preneur d'une somme égale à la différence entre ces deux taux, affectée d'un coefficient de 1,25, soit : $(20 \% - 18 \%) \times 1,25 = 2,5 \%$. Le bailleur doit déduire de la part des fermages payés par le preneur une somme égale à 25 € ($1\,000 \times 2,5 \%$).

Le gain du preneur est bien égal au montant de l'exonération ($1\,250 \times 20\% = 250$). Sans exonération, il aurait payé au bailleur 225 € ($1\,250 \times 18\%$). L'exonération lui ouvrant droit à un remboursement, sur la part des fermages, de 25 €, son gain total est de: $225 + 25 = 250$ €;

- 20 %. Si le taux de reversement de taxe foncière prévu entre le bailleur et le preneur est de 20 %, le preneur n'a pas à reverser au bailleur la fraction de la taxe foncière qui lui incombe. En effet, dans ce cas, le gain qui résulte de l'exonération lui revient intégralement. Sans exonération, il aurait dû reverser 250 € [$1\,250 \times 20\%$ (taux du reversement)]. Or, le bailleur a été exonéré à hauteur de 250 € [$1\,250 \times 20\%$ (taux de l'exonération)]. Reversement à effectuer : $250 - 250 = 0$.

5 ISF, donations et successions

Les salariés et dirigeants détenteurs de titres de société sont les principaux bénéficiaires des allègements d'ISF. Les mesures en faveur des successions et des donations se concrétisent notamment par la création de nouveaux abattements.

L'ESSENTIEL

- Le seuil d'imposition de l'ISF 2006 est porté à 750 000 € et les tranches du barème sont revalorisées.
- Les titres de sociétés sont exonérés d'ISF à hauteur de 75 % de leur valeur lorsque leur propriétaire exerce ou a exercé son activité principale dans cette société comme salarié ou dirigeant et a conservé ses parts.
- Les titres compris dans un pacte fiscal (y compris les pactes en cours) sont désormais exonérés d'ISF à hauteur de 75 % de leur valeur.
- Le rapport fiscal des donations s'effectue tous les six ans.
- De nouveaux abattements s'appliquent aux transmissions à titre gratuit en faveur des frères et sœurs et aux donations aux arrière-petits-enfants et aux neveux et nièces.
- La limite d'âge du donateur qui conditionne le bénéfice de la réduction des droits de donation est relevée.
- Toutes ces mesures entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2006.

ISF: BARÈME REVALORISÉ ET NOUVELLE EXONÉRATION

Barème de l'ISF 2006

5-1 Les tranches du barème de l'ISF sont revalorisées comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Le barème se présente donc comme suit pour le calcul de l'ISF 2006.

Barème de l'ISF 2006				
Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tranche (en €)	Tarif (%)	Montant (en €)	Cumul (en €)
N'excédant pas 750 000 €	750 000	0	0	0
Comprise entre 750 000 € et 1 200 000 €	450 000	0,55	2 475	2 475
Comprise entre 1 200 000 € et 2 380 000 €	1 180 000	0,75	8 850	11 325
Comprise entre 2 380 000 € et 3 730 000 €	1 350 000	1,00	13 500	24 825
Comprise entre 3 730 000 € et 7 140 000 €	3 410 000	1,30	44 330	69 155
Comprise entre 7 140 000 € et 15 530 000 €	8 390 000	1,65	138 435	207 590
Supérieure à 15 530 000 €	—	1,80	—	—

→ **EXEMPLES** Pour un patrimoine de 2 450 000 €, l'ISF dû (hors réduction et plafonnement éventuels) est égal à : $[(2\,450\,000\text{ €} - 2\,380\,000\text{ €}) \times 1\%] + 11\,325 = 12\,025\text{ €}$. Pour un patrimoine de 16 200 000 €, il est égal à : $[(16\,200\,000\text{ €} - 15\,530\,000\text{ €}) \times 1,80\%] + 207\,590\text{ €} = 219\,650\text{ €}$.

Exonération partielle des titres détenus par les salariés et dirigeants en activité ou retraités

5-2 Pour l'ISF dû à partir du 1^{er} janvier 2006, les salariés ou mandataires sociaux sont exonérés d'ISF à concurrence des trois quarts de la valeur des titres de la société dans laquelle ils exercent leur activité principale si les conditions énoncées ci-après (§§ 5-3 à 5-5) sont cumulativement réunies (art. 26). Cette mesure s'étend également aux anciens salariés ou mandataires sociaux retraités (voir § 5-6).

Cette exonération partielle est exclusive de l'application de tout autre régime de faveur.

► Salarié ou mandataire social en activité : conditions d'exonération

5-3 Personnes concernées

Sont susceptibles de bénéficier de l'exonération les salariés ou mandataires sociaux.

Les mandataires sociaux sont des personnes physiques qui ont été désignées pour les fonctions de direction de l'entreprise; selon sa forme juridique, il s'agit par exemple, dans les SA, du président du conseil d'administration, des administrateurs, du président du directoire et du conseil de surveillance, des membres du directoire et du conseil de surveillance, du directeur général, du gérant dans les SARL.

5-4 Activité principale exercée dans la société

Le détenteur des titres doit exercer au sein de la société émettrice ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, son activité principale comme salarié ou mandataire social. Lorsque la société est une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu (CGI art. 8 à 8 ter), le détenteur des parts doit y exercer son activité principale.

La notion d'activité principale ne fait l'objet d'aucune précision dans la loi.

5-5 Conservation des titres pendant six ans

Le salarié ou mandataire social qui demande à bénéficier de l'exonération partielle de 75 % doit conserver les parts ou actions pendant une durée minimale de six ans.

Le point de départ de cette période de six ans est décompté à partir du premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée. Le fait générateur en matière d'ISF est le 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

→ **EXEMPLE** Le redevable qui demande à bénéficier de ce régime pour l'ISF 2006 devra conserver les parts ou actions exonérées jusqu'au 31 décembre 2011.

En cas de non-respect de la condition de détention des titres pendant au moins six ans, l'exonération partielle est remise en cause.

Toutefois, lorsque le non-respect de cette condition résulte d'une fusion ou d'une scission (CGI art. 817 A), l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au terme du délai de six ans.

Cette exonération n'est pas non plus remise en cause lorsque la condition de détention n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

► Anciens salariés ou mandataires sociaux retraités

5-6 Les parts ou actions de sociétés visées ci-dessous (voir §§ 5-7 à 5-10) et détenues par les anciens salariés retraités et les mandataires sociaux retraités sont également exonérées d'ISF, à hauteur de 75 % de leur valeur lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- le détenteur des parts ou actions les détient depuis au moins trois ans au moment où il cesse ses fonctions ou activités pour faire valoir ses droits à la retraite,

- et il les conserve pendant six ans au moins à partir du premier fait générateur au titre duquel l'exonération a été demandée (voir § 5-4).

Sur les conséquences du non-respect de la condition de la détention il convient de se reporter au paragraphe 5-5.

► Titres concernés

5-7 Titres détenus directement dans une ou plusieurs sociétés

L'exonération partielle s'applique aux titres de la société dans laquelle le salarié ou le mandataire social exerce son activité.

Il s'applique également aux parts ou actions détenues dans plusieurs sociétés à la double condition que :

- le redevable exerce une activité éligible dans chacune des sociétés,
- et que les activités de ces sociétés soient effectivement soit similaires, soit connexes et complémentaires.

Les conditions de similitude ou de connexité et de complémentarité d'activité pourraient être interprétées comme pour l'exonération des biens professionnels (voir « L'impôt de solidarité sur la fortune » RF 925, §§ 297 et 298).

5-8 Titres détenus par l'intermédiaire d'une société interposée

L'exonération des trois quarts s'applique, dans les mêmes conditions, aux titres détenus dans une société qui a des liens de dépendance avec la ou les sociétés dans laquelle ou lesquelles le redevable exerce ses fonctions ou activités (CGI art. 39-12 a).

Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital ou y exerce en fait le pouvoir de décision (CGI art. 39-12 a).

5-9 Parts de FCPE et actions de SICAVAS

L'exonération bénéficie également aux parts de fonds commun de placement d'entreprise (c. mon. et fin. art. L. 214-39) ou aux actions de SICAV d'actionnariat salarié (c. mon. et fin. art. L. 214-40-1) dans la limite de la fraction de la valeur des parts ou actions représentatives des titres de la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions ou activités ou de sociétés qui lui sont liées (c. com. art. L. 233-16).

Doit être jointe, à la déclaration d'ISF une attestation de l'organisme déterminant la valeur éligible à l'exonération partielle.

5-10 Stock options

Quant à l'application de ce régime d'exonération aux stock options, il convient de distinguer les deux situations suivantes :

- soit l'option n'est pas levée et le problème ne se pose pas puisque les actions n'ont pas été achetées (voir FH 3097, § 88),
- soit elle est levée et le régime de faveur ne s'appliquera que pour la période durant laquelle le salarié ou le dirigeant sera présent dans l'entreprise.

Pacte fiscal : exonération portée de 50 % à 75 %

5-11 Pour l'ISF dû à partir du 1^{er} janvier 2006, les parts ou actions comprises dans un engagement collectif de conservation (pacte fiscal) d'une durée d'au moins six ans sont exonérées d'ISF à hauteur de 75 % (50 % avant 2006) de leur valeur (art. 26; CGI art. 885 I bis; voir RF 925, §§ 400 à 425 et FH 3097-3, §§ 71 à 74). Cette augmentation du pourcentage d'exonération s'applique aux pactes en cours.

À partir de 2006, ces parts ou actions ne sont donc retenues dans les bases d'imposition à l'ISF des associés ou actionnaires que pour 25 % de leur valeur.

Cette exonération :

- porte sur des titres de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- est susceptible de s'appliquer à la fraction non exonérée des biens professionnels ;
- est accordée à compter de l'année qui suit celle de l'enregistrement de l'acte sous seing privé ou de la signature de l'acte constatant l'engagement collectif de conservation.

DONATIONS ET SUCCESSIONS : MESURES D'ALLÈGEMENT

Réduction du délai du rapport fiscal des donations

► Délai réduit de dix ans à six ans

5-12 Le rapport fiscal consiste à rapporter les donations antérieures pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit lors d'une nouvelle donation ou d'une succession. Il touche en principe toutes les donations, quelle que soit leur forme, antérieurement consenties par le défunt à ses héritiers et légataires ou en cas de nouvelle donation par le même donateur au même donataire.

Toutefois, certaines donations sont dispensées du rapport fiscal.

À compter du 1^{er} janvier 2006, cette dispense s'applique aux donations consenties depuis plus de six ans (au lieu de dix ans) à la date du décès ou à la date à laquelle la nouvelle donation a acquis date certaine (art. 8).

En conséquence, une personne ayant effectué une donation avant le 1^{er} janvier 2000 peut effectuer au profit du même bénéficiaire une nouvelle donation en franchise de droits à compter du 1^{er} janvier 2006.

► Conditions

5-13 La dispense du rapport fiscal s'applique uniquement :

- aux donations passées devant notaire (donation pure et simple, donation-partage...) ou résultant d'actes sous seing privé. Les dons manuels ayant seulement donné lieu à une reconnaissance par le donateur ne peuvent être dispensés de rapport ;
- aux donations opposables, c'est-à-dire qui ont été présentées à la formalité de l'enregistrement et soumises aux droits de donation.

Le délai de six ans est compté à partir du jour où la donation a acquis date certaine.

Il s'agit du jour de la signature de l'acte sous forme notariée, du jour de l'enregistrement de l'acte sous seing privé ou du jour de la décision ayant acquis autorité de la chose jugée qui constate la donation. Le délai se décompte de quantième en quantième selon les règles de calcul applicables aux droits d'enregistrement.

► Conséquences

5-14 Cette mesure permet de transmettre par étapes, hors impôt successoral, une grande partie du patrimoine.

En pratique, chaque parent peut ainsi donner tous les six ans à chacun de ses enfants une somme ou un bien d'une valeur de 50 000 € (soit 100 000 € pour un couple), sans qu'aucun droit de donation ne soit à payer, puisque cette valeur correspond au montant de l'abattement prévu en ligne directe (voir tableau p. 91).

Successions et donations: nouveaux abattements**► Donations aux arrière-petits-enfants**

5-15 Pour les donations consenties à compter du 1^{er} janvier 2006, un abattement de 5 000 € s'applique sur la part revenant à chaque arrière-petit-enfant du donateur (art. 10).

Chaque arrière-grand-parent peut donner à chaque arrière-petit-enfant 5 000 € en franchise de droit tous les six ans. Cet abattement se cumule avec celui de 50 000 € en faveur des handicapés (CGI art. 779-II).

L'abattement de 30 000 € actuellement applicable aux donations consenties entre grands-parents et petits-enfants (CGI art. 790 B) bénéficie aux donations consenties à des arrière-petits-enfants lorsque ceux-ci viennent en représentation de leur mère ou père prédécédé. L'abattement se divise entre les représentants d'un petit-enfant prédécédé.

Un arrière-petit-enfant bénéficiaire d'une donation d'un arrière-grand-parent devrait bénéficier lorsque son auteur est prédécédé :

- de l'abattement de 30 000 € en tant que représentant de l'auteur prédécédé,
- et de l'abattement individuel de 5 000 € en sa qualité d'arrière-petit-enfant.

► Successions et donations entre collatéraux privilégiés

5-16 À compter du 1^{er} janvier 2006, un abattement individuel de 5 000 € s'applique, sans conditions particulières (art. 10) :

- aux successions et donations entre frères et sœurs ;
- aux donations consenties aux neveux et nièces.

Cet abattement se cumule avec l'abattement de 50 000 € en faveur des handicapés (CGI art. 779-II) et se renouvelle tous les six ans.

Il ne s'applique pas aux successions qui bénéficient de l'abattement de 57 000 € sur la part recueillie par chaque frère ou sœur du défunt (CGI art. 788-II).

L'abattement de 57 000 € s'applique sur la part de chaque frère ou sœur, célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps, à la double condition qu'il soit, au moment de l'ouverture de la succession, âgé de plus de 50 ans ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir par son travail aux nécessités de l'existence et qu'il ait été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès (CGI art. 788-II).

► Successions: abattement global de 50 000 €

5-17 Pour les successions ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2005, les enfants vivants ou représentés et le conjoint survivant bénéficient d'un abattement global de 50 000 € sur l'actif net qu'ils recueillent. Il est partagé entre les héritiers au prorata de leurs droits légaux dans la succession (CGI art. 775 ter).

Cet abattement s'impute après application des abattements personnels de 76 000 € (pour le conjoint survivant), de 50 000 € (pour les enfants et les ascendants) et dorénavant de l'abattement spécifique de 50 000 € en faveur des personnes handicapées (CGI art. 779).

**CONSÉQUENCES
DU RAPPORT FISCAL
D'UNE DONATION**

Si l'héritier ou le donataire a déjà bénéficié de donations antérieures de moins de six ans, il convient, pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit lors d'une nouvelle transmission (donation ou succession), de tenir compte des abattements déjà appliqués (voir tableau p. 91) et des tranches de barèmes déjà utilisés par le donataire (ou l'héritier) (CGI art. 784; voir exemple FH 3123, § 2-12) ainsi que de la réduction de droits pour charges de famille (CGI art. 780).

Tableau récapitulatif des abattements individuels applicables en 2006 (1)		
	Succession	Donation
Conjoint survivant	76 000 €	76 000 €
Partenaires d'un PACS	57 000 €	57 000 €
Ascendants ou enfants (vivants ou représentés)	50 000 €	50 000 €
Petits-enfants	-----	30 000 € (voir § 5-15)
Arrière-petits-enfants	-----	5 000 €
Frères et sœurs	57 000 € (CGI art. 788-II; voir § 5-16) sinon 5 000 €	5 000 €
Neveux et nièces	-----	5 000 €
Personnes handicapées	50 000 € (2)	50 000 € (2)
À défaut d'autre abattement	1 500 €	-----
(1) Il convient pour l'application de ces abattements de tenir compte de l'éventuel rapport fiscal des donations antérieures.		
(2) Cet abattement se cumule avec les précédents.		

Donation : réduction de droits liée à l'âge du donateur

5-18 Les donations bénéficient notamment de réduction de droits liée à l'âge du donateur (CGI art. 790-I). Les limites d'âge qui conditionnent l'application de cette réduction sont relevées de 65 à 70 ans et de 75 à 80 ans.

La réduction de 50 % applicable aux donations en pleine propriété consenties jusqu'au 31 décembre 2005, quel que soit l'âge du donateur, n'est pas reconduite.

Pour les donations consenties à compter de 2006, les taux de réduction de droit sont donc les suivants :

Nature de la transmission	Donations consenties à compter de 2006		
	Âge du donateur		
	Moins de 70 ans	De 70 ans à 80 ans	Plus de 80 ans
En pleine propriété	50 %	30 %	—
De l'usufruit			
En Nue-propriété	35 %	10 %	—
Avec réserve du droit d'usage et d'habitation			

ACTES PORTANT CHANGEMENT DE RÉGIME MATRIMONIAL

5-19 Les actes portant changement de régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire (universel ou équivalent) sont exonérés du droit fixe de 125 € (75 € avant 2006) (CGI art. 847-1°) et, le cas échéant, de la taxe de publicité foncière (CGI art. 1133 bis). L'exonération des actes passés avant le 31 décembre 2005 est ainsi pérennisée.

6 Autres mesures

Nous commentons dans cette dernière partie les mesures fiscales relatives au contrôle et au contentieux des impôts, aux taxes touchant les véhicules et aux droits et taxes diverses, ainsi que certaines mesures sociales.

L'ESSENTIEL

- L'intérêt de retard à la charge des contribuables et les intérêts moratoires à la charge de l'État sont tous deux fixés à 0,40 % par mois.
- La vignette est supprimée à compter du 1^{er} décembre 2006. Le tarif de la taxe sur les véhicules des sociétés est corrélativement augmenté.
- Il est institué une taxe d'habitation sur les résidences mobiles.
- Une taxe sur les voitures les plus polluantes doit être acquittée au moment de la délivrance de la carte grise.
- L'aide à l'emploi bénéficiant aux hôtels-café-restaurants est prorogée jusqu'en 2006.

RELATIONS AVEC L'ADMINISTRATION

Abaissement du taux de l'intérêt de retard

► Cas général

- 6-1** Pour les intérêts de retard courant à compter du 1^{er} janvier 2006, le taux est ramené à 0,40 % par mois de retard au lieu de 0,75 %. Sur un an, le taux de l'intérêt de retard passe donc de 9 % à 4,80 % (art. 29-I et V; CGI art. 1727 modifié par l'ordonnance 2005-1512 du 7 décembre 2005).

On rappelle que l'intérêt de retard s'applique indépendamment de toute sanction, au montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé.

► Intérêt de retard applicable dans le cadre d'une régularisation spontanée lors d'une vérification de comptabilité

- 6-2** Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'entreprise vérifiée a la possibilité, lorsque sa bonne foi n'est pas remise en cause, de procéder à une régularisation spontanée des erreurs relevées par le vérificateur, moyennant le paiement d'un intérêt de retard au taux réduit de 0,375 % par mois de retard (CGI, LPF, art. L. 62; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 16921). La contrepartie de cette régularisation spontanée est donc la diminution de 50 % de l'intérêt de retard normalement applicable.

L'abaissement de l'intérêt de retard prévu dans le cas général (voir § 6-1) a une incidence sur le calcul de l'intérêt de retard en cas de régularisation spontanée. Ainsi, le taux de réfaction passe de 50 % à 70 %. Ce qui revient à fixer le taux de l'intérêt de retard applicable, dans ce cas particulier, à 0,28 % (70 % de 40 %) par mois de retard au lieu de 0,375 % (50 % de 0,75 %). Ainsi, le taux annuel est ramené de 4,50 % ($0,375 \% \times 12$) à 3,36 % ($0,28 \% \times 12$) (art. 29-III et V).

Ce nouveau taux s'applique aux intérêts de retard courant à compter du 1^{er} janvier 2006, c'est-à-dire ceux pour lesquels le point de départ se situe à compter de cette date. En revanche, lorsque le calcul du taux de l'intérêt de retard a pour point de départ une date antérieure au 1^{er} janvier 2006, il convient de faire application de l'ancien taux jusqu'au 31 décembre 2005.

► **Taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances**

6-3 Le calcul de cette taxe dont le taux est calqué sur celui de l'intérêt de retard, soit jusqu'à présent 0,75 % par mois écoulé depuis la constitution de la provision (CGI art. 235 ter X). Pour le calcul de la taxe due au titre des mois écoulés à compter du 1^{er} janvier 2006, il convient de faire application du taux de 0,40 % par mois (art. 29-II).

Alignement du taux des intérêts moratoires sur celui de l'intérêt de retard

6-4 Lorsque le contribuable obtient un dégrèvement d'impôt, accordé par l'administration suite à une réclamation ou devant un tribunal, l'État est redevable envers ce contribuable des sommes qu'il a indûment perçues. Ces sommes sont assorties d'un intérêt moratoire, calculé jusqu'à présent au taux de l'intérêt légal, soit 2,05 % par an en 2005 (CGI, LPF, art. L. 208; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 17080).

Pour les intérêts courant à compter du 1^{er} janvier 2006, le taux des intérêts moratoires est identique à celui de l'intérêt de retard. Il est donc porté de 2,05 % à 4,80 % par an (art. 29-IV et V; CGI, LPF, art. L. 208 modifié).

Il en est de même des intérêts moratoires dus par un contribuable à l'État en cas de rejet d'une réclamation contentieuse portant sur une imposition mise à sa charge et assortie d'un sursis de paiement des sommes en litige (art. 29-IV et V; CGI, LPF, art. L. 209 modifié).

Majoration de 10 % en matière d'impôt sur le revenu

6-5 Compte tenu de la suppression de l'abattement de 20 % (voir § 3-7), à partir de l'imposition des revenus de 2006, dès lors que les infractions suivantes ont pour effet de minorer l'impôt dû ou de majorer une créance à leur profit, les contribuables encourent une majoration de 10 % (art. 76-XII et XV; CGI art. 1758 A nouveau) :

- pour retard ou défaut de souscription des déclarations d'impôt sur le revenu ;
- pour inexactitudes ou omissions relevées dans ces déclarations.

La majoration est calculée :

- soit sur les droits supplémentaires en cas d'insuffisance,
- soit sur la créance indue (refus d'application d'un crédit d'impôt demandé par le contribuable, par exemple).

Cette majoration n'est pas applicable :

- en cas de régularisation spontanée ou lorsque le contribuable a corrigé sa déclaration dans les 30 jours d'une demande de l'administration ;
- lorsqu'il est fait application soit des majorations de 40 % pour défaut de souscription de la déclaration dans les 30 jours d'une mise en demeure ou de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte (CGI art. 1728-1 b et c issus de l'article 13 de l'ordonnance 2005-1512 du 7 décembre 2005), soit des majorations de 40 % en cas de manquement délibéré ou de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses (CGI art. 1729 issu de l'article précité de l'ordonnance) soit de la majoration de 100 % en cas d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal (CGI art. 1732 a issu de l'article précité de l'ordonnance).

Aménagement du contentieux fiscal fondé sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure

► Point de départ de la période sur laquelle peut porter la réclamation

- 6-6** Lorsque la non-conformité d'une règle de droit à une règle de droit supérieure a été révélée par une décision juridictionnelle (voir § 6-7), les contribuables peuvent présenter leur réclamation jusqu'au 31 décembre de la 2^e année suivant celle de l'événement qui motive la demande. Au cas particulier, il s'agit de la décision de justice révélant l'illégalité (CGI, LPF, art. L. 190-3^e al. voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 17040). Lorsque cette non-conformité est révélée par une décision intervenue à compter du 1^{er} janvier 2006, l'action en restitution des sommes versées, ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la 3^e année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue (art. 117).

Jusqu'alors, l'action en restitution ou en réparation portait sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité était intervenue.

- **EXEMPLE** Une décision de justice révélant la non-conformité de la règle de droit est intervenue le 1^{er} juillet 2006. Le contribuable dispose jusqu'au 31 décembre 2008 pour introduire une réclamation. Cette dernière ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier 2003 (années 2003 et suivantes).

► Décisions juridictionnelles ouvrant droit à une réclamation

- 6-7** Sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux :
- les décisions du Conseil d'État, ainsi que les avis rendus par le Conseil d'État sur demande des tribunaux administratifs ou des cours administratives d'appel;
 - les arrêts de la Cour de cassation, ainsi que les avis rendus par la Cour de cassation sur demande des tribunaux de grande instance ou des cours d'appel;
 - les arrêts du Tribunal des conflits;
 - les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle.

VIGNETTE ET TAXES SUR LES VÉHICULES

Suppression de la vignette à compter du 1^{er} décembre 2006

- 6-8** La taxe différentielle sur les véhicules à moteur (vignette) vise principalement les personnes morales disposant de plus de 3 véhicules (CGI art. 1599 C à 1599 K; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 7180). La vignette est supprimée à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1^{er} décembre 2006 (art. 14-II; CGI art. 1599 C à 1599 K abrogés).

Les redevables de cette taxe auront donc à déposer une déclaration complémentaire et à effectuer le versement correspondant (voir FH 3122, § 3-25) :

- avant le 10 mars 2006, si des véhicules taxables font l'objet d'une première mise en circulation ou cessent de bénéficier d'une exonération ou d'une dispense entre le 2 décembre 2005 et le 28 février 2006;
- avant le 10 juin 2006, si des véhicules taxables font l'objet d'une première mise en circulation ou cessent de bénéficier d'une exonération ou d'une dispense entre le 1^{er} mars 2006 et le 31 mai 2006;

- avant le **10 septembre 2006**, si des véhicules taxables font l'objet d'une première mise en circulation ou cessent de bénéficier d'une exonération ou d'une dispense entre le 1^{er} juin 2006 et le 14 août 2006.

Taxe sur les véhicules de sociétés (TVS)

6-9 La taxe sur les véhicules de sociétés (TVS) est due par les sociétés au titre des voitures particulières immatriculées à leur nom, dont elles ont supporté le coût d'acquisition ou pourvoient régulièrement à l'entretien ou qu'elles ont prises en location (CGI art. 1010; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 7190).

Les tarifs de la TVS sont modifiés (voir §§ 6-10 et 6-11), certaines exonérations sont supprimées (voir § 6-12) et les modalités de recouvrement, de contrôle et de contentieux sont précisées (voir § 6-13). Ces différents aménagements sont, pour la plupart, applicables à compter de la période d'imposition ouverte le 1^{er} octobre 2005 (déclaration et paiement le 30 novembre 2006 au plus tard).

► **Augmentation des tarifs**

6-10 À compter du 1^{er} octobre 2005, le tarif de la TVS est fixé différemment (art. 14-I-2°; CGI art. 1010, 1^{er} al. a) et b) modifiés) :

- pour les véhicules possédés ou utilisés avant le 1^{er} janvier 2006, ceux n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire et ceux ayant fait l'objet d'une réception communautaire et dont la première mise en circulation est antérieure au 1^{er} juin 2004, voir le tableau ci-dessous :

Puissance fiscale	Montant annuel de la TVS
Inférieure ou égale à 4 CV	750 €
De 5 à 7 CV	1 400 €
De 8 à 11 CV	3 000 €
De 12 à 16 CV	3 600 €
Supérieure à 16 CV	4 500 €

- pour les autres véhicules (véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire et dont la première mise en circulation intervient à compter du 1^{er} juin 2004 et possédés ou utilisés par la société à partir de 2006), voir le tableau ci-dessous :

Taux d'émission de CO ₂ (en grammes par kilomètre)	Tarif applicable par gramme de CO ₂ (€)
≤ 100	2
> 100 et ≤ à 120	4
> 120 et ≤ à 140	5
> 140 et ≤ à 160	10
> 160 et ≤ à 200	15
> 200 et ≤ à 250	17
> 250	19

La réception communautaire est définie par la directive 70/156/CEE. Elle est destinée à constater la conformité du véhicule aux prescriptions techniques exigées par la loi pour sa mise en circulation.

► Taxation de certains véhicules utilisés par les salariés

6-11 Les sociétés sont redevables de la TVS au titre, notamment, des voitures particulières dont elles assurent régulièrement l'entretien (CGI art. 1010 et 1010 A; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 7190).

Jusqu'à présent, le seul remboursement forfaitaire de frais (notamment le versement d'indemnités kilométriques) par la société à ses salariés ou à ses associés (dirigeants ou non) qui utilisent des voitures leur appartenant pour des déplacements professionnels ne rendait pas la taxe exigible, sauf lorsque ces remboursements étaient exceptionnellement importants (voir FH 3122, § 4-8).

À compter du 1^{er} janvier 2006, les véhicules possédés ou pris en location par les salariés d'une société ou par des dirigeants sont soumis à la TVS si la société procède au remboursement des frais kilométriques pour au moins 5000 kilomètres durant la période d'imposition (art. 16; CGI art. 1010-0 A nouveau). La TVS correspondant à ces véhicules est liquidée selon le tarif figurant dans le tableau ci-dessous.

Nombre de kilomètres remboursés par société	Coefficients applicables au tarif de droit commun (en %)
De 0 à 5000	0
De 5001 à 10000	25
De 10001 à 15000	50
De 15001 à 20000	75
Supérieur à 20000	100

► Taxation des véhicules précédemment exonérés

6-12 Deux catégories de véhicules auparavant exonérés vont être soumises à la TVS. Il s'agit:

- des véhicules immatriculés dans un autre État et possédés ou utilisés par une société ayant son siège social ou un établissement en France, taxables à compter du 1^{er} octobre 2005 (art. 14-I-1°; CGI art. 1010, 1^{er} al. modifié);
- des véhicules de plus de 10 ans d'âge, taxables à compter du 1^{er} octobre 2006 (art. 14-I-3°; CGI art. 1010, 5^e al. modifié).

Les véhicules étrangers sont soumis à la TVS en France à condition, notamment, d'être immatriculés dans la catégorie des voitures particulières au sens de la directive 70/156/CEE.

► Recouvrement, contrôle et contentieux

6-13 À compter de la période d'imposition ouverte en 2005, la TVS est assimilée aux taxes sur le chiffre d'affaires pour le recouvrement, le contrôle et le contentieux (art. 15; CGI art. 1010 B nouveau).

Les entreprises redevables de cette taxe sont donc soumises aux mêmes procédures de rectification (procédure contradictoire, taxation d'office...) (voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 16900) et aux mêmes sanctions (voir « La TVA », *RF* 942, pp. 496 et 497) que la TVA. En contrepartie, elles bénéficient des mêmes garanties (prescription triennale, limitation de la durée de vérification, débat oral et contradictoire, etc.) (voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire *RF*, § 16290).

Les sociétés dont le chiffre d'affaires (ou les recettes) excède 15 M€ en 2005 (1,5 M€ en 2006 et 760 000 € à compter de 2007; voir § 1-60) n'ont cependant pas à déclarer la TVS par voie électronique comme elles le font pour la TVA et les taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Création d'une taxe sur les voitures polluantes

6-14 Une « taxe sur les voitures particulières les plus polluantes » sera due, à compter du 1^{er} juillet 2006, lors de la délivrance des cartes grises (art. 18; CGI art. 1011 bis nouveau). Cette taxe, recouvrée selon les mêmes modalités que la taxe sur les certificats d'immatriculation prévue à l'article 1599 quindecies du CGI, vise les voitures particulières à forte émission de CO₂ mises en circulation depuis le 1^{er} juin 2004. Son tarif est fixé:

- pour les voitures particulières faisant l'objet d'une réception communautaire (au sens de la directive 70/156/CEE), en fonction des émissions de CO₂ (voir tableau ci-dessous).

Émission de CO ₂ (en grammes par kilomètres)	Tarif applicable par gramme de CO ₂ (en €)
N'excédant pas 200	0
Fraction > à 200 et ≤ à 250	2
Fraction > à 250	4

- pour les autres voitures particulières, à 100 € si la puissance fiscale est comprise entre 10 et 15 CV et à 300 € si la puissance fiscale est supérieure ou égale à 15 CV.

AUTRES DROITS ET TAXES

Droit de timbre sur les opérations de Bourse

6-15 À partir de 2006, les opérations d'achat et de vente en Bourse portant sur des obligations assorties de clauses d'indexation sur les résultats de la société émettrice ne bénéficient pas de l'exonération de l'impôt sur les opérations de Bourse (art. 33; CGI art. 980 bis-2° modifié; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 16111).

Cette disposition a pour effet d'exonérer de cet impôt les opérations portant sur les obligations indexées sur le SMIC ou le niveau général des prix, par exemple (c. mon. et fin. art. L. 112-1 à 112-4).

En pratique, l'exonération vise les transactions sur les obligations indexées sur l'inflation, c'est-à-dire, notamment, les obligations assimilables du Trésor indexées sur l'indice des prix à la consommation (OATI) et sur l'inflation européenne (OATEI).

Taxe d'habitation sur les résidences mobiles

► Redevables de la taxe

6-16 La loi de finances institue, à partir du 1^{er} janvier 2007, une taxe annuelle d'habitation des résidences mobiles terrestres (art. 92; CGI art. 1595 quater nouveau).

La taxe est due pour l'année entière par les personnes:

- dont l'habitat principal est constitué d'une résidence mobile terrestre. Cette situation est appréciée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition;
- qui ont la disposition ou la jouissance de cette résidence, à titre principal.

Les personnes qui seraient exonérées de la taxe d'habitation si elles en étaient redevables sont exonérées de cette nouvelle taxe, dans les mêmes conditions.

Sont notamment exonérés (voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, §§ 12665 à 12668) les bénéficiaires de l'allocation supplémentaire versée par le fonds de solidarité vieillesse ou le fonds spécial d'invalidité, de l'allocation aux adultes handicapés ou du RMI et les personnes de plus de 60 ans, ou veuves, dont les revenus n'excèdent pas un montant révisé chaque année et déterminé en fonction du nombre de parts du quotient familial.

► Résidences visées

6-17 La taxe n'est due que pour la résidence mobile terrestre principale. Elle s'applique aux caravanes et maisons mobiles qui, quelles que soient les conditions de leur stationnement et de leur utilisation, échappent à la taxe d'habitation (CE 21 octobre 1981, n° 20656 et 5 juin 1987, n° 63833).

En revanche, les résidences initialement mobiles mais structurellement immobilisées entrent dans le champ d'application de la taxe d'habitation (rép. Pourmy, JO 18 avril 1991, Déb. Sén. quest. p. 790) ; elles ne sont donc pas visées par cette nouvelle taxe.

► Établissement de la taxe

6-18 La taxe :

- est calculée sur la surface de la résidence mobile terrestre, exprimée en mètres carrés, telle qu'elle est définie par le constructeur, et arrondie au m² inférieur ;
- n'est pas exigible pour les résidences mobiles dont la superficie est inférieure à 4 m². Son montant est fixé à 25 € par m².

La taxe est payée chaque année, au plus tard le 15 novembre, au service des impôts du département dans lequel la résidence mobile est stationnée le jour du paiement. Elle donne lieu à la souscription d'une déclaration, dont le modèle sera fixé par l'administration, mentionnant la surface de la résidence et le montant de la taxe à verser. Cette déclaration donne lieu à la délivrance d'un récépissé.

Le non-paiement de la taxe entraîne l'application d'une majoration de 10 % (CGI art. 1728). Le contrôle et le contentieux de la taxe sont assurés selon les règles et garanties applicables en matière de droits d'enregistrement.

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

Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)

6-19 Les distributeurs de carburant qui n'utilisent pas un minimum de biocarburants dans le volume total de carburant qu'ils mettent à la consommation annuellement sont soumis à un prélèvement supplémentaire au titre de la TGAP (c. douanes art. 266 quindecies ; voir « Fiscal 2005 », Dictionnaire RF, § 6931). Ce prélèvement est modifié sur plusieurs points (art. 19-I ; c. douanes art. 266 quindecies modifié) :

- de 2006 à 2009, il sera limité à la métropole, les départements d'outre-mer n'y seront soumis qu'à compter de 2010 ;
- son taux est porté à 1,75 % (au lieu de 1,5 %) en 2006, à 3,50 % (au lieu de 3 %) en 2007, à 5,75 % (au lieu de 4 %) en 2008, à 6,25 % (au lieu de 5 %) en 2009, à 7 % (au lieu de 5,75 %) en 2010 ;
- les entreprises redevables de ce prélèvement supplémentaire pourront se céder les droits à déduction résultant des quantités de biocarburants incorporées ; les modalités d'émission et de cession des certificats représentant les droits à déduction seront précisées par décret.

Signalons, par ailleurs, que la loi de finances rectificative pour 2005 porte de 18,29 € à 36 € le tarif applicable aux installations de stockage des déchets ménagers et assimilées non autorisées et étend la taxe aux transferts de déchets (voir FH 3130 à paraître).

Taxe d'abatage

6-20 La partie de la taxe d'abatage assise sur le poids des déchets collectés relevant du service public de l'équarrissage n'est plus due depuis le 1^{er} octobre 2005 (avant cette date, elle était de 197 € par tonne). Désormais, cette taxe ne s'applique donc qu'au seul poids de viande avec os des animaux abattus.

Par ailleurs, à compter du 1^{er} janvier 2006, la taxe d'abattage doit être déclarée et liquidée sur la déclaration de TVA (ou, pour les agriculteurs au RSA, sur le bulletin d'échéance 3525 bis-M ou l'imprimé de régularisation 3517 bis M-CA 12 A) ou sur une déclaration dont le modèle sera fixé par l'administration et à déposer avant le 25 avril de l'année suivante (art. 151 et arrêté du 28 septembre 2005, JO du 29, p. 15606; CGI art. 1609 septuiesimes modifié; voir « Le mémento de l'entreprise 2005 », RF 933, p. 84).

Autres taxes

6-21 Signalons, en outre :

- la hausse du taux de la taxe COREM porté de 0,082 % à 0,091 % pour les produits de la mécanique, du soudage et du décolletage ; le taux applicable aux produits du secteur de construction métallique est fixé à 0,25 % (alors qu'antérieurement, le taux des produits du secteur des matériels aérauliques et thermiques était de 0,14 %) (art. 131; loi 2003-1312, art. 71 E modifié; voir « Le mémento de l'entreprise 2005 », RF 933, p. 89);
- à compter de 2007, la hausse du taux de la taxe sur les vidéogrammes de 2 % à 10 % pour les opérations concernant les œuvres et documents cinématographiques ou audiovisuels pornographiques ou violents (art. 166; CGI art. 302 bis KE modifié);
- une réduction de TIPP pour certains carburants (art. 19).

MESURES SOCIALES

Titres-restaurant

6-22 La participation patronale au titre-restaurant est exonérée de cotisations sociales dans les mêmes conditions et limites que celles applicables pour l'impôt sur le revenu (c. séc. soc. art. L. 131-4; voir RF 936, § 508).

Le montant maximum de la part patronale exonérée de cotisations, antérieurement fixé à 4,80 € par titre-restaurant, est désormais revalorisé chaque année (voir § 2-7).

Secteurs des hôtels-café-restaurants

6-23 L'aide à l'emploi dont peuvent bénéficier les entreprises du secteur des hôtels-café-restaurants devait à l'origine prendre fin au 31 décembre 2005 (voir RF 936, §§ 1980 et 1996). Elle est prolongée d'une année puisqu'il est prévu qu'elle s'applique jusqu'aux périodes d'emploi accomplies jusqu'au 31 décembre 2006 inclus (art. 160; loi 2004-804 du 9 août 2004, art. 10 modifié).

Cette prolongation vaut non seulement pour l'aide prévue au profit des employeurs de personnel salarié (voir RF 936, §§ 1980 et 1996), mais également pour l'aide prévue au profit des travailleurs non salariés du secteur des hôtels-café-restaurants (voir FH 3064-2, § 5).

Exonération « zones franches urbaines » (ZFU) à la baisse

6-24 Les entreprises implantées en ZFU et les associations implantées en ZFU ou en zones de redynamisation urbaine peuvent bénéficier du dispositif d'exonération de cotisations « zones franches urbaines ». Ce dispositif se traduit en pratique par une exonération de cotisations patronales de sécurité sociale (assurance maladie, assurance vieillesse, allocations familiales, accidents du travail), de FNAL et de versement de transport (voir RF 936, § 1804). Pour les salaires versés à partir du 1^{er} janvier 2006, l'exonération ne peut s'appliquer que sur la fraction de rémunération limitée à 140 % du SMIC rapporté au nombre d'heures rémunérées, au lieu de 150 % antérieurement (art. 162; loi 96-987 du 14 novembre 1996, art. 12-I modifié).